

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

► B **ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**
της 3ης Νοεμβρίου 2008
για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ)
αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου
(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)
(ΕΕ L 320 της 29.11.2008, σ. 1)

Τροποποιείται από:

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

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

► <u>M60</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/289 της Επιτροπής της 26ης Φεβρουαρίου 2018	L 55	21	27.2.2018
► <u>M61</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/400 της Επιτροπής της 14ης Μαρτίου 2018	L 72	13	15.3.2018
► <u>M62</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/498 της Επιτροπής της 22ας Μαρτίου 2018	L 82	3	26.3.2018
► <u>M63</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/519 της Επιτροπής της 28ης Μαρτίου 2018	L 87	3	3.4.2018
► <u>M64</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1595 της Επιτροπής της 23ης Οκτωβρίου 2018	L 265	3	24.10.2018
► <u>M65</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/237 της Επιτροπής της 8ης Φεβρουαρίου 2019	L 39	1	11.2.2019
► <u>M66</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/402 της Επιτροπής της 13ης Μαρτίου 2019	L 72	6	14.3.2019
► <u>M67</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/412 της Επιτροπής της 14ης Μαρτίου 2019	L 73	93	15.3.2019
► <u>M68</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/2075 της Επιτροπής της 29ης Νοεμβρίου 2019	L 316	10	6.12.2019
► <u>M69</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2019/2104 της Επιτροπής της 29ης Νοεμβρίου 2019	L 318	74	10.12.2019
► <u>M70</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2020/34 της Επιτροπής της 15ης Ιανουαρίου 2020	L 12	5	16.1.2020
► <u>M71</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2020/551 της Επιτροπής της 21ης Απριλίου 2020	L 127	13	22.4.2020
► <u>M72</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2020/1434 της Επιτροπής της 9ης Οκτωβρίου 2020	L 331	20	12.10.2020
► <u>M73</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2020/2097 της Επιτροπής της 15ης Δεκεμβρίου 2020	L 425	10	16.12.2020
► <u>M74</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2021/25 της Επιτροπής της 13ης Ιανουαρίου 2021	L 11	7	14.1.2021
► <u>M75</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2021/1080 της Επιτροπής της 28ης Ιουνίου 2021	L 234	90	2.7.2021
► <u>M76</u>	Κανονισμός (ΕΕ) 2021/1421 της Επιτροπής της 30ής Αυγούστου 2021	L 305	17	31.8.2021



ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 3ης Νοεμβρίου 2008

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

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Άρθρο 1

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

Άρθρο 2

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

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

Άρθρο 3

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

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

▼ B

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

▼ M52▼ B

ΔΛΠ 7	<i>Κατάσταση των Ταμιακών Ροών</i>
ΔΛΠ 8	<i>Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη</i>
ΔΛΠ 10	<i>Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς</i>

▼ M52▼ B

ΔΛΠ 17	<i>Μισθώσεις</i>
--------	------------------

▼ M52▼ B

ΔΛΠ 19	<i>Παροχές σε εργαζομένους</i>
ΔΛΠ 20	<i>Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης</i>
ΔΛΠ 21	<i>Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος</i>
ΔΛΠ 23	<i>Κόστος Δανεισμού (αναθεωρημένο το 2007)</i>
ΔΛΠ 24	<i>ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών</i>
ΔΛΠ 26	<i>Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία</i>
ΔΛΠ 27	<i>Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις</i>
ΔΛΠ 28	<i>Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες</i>
ΔΛΠ 29	<i>Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες</i>

▼ M52▼ B

ΔΛΠ 33	<i>Κέρδη ανά μετοχή</i>
--------	-------------------------

▼ M52▼ B

ΔΛΠ 41	<i>Γεωργία</i>
--------	----------------

▼ M52▼ B

ΔΠΧΑ 2	<i>Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών</i>
--------	--

▼ M52▼ B

ΔΠΧΑ 5	<i>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες</i>
ΔΠΧΑ 6	<i>Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων</i>
ΔΠΧΑ 7	<i>Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις</i>

▼ B

- ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*
- ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*
- ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*
- ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*
- ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*
- ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας*
- ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*
- ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*
- ΕΔΔΠΧΑ 1 *Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις*
- ΕΔΔΠΧΑ 2 *Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρόμοια μέσα*
- ΕΔΔΠΧΑ 4 *Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*
- ΕΔΔΠΧΑ 5 *Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης*
- ΕΔΔΠΧΑ 6 *Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού*
- ΕΔΔΠΧΑ 7 *Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*
- ΕΔΔΠΧΑ 10 *Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση*

▼ M52

▼ B

- ΕΔΔΠΧΑ 14 *Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 14 ΔΛΠ 19 – Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους*

▼ M52

▼ B

- ΕΔΔΠΧΑ 16 *ΕΔΔΠΧΑ Διερμηνεία 16 Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση Εξωτερικού*
- ΕΔΔΠΧΠ 17 *Διερμηνεία 17 της ΕΔΔΠΧΠ Κατανομές μη ρευστών στοιχείων ενεργητικού στους ιδιοκτήτες*

▼ M52

▼ B

- ΕΔΔΠΧΑ 19 *Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 19 Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους*
- ΕΔΔΠΧΑ 20 *Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 20 Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας*

▼ M41

ΕΔΔΠΧΑ 21 Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 21 *Εισφορές (*)*

▼ B

ΕΔΔΠΧΑ 22 Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 22 *Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές*

ΕΔΔΠΧΑ 23 Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 23 *Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμους του φορου εισοδηματος*

SIC-7 *Εισαγωγή του ευρώ*

SIC-10 *Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες*

SIC-15 *Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα*

SIC-25 *Φόροι εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετοχών της*

▼ M52

▼ B

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

▼ M52

▼ B

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

▼ M52▼ B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

▼ M5*Κατάσταση των Ταμιακών Ροών* ⁽¹⁾▼ B

ΣΚΟΠΟΣ

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

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Η οικονομική οντότητα θα καταρτίζει μια ► M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◀ σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου και θα την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις.
2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7 *Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως*, που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.
3. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας ενδιαφέρονται για το πώς η οικονομική οντότητα δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας και ανεξάρτητο από το αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της οικονομικής οντότητας, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Οι οικονομικές οντότητες χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κύριες δραστηριότητές τους που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για να διεξάγουν τις δραστηριότητες τους, να πληρώνουν τις δεσμεύσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια ► M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◀.

ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

4. Η ► M5 κατάσταση των ταμιακών ροών ◀, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητα της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής

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

▼ B

οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν υποδείγματα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων οικονομικών οντοτήτων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα των παρουσιαζόμενων λειτουργικών αποτελεσμάτων για διαφορετικές μεταξύ τους οικονομικές οντότητες, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οικονομικής οντότητας και από καταθέσεις όψεως αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

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

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

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

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

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

Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα

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

▼ B

8. Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί μία χρηματοδοτική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί που είναι εξοφλητέοι όταν ζητηθεί, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων. Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη).
9. Οι ταμιακές ροές δεν περιλαμβάνουν κινήσεις μεταξύ στοιχείων που συνιστούν ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, γιατί αυτά τα στοιχεία αποτελούν μέρος της ταμιακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας μάλλον παρά μέρος των λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων της. Η ταμιακή διαχείριση περιλαμβάνει την επένδυση του ταμιακού πλεονάσματος σε ταμιακά ισοδύναμα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

10. Η ► **M5** κατάσταση των ταμιακών ροών ◀ θα απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.
11. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες, κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας και το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών της ισοδυνάμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.
12. Μια απλή συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει ταμιακές ροές που διαφέρουν στον τρόπο κατάταξης. Για παράδειγμα, όταν η ταμιακή εξόφληση ενός δανείου περιλαμβάνει τόκο και κεφάλαιο, το στοιχείο του τόκου μπορεί να καταταγεί ως λειτουργική δραστηριότητα και το στοιχείο του κεφαλαίου ως χρηματοδοτική δραστηριότητα.

Λειτουργικές δραστηριότητες

13. Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από λειτουργικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης — κλειδί της έκτασης στην οποία οι δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της οικονομικής οντότητας, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων λειτουργικών ταμιακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόγνωση μελλοντικών λειτουργικών ταμιακών ροών.
14. Οι ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας. Παραδείγματα ταμιακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι:
- α) εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών·
- β) εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα·

▼ B

- γ) καταβολές μετρητών προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών·
- δ) καταβολές μετρητών προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους·
- ε) εισπράξεις και καταβολές μετρητών ενός ασφαλιστικού φορέα για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, ετήσιες παροχές και άλλες ασφαλιστικές παροχές·
- στ) καταβολές μετρητών ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες και
- ζ) εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται στα πλαίσια του συναλλακτικού κυκλώματος ή για εμπορική εκμετάλλευση.

▼ M8

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

▼ B

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

Επενδυτικές δραστηριότητες**▼ M22**

16. Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Μόνο δαπάνες που καταλήγουν σε αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης δικαιούνται να καταταχθούν ως επενδυτικές δραστηριότητες. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι:

▼ B

- α) καταβολές μετρητών για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άλλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια·
- β) εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άλλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων·

▼ B

- γ) καταβολές μετρητών για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων, χρεωστικών μέσων άλλων οικονομικών οντοτήτων, καθώς και συμμετοχών σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές τοις μετρητοίς για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση)·
- δ) εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων ή χρεωστικών ομολόγων άλλων οικονομικών οντοτήτων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση)·
- ε) ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (άλλα εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα)·
- στ) εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος)·
- ζ) καταβολές μετρητών για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες και
- η) εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών, εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή εμπορική εκμετάλλευση ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

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

Χρηματοδοτικές δραστηριότητες**▼ M54**

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

▼ B

- α) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων·
- β) καταβολές μετρητών στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της οικονομικής οντότητας·
- γ) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογίων, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων·
- δ) εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων και

▼ M54

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

▼ B

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

18. Η οικονομική οντότητα θα εμφανίζει τις ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:
- α) είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών·
 - β) είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία το κέρδος ή η ζημία προσαρμόζεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων λειτουργικών εισπράξεων ή πληρωμών του παρελθόντος ή του μέλλοντος, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμιακές ροές.
19. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να εμφανίζουν τις ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο. Η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών και οι οποίες δεν είναι προσιτές με την έμμεση μέθοδο. Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών μπορεί να αντλούνται:
- α) είτε από τα λογιστικά βιβλία της οικονομικής οντότητας· ή
 - β) με την αναμόρφωση των πωλήσεων, του κόστους πωληθέντων (των τόκων και συναφών εσόδων και εξόδων και παρόμοιων επιβαρύνσεων, προκειμένου για χρηματοπιστωτικό ίδρυμα) και άλλων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση:
 - i) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς,
 - ii) άλλα μη ταμιακά στοιχεία και
 - iii) άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.
20. Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο, οι καθαρές ταμιακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες προσδιορίζονται με την προσαρμογή του καθαρού κέρδους ή της ζημίας με βάση τις επιδράσεις από:
- α) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς·
 - β) τα μη ταμιακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημίες από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών εταιρειών και ► **M11** οι μειοψηφικές συμμετοχές ◀ και
 - γ) όλα τα άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.
- Εναλλακτικά, με την έμμεση μέθοδο μπορεί να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμιακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες, εμφανίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα, που γνωστοποιούνται στην ► **M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◀, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

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

▼ B

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

22. Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:
- α) εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη μάλλον παρά εκείνες της οικονομικής οντότητας· και
 - β) εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία, των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες.
23. Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στην παράγραφο 22α) είναι:
- α) η αποδοχή και η αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας·
 - β) κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από μια οικονομική οντότητα επενδύσεων και
 - γ) μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό ιδιοκτητών ακινήτων και αποδόθηκαν σε αυτούς.
- Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στην παράγραφο 22 στοιχείο β) είναι οι προκαταβολές που δίδονται στις παρακάτω περιπτώσεις και η εξόφληση τους:
- α) ποσά κεφαλαίου, που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών·
 - β) αγορά και πώληση επενδύσεων και
 - γ) λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, για παράδειγμα, αυτός που έχει μία περίοδο τριμήνης 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. Οποσδήποτε όμως, το ΔΛΠ 21 δεν επιτρέπει χρήση της συναλλαγματικής ισοτιμίας που ισχύει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, όταν μετατρέπονται οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού.

▼ B

28. Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές, που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, δεν είναι ταμιακές ροές. Όμως, η επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα, παρουσιάζεται στην ► **M5** κατάσταση των ταμιακών ροών ◀ για λόγους συμφωνίας των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμιακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμιακές ροές είχαν παρουσιασθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.
29. [Απαλείφθηκε]
30. [Απαλείφθηκε]

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

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

▼ M1

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

▼ B

33. Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως λειτουργικές ταμιακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμιακών ροών από άλλες οικονομικές οντότητες. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις λειτουργικές ταμιακές ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοδοτικές ταμιακές ροές και επενδυτικές ταμιακές ροές αντίστοιχα, γιατί αντιπροσωπεύουν τα έξοδα εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.
34. Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοδοτικές ταμιακές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων. Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμιακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να καταβάλει μερίσματα από τις λειτουργικές ταμιακές ροές.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

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

▼ B

36. Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές, οι οποίες δημιουργούν ταμιακές ροές κατατασσόμενες στην ► **M5** κατάσταση των ταμιακών ροών ◀ στις λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Παρόλο που το έξοδο φόρου μπορεί να είναι άμεσα συσχετίσιμο προς τις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμιακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατον να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμιακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, οι φόροι που καταβλήθηκαν συχνά κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Όμως, όταν είναι πρακτικά δυνατόν οι ταμιακές ροές φόρου να συσχετισθούν άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμιακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, τότε οι ταμιακές ροές φόρου κατατάσσονται σε μία από τις δραστηριότητες αυτές, όπως αρμόζει. Όταν οι ταμιακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, θα γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

▼ M32

37. Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή ή σε θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή της μεθόδου του κόστους, ο επενδυτής περιορίζει την αναφορά της επένδυσης αυτής στην κατάσταση ταμιακών ροών, μόνο σε ό,τι αφορά στις μεταξύ του ίδιου και της εκδότριας ταμιακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.
38. Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τη συμμετοχή της σε μια συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης συμπεριλαμβάνει στην κατάσταση ταμιακών ροών της τις ταμιακές ροές σε σχέση με τις επενδύσεις της στη συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία και διανομές και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις ανάμεσα σε αυτήν και τη συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία.

▼ M11

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΚΑ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΚΑΙ ΆΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

39. Το σύνολο των ταμιακών ροών που προκύπτουν από την απόκτηση ή απώλεια ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων θα παρουσιάζεται ξεχωριστά και θα κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.
40. Τόσο για την απόκτηση όσο και για την απώλεια ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα:
- (α) το συνολικό αντάλλαγμα που καταβλήθηκε ή ελήφθη,
 - (β) την αναλογία του ανταλλάγματος που αποτελείται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα,
 - (γ) το ποσό των ταμιακών διαθέσιμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή των άλλων επιχειρηματικών μονάδων επί των οποίων αποκτάται ή χάνεται ο έλεγχος και
 - (δ) το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμιακών διαθέσιμων ή ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή των επιχειρηματικών μονάδων επί των οποίων αποκτάται ή χάνεται ο έλεγχος, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

▼ **M38**

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

▼ **M11**

41. Η ξεχωριστή παρουσίαση, σε ιδιαίτερες σειρές κονδυλίων, των αποτελεσμάτων επί των ταμιακών ροών από την απόκτηση ή απώλεια ελέγχου θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων, μαζί με την ξεχωριστή γνωστοποίηση των ποσών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν, βοηθά να διακρίνονται οι συγκεκριμένες αυτές ταμιακές ροές από τις ταμιακές ροές που προκύπτουν από άλλες λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι επιδράσεις επί των ταμιακών ροών στην απώλεια του ελέγχου δεν αφαιρούνται από αυτές της απόκτησης ελέγχου.
42. Το συνολικό ποσό των ταμιακών διαθέσιμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα της απόκτησης ή απώλειας του ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, αναφέρεται στην κατάσταση ταμιακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμιακών διαθέσιμων και ταμιακών ισοδυνάμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν, ως μέρος αυτών των συναλλαγών, γεγονότων ή μεταβολών σε συνθήκες.

▼ **M38**

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

▼ **B**

ΜΗ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

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

▼ **M54**

44. Πολλές επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις τρέχουσες ταμιακές ροές, μολονότι επηρεάζουν την κεφαλαιακή και την περιουσιακή δομή μιας οικονομικής οντότητας. Ο αποκλεισμός των μη ταμιακών συναλλαγών από την κατάσταση των ταμιακών ροών είναι συνεπής με το αντικείμενο της κατάστασης ταμιακών ροών, καθώς οι εν λόγω 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 μίσθωσης·

▼ **B**

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

γ) η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

▼ **M58**

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

- 44Α. Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τις μεταβολές στις υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, όπου περιλαμβάνονται τόσο οι μεταβολές που απορρέουν από ταμειακές ροές όσο και οι μη ταμειακές μεταβολές.
- 44Β. Στον βαθμό που αυτό είναι αναγκαίο για την εκπλήρωση της απαίτησης της παραγράφου 44Α, μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες μεταβολές στις υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες:
- α) μεταβολές από χρηματοδότηση ταμειακών ροών·
 - β) μεταβολές που απορρέουν από την απόκτηση ή απώλεια του ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων·
 - γ) την επίδραση μεταβολών των τιμών συναλλάγματος·
 - δ) μεταβολές στην εύλογη αξία· και
 - ε) άλλες μεταβολές.
- 44Γ. Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι υποχρεώσεις για τις οποίες οι ταμειακές ροές κατατάχθηκαν, ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές θα καταταγούν, στην κατάσταση των ταμειακών ροών, ως ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Επιπλέον, η απαίτηση γνωστοποίησης της παραγράφου 44Α ισχύει επίσης και για τις μεταβολές σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα, περιουσιακά στοιχεία τα οποία αντισταθμίζουν υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες), εάν οι ταμειακές ροές από τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονταν, ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές θα περιλαμβάνονταν, στις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.
- 44Δ. Ένας τρόπος για να εκπληρωθεί η απαίτηση γνωστοποίησης της παραγράφου 44Α είναι να παρέχεται μια συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων έναρξης και κλεισίματος χρήσης στην κατάσταση οικονομικής θέσης, για τις υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, όπου περιλαμβάνονται οι μεταβολές που αναφέρονται στην παράγραφο 44Β. Όταν η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια τέτοια συμφωνία, παρέχει επαρκείς πληροφορίες ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να συνδέσουν τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στη συμφωνία με την κατάσταση οικονομικής θέσης και την κατάσταση των ταμειακών ροών.
- 44Ε. Εάν μια οντότητα παρέχει την γνωστοποίηση που απαιτείται βάσει της παραγράφου 44Α σε συνδυασμό με γνωστοποιήσεις των μεταβολών σε άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, γνωστοποιεί τις μεταβολές σε υποχρεώσεις που απορρέουν από χρηματοδοτικές δραστηριότητες χωριστά από τις μεταβολές σε αυτά τα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

▼ **B**

ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΑΙ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ

45. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τη σύνθεση των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων και θα παρουσιάζει μία συμφωνία των ποσών της κατάστασης των ταμιακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού.
46. Ενόψει της ποικιλίας των πρακτικών της ταμιακής διαχείρισης και των τραπεζικών διακανονισμών σε όλον τον κόσμο και για να συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την ακολουθούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων.

▼ B

47. Το αποτέλεσμα κάθε μεταβολής της μεθόδου προσδιορισμού των στοιχείων που συνθέτουν τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα, όπως π.χ. μια μεταβολή στην κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία προηγουμένως θεωρούνταν ως μέρος του χαρτοφυλακίου επενδύσεων της οικονομικής οντότητας, καταχωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

48. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από την οικονομική οντότητα και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.
49. Υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις κατά τις οποίες υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από μια οικονομική οντότητα, δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο. Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που κατέχονται από θυγατρική, η οποία λειτουργεί σε χώρα όπου ισχύουν συναλλαγματικοί έλεγχοι ή άλλοι νομικοί περιορισμοί, οπότε τα υπόλοιπα δεν είναι διαθέσιμα για γενική χρήση από τη μητρική εταιρεία ή άλλες θυγατρικές.
50. Πρόσθετες πληροφορίες μπορεί να είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας μιας οικονομικής οντότητας. Συνιστάται η παράθεση τέτοιων πληροφοριών, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης και μπορεί να περιλαμβάνουν:
- α) τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων, τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων·

▼ M32**▼ B**

- γ) το συνολικό ποσό των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα, ξεχωριστά από εκείνες τις ταμιακές ροές που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα και
- δ) το ποσό των ταμιακών ροών που προκύπτει από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες για κάθε τομέα προς αναφορά (βλ. ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*).
51. Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα και των ταμιακών ροών που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα, είναι χρήσιμη για να επιτρέπει στο χρήστη να προσδιορίσει αν η οικονομική οντότητα επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής δυναμικότητάς της. Μια οικονομική οντότητα που δεν επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής δυναμικότητάς της, μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη μελλοντική κερδοφορία, χάριν της τρέχουσας ρευστότητας και διανομής (μερισμάτων) στους ιδιοκτήτες.
52. Η γνωστοποίηση των κατά τομέα ταμιακών ροών επιτρέπει στους χρήστες να έχουν μια καλύτερη αντίληψη της σχέσης μεταξύ των ταμιακών ροών της οικονομικής οντότητας, ως ένα σύνολο και των επιμέρους τμημάτων της, καθώς και της διαθεσιμότητας και μεταβλητότητας των κατά τομέα ταμιακών ροών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

▼ **M11**

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

▼ **M8**

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

▼ **M22**

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

▼ **M32**

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

▼ **M38**

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

▼ **M54**

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

▼ **M58**

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



ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3. Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.
4. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων λαθών προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ). Περιλαμβάνουν:

- α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς·
- β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και
- γ) Διερμηνείες που ► **M5** αναπτύχθηκαν ◀ από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

▼ M69

Η σημαντικότητα ορίζεται στην παράγραφο 7 του ΔΛΠ 1 και χρησιμοποιείται στο παρόν Πρότυπο με την ίδια σημασία.

▼ B

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 αξιολογές εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να γίνει αντικειμενική διάκριση των πληροφοριών των εκτιμήσεων αυτών που:

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

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

από άλλες πληροφορίες.

Η *μελλοντική εφαρμογή* μεταβολής λογιστικής πολιτικής και η αναγνώριση της επίδρασης μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, αντίστοιχα, είναι:

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

▼ B

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

▼ M69

6. [Απαλείφθηκε]

▼ B

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών**▼ M8**

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

▼ B

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

▼ M8

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

▼ B

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

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

β) αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:

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

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

iii) να είναι ουδέτερες, τουτέστιν αμερόληπτες,

iv) συντηρητικές και

v) πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις.

▼ M8

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

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

▼ M68

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

▼ B

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

Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών

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

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

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

α) απαιτείται από ► **M5** Δ.Π.Χ.Α. ◀ ή

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

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

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

α) η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, γεγονότα ή περιστάσεις που διαφέρουν στην ουσία από προηγούμενα γεγονότα ή συναλλαγές και

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

17. Η αρχική εφαρμογή μιας πολιτικής αναπροσαρμογής της αξίας περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* ή ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* είναι μία μεταβολή λογιστικής πολιτικής, αλλά αυτό αντιμετωπίζεται ως μία αναπροσαρμογή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 38 μάλλον παρά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

▼ B

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

Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές

19. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 23:
- α) η οικονομική οντότητα θα λογιστικοποιεί μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, αν υπάρχουν, του Προτύπου ή της Διερμηνείας και
- β) όταν η οικονομική οντότητα αλλάζει λογιστική πολιτική κατά την αρχική εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας που δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν εκείνη τη μεταβολή ή αλλάζει λογιστική πολιτική εκουσίως, θα εφαρμόζει τη μεταβολή αναδρομικά.
20. Για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, η πρόιμη εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας δε θεωρείται εκουσία μεταβολή λογιστικής πολιτικής.
21. Εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικά σε συναλλαγή, άλλο γεγονός ή περίπτωση, 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 εκουσία 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 ωριότερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η αναδρομική εφαρμογή, που δύναται να είναι η τρέχουσα περίοδος και θα κάνει την αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου της καθαρής θέσης για εκείνη την περίοδο.
25. Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οικονομική οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να εφαρμόσει τη νέα λογιστική πολιτική μελλοντικά από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.

▼ B

26. Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στη συγκριτική πληροφόρηση όσων προγενέστερων περιόδων είναι εφικτό. Η αναδρομική εφαρμογή σε προγενέστερη περίοδο δεν είναι εφικτή αν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της σωρευτικής επίδρασης στα ποσά των ισολογισμών έναρξης και κλεισίματος εκείνης της περιόδου. Το ποσό της προκύπτουσας διόρθωσης, που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες εκείνων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου έναρξης κάθε στοιχείου της καθαρής θέσης της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Συνήθως γίνεται προσαρμογή των κερδών εις νέον. Όμως, η προσαρμογή μπορεί να γίνει σε άλλο στοιχείο της καθαρής θέσης (για παράδειγμα, για συμμόρφωση με ► **M5** ένα Δ.Π.Χ.Α. ◀). Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία, όπως οι ιστορικές περιλήψεις οικονομικών δεδομένων, προσαρμόζεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.

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

Γνωστοποιήσεις

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

- α) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας·
 - β) όταν απαιτείται, ότι η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του (της)·
 - γ) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής·
 - δ) όταν απαιτείται, μία περιγραφή των μεταβατικών διατάξεων·
 - ε) όταν απαιτείται, τις μεταβατικές διατάξεις που θα μπορούσαν να έχουν επίδραση σε μελλοντικές περιόδους·
- στ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:
- i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται και
 - ii) αν το ΔΛΠ 33 *Κέρδη κατά μετοχή* εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή,
- ζ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό και
- η) αν η αναδρομική εφαρμογή που απαιτείται από τις παραγράφους 19 στοιχείο α) ή β) δεν είναι εφικτή για συγκεκριμένη περίοδο ή για περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή στη λογιστική πολιτική.

▼ B

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

29. Όταν εκούσια μεταβολή σε λογιστική πολιτική έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο και θα είχε ή θα μπορούσε να έχει την επίδραση αυτή σε μελλοντικές περιόδους αλλά δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ποσό της προσαρμογής, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:
- α) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής·
 - β) τους λόγους για τους οποίους η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής παρέχει αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση·
 - γ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:
 - i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται και
 - ii) αν το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή·
 - δ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό και
 - ε) αν η αναδρομική εφαρμογή δεν είναι εφικτή για συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο ή περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής.

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

30. Όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει εφαρμόσει νέο **►M5** Δ.Π.Χ.Α. ◀ που έχει εκδοθεί αλλά που δεν ισχύει ακόμη, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:
- α) το γεγονός αυτό και
 - β) γνωστές ή ευλόγως εκτιμώμενες πληροφορίες που σχετίζονται με την εκτίμηση της πιθανής επίδρασης της εφαρμογής νέου Προτύπου ή Διερμηνείας στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας κατά την περίοδο της για πρώτη φορά εφαρμογής.
31. Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 30, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη γνωστοποίηση:
- α) του τίτλου του νέου Προτύπου ή της Διερμηνείας·
 - β) του είδους της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής·
 - γ) της ημερομηνίας που απαιτείται η εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας·
 - δ) της ημερομηνίας που σχεδιάζει να εφαρμόσει αρχικά το Πρότυπο ή τη Διερμηνεία και
 - ε) είτε:
 - i) μια αναφορά στο αντίκτυπο που αναμένεται να έχει η αρχική εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας ή
 - ii) μία σχετική δήλωση αν το αντίκτυπο αυτό δεν είναι γνωστό ή δεν μπορεί να εκτιμηθεί εύλογα.

▼ B

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

32. Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να επιμετρηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτηθούν εκτιμήσεις:
- α) των επισφαλών απαιτήσεων·
 - β) των απαξιωμένων αποθεμάτων·
 - γ) της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων·
 - δ) των ωφέλιμων ζώνων ή του αναμενόμενου ρυθμού ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και
 - ε) των δεσμεύσεων εγγύησης.
33. Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν βλάπτει την αξιοπιστία τους.
34. Μια εκτίμηση ίσως πρέπει να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή ευρύτερης εμπειρίας. Από τη φύση της, η αναθεώρηση μιας εκτίμησης δεν σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.
35. Μία αλλαγή της εφαρμοστέας βάσης επιμέτρησης αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής και όχι αλλαγή λογιστικής εκτίμησης. Όταν είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αλλαγής λογιστικής εκτίμησης, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.
36. Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, εκτός από επίδραση στην οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 37, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψή της στο κέρδος ή τη ζημία:
- α) της περιόδου που έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή ή
 - β) της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.
37. Στην έκταση που μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου της καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής.
38. Η μελλοντική αναγνώριση της επίδρασης της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση σημαίνει ότι η αλλαγή εφαρμόζεται σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία της μεταβολής της εκτίμησης. Μία μεταβολή λογιστικής εκτίμησης μπορεί να επηρεάζει μόνον το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου ή το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας και μελλοντικών περιόδων. Για παράδειγμα, μια μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στο κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς αναγνωρίζεται στην τρέχουσα περίοδο. Όμως, μια μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που εμπεριέχει ένα αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο, επιδρά στο έξοδο απόσβεσης της τρέχουσας περιόδου και κάθε μελλοντικής περιόδου κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το αποτέλεσμα της μεταβολής που σχετίζεται με την τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο της τρέχουσας περιόδου. Η επίδραση, αν υπάρχει, σε μελλοντικές περιόδους, αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο σε εκείνες τις μελλοντικές περιόδους.

▼ B**Γνωστοποιήσεις**

39. Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μελλοντικές περιόδους, εκτός από τη γνωστοποίηση της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους όταν δεν είναι εφικτή η εκτίμηση της επίδρασης αυτής.
40. Αν το ποσό της επίδρασης σε μελλοντικές περιόδους δεν γνωστοποιείται επειδή είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΛΑΘΗ

41. Ενδέχεται να προκύψουν λάθη σχετικά με την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αν περιέχουν είτε σημαντικά λάθη είτε επουσιώδη λάθη που έγιναν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οικονομικής οντότητας. Δυνητικά λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται κατά την περίοδο εκείνη διορθώνονται προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Ωστόσο, τα σημαντικά λάθη κάποιες φορές δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο και τα λάθη προγενέστερων περιόδων αυτά διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για εκείνη την μεταγενέστερη περίοδο (βλ. παραγράφους 42-47).
42. Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στην παράγραφο 43, η οικονομική οντότητα θα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους:
- α) με την αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος ή
- β) αν το λάθος έγινε πριν από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, με την αναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων.

Περιορισμοί στην αναδρομική αναδιατύπωση

43. Τα λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται με αναδρομική αναδιατύπωση εκτός αν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση του λάθους.
44. Όταν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν οι επιδράσεις ενός λάθους που αφορούν ειδικά μια περίοδο της συγκριτικής πληροφόρησης μιας ή περισσότερων παρουσιαζόμενων περιόδων, η οικονομική οντότητα θα επαναδιατυπώνει τα υπόλοιπα έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη περίοδο που είναι εφικτή η αναδρομική αναδιατύπωση (που μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος).
45. Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση ενός λάθους σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οικονομική οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να διορθώσει το λάθος μελλοντικά από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.

▼ B

46. Η διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου δε συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου που ανακαλύπτεται το λάθος. Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία που παρουσιάζεται, συμπεριλαμβανομένων των ιστορικών περιλήψεων των οικονομικών δεδομένων, επαναδιατυπώνεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.
47. Όταν το ποσό ενός λάθους δεν μπορεί να προσδιοριστεί (π.χ. λάθος στην εφαρμογή λογιστικής πολιτικής) για κάθε προγενέστερη περίοδο, η οικονομική οντότητα, σύμφωνα με την παράγραφο 45, επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση μελλοντικά από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι δυνατό. Συνεπώς αγνοεί το τμήμα της σωρευτικής αναδιατύπωσης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης που προκύπτει πριν από την ημερομηνία εκείνη. Οι παράγραφοι 50-53 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με το πότε είναι ανέφικτο να διορθωθεί λάθος για μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους.
48. Οι διορθώσεις λαθών διακρίνονται από τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις. Οι λογιστικές εκτιμήσεις, από τη φύση τους, είναι προσεγγίσεις που μπορεί να χρειάζονται αναθεώρηση, καθώς πρόσθετες πληροφορίες γίνονται γνωστές. Για παράδειγμα, το κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίζεται μετά την έκβαση ενός ενδεχόμενου γεγονότος δεν είναι διόρθωση λάθους.

Γνωστοποίηση λαθών προγενέστερων περιόδων

49. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 42, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- α) τη φύση του λάθους της προγενέστερης περιόδου·
 - β) για κάθε προγενέστερη παρουσιάζομενη περίοδο, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της διόρθωσης:
 - i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται και
 - ii) αν το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή·
 - γ) το ποσό της διόρθωσης στην αρχή της παλαιότερης των παρουσιαζόμενων περιόδων και
 - δ) αν η αναδρομική αναδιατύπωση δεν είναι εφικτή για κάποια συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε διορθώθηκε το λάθος.

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

ΤΟ ΑΝΕΦΙΚΤΟ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

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

▼ B

51. Συχνά είναι απαραίτητο να γίνονται εκτιμήσεις όταν εφαρμόζεται λογιστική πολιτική σε στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται σε σχέση με συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις. Η εκτίμηση εμπεριέχει την έννοια της υποκειμενικότητας και οι εκτιμήσεις μπορεί να αναπτύσσονται ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀. Η ανάπτυξη εκτιμήσεων είναι δυναμικά 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 περίπτωσης. 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 περίπτωση.

▼ M33

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

- α) παρέχουν ενδείξεις των γεγονότων που επικρατούσαν την ημερομηνία (τις ημερομηνίες) που συνέβη η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η περίπτωση και
- β) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση

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

▼ M53

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

▼ M68

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

▼ B

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

▼ M33

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

▼ **M53**

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

▼ **M68**

- 54ΣΤ. Οι *Τροποποιήσεις των Παραπομπών στο Εννοιολογικό Πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκαν το 2018, τροποποίησαν τις παραγράφους 6 και 11 στοιχείο β). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή εφόσον, ταυτόχρονα, μία οικονομική οντότητα εφαρμόζει και όλες τις άλλες τροποποιήσεις που έγιναν με τις *Τροποποιήσεις των Παραπομπών στο Εννοιολογικό Πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις των παραγράφων 6 και 11 στοιχείο β) αναδρομικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι η αναδρομική εφαρμογή θα ήταν ανέφικτη ή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 6 και 11 στοιχείο β) με παραπομπή στις παραγράφους 23–28 του παρόντος Προτύπου. Εάν η αναδρομική εφαρμογή οποιασδήποτε τροποποίησης που περιλαμβάνουν οι *Τροποποιήσεις των Παραπομπών στο Εννοιολογικό Πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ* συνεπάγεται αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα, κατά την εφαρμογή των παραγράφων 23–28 του παρόντος Προτύπου, ερμηνεύει, όπου απαιτείται, την τελευταία πρόταση της παραγράφου 27, τη μεν φράση «είναι ανέφικτο» ως «συνεπάγεται αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια», τη δε λέξη «εφικτό» ως «δυνατό χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια».

- 54Ζ. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 14 *Ρυθμιζόμενοι αναβαλλόμενοι λογαριασμοί*, η οικονομική οντότητα, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 11 στοιχείο β) στα υπόλοιπα ρυθμιζόμενου λογαριασμού, εξακολουθεί να παραπέμπει σε ορισμούς, κριτήρια αναγνώρισης και έννοιες επιμέτρησης που παραθέτει το *Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*⁽¹⁾, και όχι το *Εννοιολογικό Πλαίσιο*, και να εξετάζει την εφαρμοσιμότητά τους. Υπόλοιπο ρυθμιζόμενου λογαριασμού είναι το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού εξόδων (ή εσόδων) που δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση σύμφωνα με άλλα ισχύοντα ΔΠΧΑ, αλλά περιλαμβάνεται, ή αναμένεται να συμπεριληφθεί, από τον ρυθμιστή τιμών στον καθορισμό της τιμής/των τιμών που μπορούν να χρεωθούν στους πελάτες. Ένας ρυθμιστής τιμών είναι ένα εξουσιοδοτημένο όργανο στο οποίο έχει ανατεθεί, βάσει καταστατικού ή κανονισμού, να καθορίζει την τιμή ή ένα φάσμα τιμών που δεσμεύουν μια οικονομική οντότητα. Ο ρυθμιστής τιμών μπορεί να είναι τρίτο όργανο ή συνδεδεμένο μέρος της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του διοικητικού συμβουλίου της ίδιας της οντότητας, εάν το όργανο αυτό απαιτείται, βάσει καταστατικού ή κανονισμού, τόσο να καθορίζει τιμές προς το συμφέρον των πελατών όσο και να διασφαλίζει τη συνολική οικονομική βιωσιμότητα της οντότητας.

▼ **M69**

- 54Η. Ο *Ορισμός της σημαντικότητας* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1 και στο ΔΛΠ 8), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2018, τροποποίησε την παράγραφο 7 του ΔΛΠ 1 και την παράγραφο 5 του ΔΛΠ 8 και απάλειψε την παράγραφο 6 του ΔΛΠ 8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **B**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

55. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 8 *Καθαρό κέρδος ή ζημιά περιόδου, θεμελιώδη λάθη και μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές*, που αναθεωρήθηκε το 1993.
56. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:
- α) ΜΕΔ-2 *Αρχή της Συνέπειας* — *Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού* και
- β) ΜΕΔ-18 *Συνέπεια* — *Εναλλακτικές μέθοδοι*.

⁽¹⁾ Αναφορά στο *Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* της ΕΔΛΠ που είχε υιοθετήσει το ΣΔΛΠ το 2001.

▼ B**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10****▼ M5***Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς***▼ B****ΣΚΟΠΟΣ**

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:
 - α) πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄ και
 - β) τις γνωστοποιήσεις που η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

*Γεγονότα ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄* είναι εκείνα τα γεγονότα, ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Δύο τύποι γεγονότων μπορούν να εξατομικευτούν:

- α) εκείνα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (*διορθωτικά γεγονότα ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄*) και
 - β) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (*μη διορθωτικά γεγονότα ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄*).
4. Η διαδικασία για την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων θα διαφοροποιείται ανάλογα με τη δομή της διοίκησης, τις νομοθετικές διατάξεις και τις διαδικασίες που ακολουθούνται για την κατάρτιση και οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.

▼ B

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

Παράδειγμα

Η διοίκηση μιας οικονομικής οντότητας ολοκληρώνει το σχέδιο των οικονομικών καταστάσεων για το έτος που λήγει στις 31 Δεκεμβρίου 20X1 στις 28 Φεβρουαρίου 20X2. Την 18η Μαρτίου 20X2, 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 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις την 15η Μαΐου 20X2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια ρυθμιστική αρχή την 17η Μαΐου 20X2.

Η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται την 18η Μαρτίου 20X2 (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 20X2, 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 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις την 15η Μαΐου 20X2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια ρυθμιστική αρχή την 17η Μαΐου 20X2.

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

7. Στα γεγονότα ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ συμπεριλαμβάνονται όλα τα γεγονότα μέχρι την ημερομηνία που εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση, ακόμη και αν αυτά τα γεγονότα συμβαίνουν μετά τη δημοσίευση των αποτελεσμάτων ή άλλων επιλεγμένων οικονομικών πληροφοριών.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Διορθωτικά γεγονότα ► **M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◀**

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

▼ **M53**

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

▼ **B**

- α) η ρύθμιση ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ μιας δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η οικονομική οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει οποιαδήποτε πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την δικαστική υπόθεση αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ή αναγνωρίζει νέα πρόβλεψη. Η οικονομική οντότητα δεν γνωστοποιεί απλώς μία ενδεχόμενη υποχρέωση επειδή η διευθέτηση της δικαστικής υπόθεσης παρέχει επιπλέον στοιχεία από όσα θα λαμβάνονταν υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 16 του ΔΛΠ 37·

▼ **M53**

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

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

▼ **B**

- ii) η πώληση αποθεμάτων ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·
- γ) ο προσδιορισμός ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού·
- δ) ο προσδιορισμός ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ του ποσού της συμμετοχής στα κέρδη ή των επιπρόσθετων καταβολών προς τους εργαζόμενους, αν η οικονομική οντότητα είχε μια παρούσα νομική ή τεκμαιρομένη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να προβεί σε τέτοιες καταβολές, λόγω των γεγονότων που συνέβησαν πριν από αυτήν την ημερομηνία (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζόμενους*).
- ε) η αποκάλυψη απάτης ή λαθών, που δείχνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν εσφαλμένες.

Μη διορθωτικά γεγονότα ► **M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◀**

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

- **M33** 11. Ένα παράδειγμα γεγονότος που δεν προκαλεί προσαρμογή μετά την περίοδο αναφοράς είναι μια μείωση στην εύλογη αξία επενδύσεων μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται προς έκδοση. Υπό κανονικές συνθήκες, η μείωση στην εύλογη αξία δεν αφορά την κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανάκλα περιστάσεις που έχουν προκύψει μεταγενέστερα. ◀ Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα δεν προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για τις επενδύσεις. Ομοίως, η οικονομική οντότητα δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μολονότι μπορεί να χρειάζεται να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 21.

▼ B**Μερίσματα**

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

▼ M17

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

▼ B**ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ**

14. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν η διοίκηση προσδιορίσει ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄ είτε ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση της οικονομικής οντότητας είτε ότι θα παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική δυνατή λύση από το να πράξει κατ' αυτόν τον τρόπο.
15. Επιδείνωση στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στην οικονομική θέση ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄ μπορεί να υποδεικνύει ότι πρέπει να εξεταστεί αν και κατά πόσο η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας παραμένει ακόμη κατάλληλη. Αν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι πλέον κατάλληλη, η επίδραση είναι τόσο εκτεταμένη, που το παρόν Πρότυπο απαιτεί μια θεμελιώδη μεταβολή της λογιστικής βάσης μάλλον, παρά μία προσαρμογή στα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στα πλαίσια της αρχικής λογιστικής βάσης.
16. Το ΔΛΠ 1 διευκρινίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις εάν:
- α) οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern) ή
 - β) η διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν ουσιώδη αμφιβολία για την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εξακολουθήσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Τα γεγονότα ή οι συνθήκες που απαιτούν γνωστοποίηση μπορεί να ανακλύψουν ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**Ημερομηνία έγκρισης για έκδοση**

17. Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν οι ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας ή άλλοι έχουν την ισχύ να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.
18. Είναι σημαντικό για τους χρήστες να γνωρίζουν πότε οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση, διότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αντανακλούν γεγονότα μετά από αυτήν την ημερομηνία.

Ενημέρωση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού

19. Αν η οικονομική οντότητα λαμβάνει πληροφορίες ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◄ σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα πρέπει να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αυτές τις συνθήκες, υπό το φως των νέων πληροφοριών.

▼ **B**

20. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρειάζεται να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν πληροφορίες που λαμβάνονται ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀, ακόμη και όταν οι πληροφορίες δεν επηρεάζουν τα ποσά που αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις της. Ένα παράδειγμα της ανάγκης ενημέρωσης των γνωστοποιήσεων είναι η περίπτωση που υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ σχετικά με μια ενδεχόμενη υποχρέωση που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα της μελέτης σχετικά με το αν πρέπει να αναγνωρίσει ή να αλλάξει μια πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, η οικονομική οντότητα ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις της σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση σύμφωνα με τις αποδείξεις αυτές.

Μη διορθωτικά γεγονότα ► **M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◀**

▼ **M69**

21. **Αν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς είναι σημαντικά, η μη γνωστοποίηση θα μπορούσε εulόγως να αναμένεται ότι θα επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης βάσει των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες παρέχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για συγκεκριμένη αναφερόμενα οικονομική οντότητα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία μη διορθωτικού γεγονότος μετά την περίοδο αναφοράς:**

- α) τη φύση του γεγονότος· και
- β) εκτίμηση των οικονομικών επιπτώσεων του γεγονότος ή δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.

▼ **B**

22. Ακολουθούν παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ που κατά γενικό κανόνα θα απαιτούσαν γνωστοποίηση:
- α) μία μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ (το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις σε τέτοιες περιπτώσεις) ή η διάθεση μιας βασικής θυγατρικής·
 - β) ανακοίνωση προγράμματος διακοπής μιας δραστηριότητας·
 - γ) μεγάλες αγορές περιουσιακών στοιχείων, κατάταξη περιουσιακών στοιχείων ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, άλλες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση κύριων περιουσιακών στοιχείων από το κράτος·
 - δ) η καταστροφή μιας μεγάλης παραγωγικής μονάδας από πυρκαγιά ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀·
 - ε) η ανακοίνωση ή έναρξη υλοποίησης μιας αναδιάρθρωσης μεγάλης κλίμακας (βλ. ΔΛΠ 37)·
 - στ) μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυνητικές συναλλαγές κοινών μετοχών ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ (το ΔΛΠ 33 *Κέρδη κατά μετοχή* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί μία περιγραφή συναλλαγών αυτού του είδους, εκτός από συναλλαγές οι οποίες περιλαμβάνουν κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση μετοχών, υποδιαίρεσεις μετοχών ή συμπτύξεις μετοχών που απαιτείται στο σύνολό τους να προσαρμόζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 33)·
 - ζ) αψύσικα μεγάλες μεταβολές ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγματικές ισοτιμίες·
 - η) μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που θεσμοθετούνται ή ανακοινώνονται ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀, οι οποίοι επιδρούν ουσιαστικά στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις/περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

▼ B

- θ) ανάληψη σημαντικών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων, για παράδειγμα, με την παραχώρηση σημαντικών εγγυήσεων και
- ι) έναρξη σημαντικής αντιδικίας που προκύπτει αποκλειστικά από γεγονότα που συνέβησαν ► M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◀.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

▼ M33

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

▼ M53

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

▼ M69

- 23Γ. Ο *Ορισμός της σημαντικότητας* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1 και στο ΔΛΠ 8), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2018, τροποποίησε την παράγραφο 21. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στον ορισμό της σημαντικότητας στην παράγραφο 7 του ΔΛΠ 1 και στις παραγράφους 5 και 6 του ΔΛΠ 8.

▼ B

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 10 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1999)

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

▼ M52

▼ B**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17****Μισθώσεις****ΣΚΟΠΟΣ**

1. Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:
 - α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων μη ανανεώσιμων πόρων και
 - β) συμβάσεις παραχώρησης δικαιωμάτων στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

▼ M45

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

▼ B

- α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (βλ. ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*).
- β) επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλ. ΔΛΠ 40).

▼ M45

- γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 *Γεωργία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις* ή
- δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις.

▼ B

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες για τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες, που δε μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Μίσθωση είναι μία συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών.

Ως χρηματοδοτική μίσθωση χαρακτηρίζεται η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγεται η ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος (ιδιοκτησίας) μπορεί τελικά είτε να μεταβιβαστεί είτε όχι.

Λειτουργική μίσθωση είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Μη ακυρώσιμη μίσθωση είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον:

- α) με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος·
- β) με την έγκριση του εκμισθωτή·

▼ B

- γ) εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή ή
- δ) με την πληρωμή από τον μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού το ύψος του οποίου εξασφαλίζει ότι η συνέχιση της μίσθωσης είναι σχεδόν βέβαιη κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης.

Έναρξη της μίσθωσης είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή, αν προηγείται, η ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης. Την ημερομηνία αυτή:

- α) η μίσθωση κατατάσσεται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική και
- β) στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθορίζονται τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

Η έναρξη της μισθωτικής περιόδου είναι η ημερομηνία από την οποία ο μισθωτής δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμά του για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου. Είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης της μίσθωσης (ήτοι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων ή των εξόδων που προκύπτουν από τη μίσθωση, όπως αρμόζει).

Η διάρκεια της μίσθωσης/μισθωτική περίοδος είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε επιπλέον χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλλει κατά τη μισθωτική περίοδο, μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, του κόστους επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

- α) από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με τον μισθωτή ή
- β) από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:
 - i) τον μισθωτή,
 - ii) έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή ή
 - iii) ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις που προβλέπει η εγγύηση.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία που καθίσταται ασκίσιμο το δικαίωμα, ώστε να είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μίσθωσης ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα ελάχιστα μισθώματα τα οποία πρέπει να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την ημερομηνία άσκησης του προαναφερόμενου δικαιώματος και την καταβολή που απαιτείται για την άσκηση.

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

Οικονομική ζωή είναι είτε:

- α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες ή
- β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

▼ B

Ωφέλιμη ζώνη 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 διαφορεικό 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 δουλεμένο χρηματοδοτικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

- α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση και
- β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης εξισώνει τη συνολική παρούσα αξία: α) της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων και β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με i) την εύλογη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και ii) κάθε αρχικό άμεσο κόστος του εκμισθωτή.

Διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία παρόμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

Ενδεχόμενο μίσθωμα είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που βασίζεται στο μελλοντικό ποσό ενός συντελεστή που αλλάζει με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των μελλοντικών πωλήσεων, πλήθος μελλοντικών χρησιμοποιήσεων, μελλοντικοί δείκτες τιμών, επιτόκια που θα ισχύουν μελλοντικά).

5. Ένα μισθωτήριο συμβόλαιο ή δέσμευση μπορεί να περιλαμβάνει πρόβλεψη για την προσαρμογή των καταβολών μισθωμάτων για αλλαγές στην κατασκευή ή το κόστος απόκτησης της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή για αλλαγές που βασίζονται σε κάποια άλλη επιμέτρηση του κόστους ή της αξίας, όπως τους γενικούς δείκτες τιμών ή το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο εκμισθωτής για την χρηματοδότηση της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της μισθωτικής περιόδου. Στην περίπτωση αυτή, η επίδραση τέτοιων αλλαγών θα θεωρείται ότι έλαβε χώρα κατά την έναρξη της μίσθωσης για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.

▼ B

6. Στον ορισμό της μίσθωσης περιλαμβάνονται οι μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβόλαια ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

▼ M33

- 6A. Το ΔΛΠ 17 χρησιμοποιεί τον όρο «εύλογη αξία» κατά τρόπο που διαφέρει από ορισμένες απόψεις από τον ορισμό της εύλογης αξίας στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*. Ως εκ τούτου, κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 17, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, όχι με το ΔΠΧΑ 13.

▼ B**ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ**

7. Η κατάταξη των μισθώσεων που υιοθετείται από αυτό το Πρότυπο βασίζεται στο βαθμό που οι κίνδυνοι και ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.
8. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.
9. Επειδή η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δε συνδέεται με τον μισθωτή.
10. Το εάν μία μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή του συμβολαίου⁽¹⁾. Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:
- α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου·
 - β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί·
 - γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται·
 - δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων συμποσούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και

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

▼ B

- ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.
11. Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:
- α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή
- β) κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης) και
- γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.
12. Τα παραδείγματα και οι ενδείξεις των παραγράφων 10 και 11 δεν είναι πάντα οριστικοί. Είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι αν η μίσθωση δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί κάτι τέτοιο αν η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στο τέλος της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα, ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλα τα οφέλη ή όλους τους κινδύνους.
13. Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης, μη συμπεριλαμβανομένης της ανανέωσής της, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μία διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης σύμφωνα με τα κριτήρια των παραγράφων 7-12, αν οι τροποποιημένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της. Εντούτοις, μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας της μισθωμένης ιδιοκτησίας) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή), δε συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

▼ M22

- 15A. Όταν μία μίσθωση περιλαμβάνει στοιχεία γης και κτηρίων, η οικονομική οντότητα αξιολογεί την κατάταξη κάθε στοιχείου ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13. Όταν προσδιορίζεται εάν το στοιχείο της γης είναι λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, ένας σημαντικός παράγων είναι ότι η γη συνήθως έχει απεριόριστη οικονομική ζωή.

▼ B

16. Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτηρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανομούνται στα στοιχεία της γης και του κτηρίου ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και του κτηρίου κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθώσεων δεν μπορούν να επιμεριστούν με αξιοπιστία στα δύο αυτά στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία αποτελούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.

▼ B

17. Για μίσθωση γης και κτηρίων κατά την οποία το ποσό που θα αναγνωριζόταν αρχικά για το στοιχείο του γης, σύμφωνα με την παράγραφο 20, είναι επουσιώδες, η γη και τα κτήρια μπορούν να αντιμετωπιστούν ως μία μονάδα για τον σκοπό της κατάταξης της μίσθωσης και η μίσθωση να καταταχθεί ως χρηματοδοτική ή λειτουργική σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική ζωή των κτηρίων θεωρείται ως η οικονομική ζωή ολόκληρου του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
18. Η ξεχωριστή επιμέτρηση των στοιχείων της γης και των κτηρίων δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτήρια κατατάσσεται ως μία επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και υιοθετείται το μοντέλο της εύλογης αξίας. Απαιτούνται λεπτομερείς υπολογισμοί για την εκτίμηση αυτή μόνον όταν η κατάταξη ενός εκ των δύο ή και των δύο στοιχείων άλλως είναι αβέβαιη.
19. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, ένας μισθωτής μπορεί να κατατάξει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης ως επένδυση σε ακίνητα. Αν πράξει έτσι, το δικαίωμα στο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αν ήταν χρηματοδοτική μίσθωση και, επιπροσθέτως, χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται. Ο μισθωτής θα συνεχίσει να αντιμετωπίζει λογιστικά τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, έστω και αν μεταγενέστερο γεγονός τροποποιήσει τη φύση του δικαιώματος του μισθωτή στο ακίνητο, ώστε να μην κατατάσσεται πλέον ως επένδυση σε ακίνητα. Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, αν ο μισθωτής:
- α) χρησιμοποιεί το ακίνητο, το οποίο εν συνεχεία μεταβάλλεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο με τεκμαρτό κόστος που ισούται με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης ή
 - β) υπομισθώνει το ακίνητο μεταφέροντας ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που απορρέουν από την ιδιοκτησία σε τρίτο, μη συνδεδεμένο μέρος. Τέτοια υπομισθωση 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 προσδιορισθεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.
21. Ο λογιστικός χειρισμός και η παρουσίαση των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους. Μολονότι από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου συμβολαίου ενδέχεται να μην προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η ουσία και η οικονομική φύση της πράξης αυτής υποδεικνύει την απόκτηση του μισθωτή του οικονομικού οφέλους από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την δέσμευσή του να καταβάλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό, στην έναρξη της μίσθωσης, το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του στοιχείου, προσαυξημένη με τη σχετική χρηματοδοτική επιβάρυνση.

▼ B

22. Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της οικονομικής οντότητας, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των δεσμευσεών της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως δέσμευση για την καταβολή των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, αναγνωρίζονται στον ισολογισμό στα ίδια ποσά, εκτός από οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή που προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.
23. Δεν είναι ορθό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων ► **M5** στον ισολογισμό ◀ γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης.
24. Συχνά υφίστανται αρχικά άμεσα κόστη που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Τα κόστη που αποδίδονται άμεσα στις ενέργειες του μισθωτή που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

25. Οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων θα επιμερίζονται στην χρηματοδοτική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοδοτική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιουσιακό επιτόκιο επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης. Τα ενδεχόμενα μισθώματα θα αναγνωρίζονται ως έξοδα στις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούνται.
26. Στην πράξη, κατά την κατανομή της χρηματοδοτικής επιβάρυνσης στη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου, μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον υπολογισμό.
27. Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί ένα έξοδο απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό έξοδο για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα είναι συνεπής προς τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην οικονομική οντότητα και η αναγνωριζόμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* και το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*. Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού θα γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
28. Το αποσβέσιμο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες τις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο αποσβέσεων που ακολουθεί ο μισθωτής για τα αποσβέσιμα στοιχεία της ιδιοκτησίας του. Αν υπάρχει μία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

▼ B

29. Το σύνολο του εξόδου της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και του χρηματοοικονομικού εξόδου της περιόδου, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της περιόδου και συνεπώς, δεν αρκεί μόνον η αναγνώριση των πληρωτέων μισθωμάτων ως έξοδα. Κατόπιν τούτου, δεν είναι πιθανό να υπάρχει ισότητα μεταξύ των ποσών του περιουσιακού στοιχείου και της σχετικής υποχρέωσης μετά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου.
30. Για να προσδιορίσει μια οικονομική οντότητα πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.
31. Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7, *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:
- a) για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, της καθαρής λογιστικής αξίας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·
 - β) συμφωνία μεταξύ του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - i) όχι αργότερα από ένα έτος,
 - ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
 - iii) για περισσότερα από πέντε έτη·
 - γ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου·
 - δ) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·
 - ε) μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
 - i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
 - ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και
 - iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.
32. Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36 ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 εφαρμόζονται σε μισθωτές για περιουσιακά στοιχεία που μισθώθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- Λειτουργικές μισθώσεις**
33. Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη ⁽¹⁾.
34. Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως η ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής της ωφέλειας του χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτήν τη βάση.

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

▼ B

35. Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:
- α) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - i) όχι αργότερα από ένα έτος,
 - ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
 - iii) για περισσότερα από πέντε έτη.
 - β) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
 - γ) πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου, με διαχωρισμό των ποσών της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων.
 - δ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
 - i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
 - ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και
 - iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.

ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΩΝ**Χρηματοδοτικές μισθώσεις***Αρχική αναγνώριση*

36. Οι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν στον ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και θα τα εμφανίζουν ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.
37. Σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνοδεύουν τη νόμιμη κυριότητα μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις μισθωμάτων αντι-μετωπίζονται 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 διαφορεικά 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 έξοδα όταν αναγνωρίζεται το κέρδος από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

▼ B

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

39. Η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού εσόδου θα βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση.
40. Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Η κατανομή αυτή γίνεται με τέτοιον τρόπο ώστε να προκύπτει μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση. Τα μισθώματα της κάθε περιόδου, με εξαίρεση τα κόστη υπηρεσιών, είναι μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης της μίσθωσης, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.
41. Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.
- 41A. Περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το ΔΠΧΑ.
42. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν το κέρδος ή τη ζημία πώλησης στα αποτελέσματα της περιόδου, σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται από την οικονομική οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις. Αν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από τη πώληση θα περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης θα αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά την αναγνώριση του κέρδους από την πώληση.
43. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Μία χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:
- α) το κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μία άμεση πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανακλά τις εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας και
- β) το χρηματοοικονομικό έσοδο καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
44. Το έσοδο των πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη μιας μισθωτικής περιόδου από τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή, είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή, αν είναι χαμηλότερη, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, υπολογιζόμενη με εμπορικό επιτόκιο. Το κόστος πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, της μισθωμένης ιδιοκτησίας μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ του εσόδου και του κόστους της πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης, το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την πολιτική που εφαρμόζεται από την οικονομική οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις.
45. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ενός υπερβολικού τμήματος του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά το χρόνο της πώλησης. Αν τα ζητούμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από την πώληση περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς.

▼ **B**

46. Το κόσθη 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:
- a) 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 δουλεμένο 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 κόσθη που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με το έσοδα της μίσθωσης.

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

▼ B

53. Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση θα υπολογίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.
54. Για να προσδιορίσει μια οικονομική οντότητα πότε ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36.
55. Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν προβαίνει σε λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.
56. Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 7, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:
- α) τις μελλοντικές ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - i) όχι αργότερα από ένα έτος,
 - ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
 - iii) για περισσότερα από πέντε έτη.
 - β) συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έσοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.
 - γ) μία γενική περιγραφή των μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.
57. Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 εφαρμόζονται σε εκμισθωτές για περιουσιακά στοιχεία που μισθώθηκαν με λειτουργικές μισθώσεις

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

58. Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση εν συνεχεία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.
59. Αν μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά πάνω από το προϊόν της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντί για αυτό, πρέπει να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και να μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
60. Αν η επαναμίσθωση αποτελεί χρηματοδοτική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με η λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων περιόδων και μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

▼ **B**

61. Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμφιζείται με επί ελάττων 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 ζημία αναγνωρίζεται αμέσως.
63. Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.
64. Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, οπότε η λογιστική αξία του μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
65. Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των ιδιαζόντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.
66. Οι συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης μπορεί να απαιτούν την εφαρμογή των ιδιαίτερων κριτηρίων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

67. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 68, η αναδρομική εφαρμογή αυτού του Προτύπου ενθαρρύνεται, αλλά δεν απαιτείται. Αν το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, το υπόλοιπο κάθε προϋπάρχουσας χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρείται ότι έχει κατάλληλα προσδιοριστεί από τον εκμισθωτή και θα τηρείται λογιστικά εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Προτύπου.
68. Η οικονομική οντότητα που είχε κατά το παρελθόν εφαρμόσει το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις που θέτει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά για όλες τις μισθώσεις ή, αν το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997) δεν είχε εφαρμοστεί αναδρομικά, για όλες τις μισθώσεις που αναλήφθηκαν από την αρχική εφαρμογή εκείνου του Προτύπου.

▼ **M22**

- 68Α. Η οικονομική οντότητα επαναξιολογεί την κατάταξη στοιχείων γης μισθώσεων που δεν έχουν λήξει κατά την ημερομηνία που υιοθετεί τις τροποποιήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 69Α με βάση τις πληροφορίες που ισχύουν κατά την έναρξη αυτών των μισθώσεων. Αναγνωρίζει μια μίσθωση που έχει καταταχθεί πρόσφατα ως χρηματοδοτική μίσθωση αναδρομικά σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αναδρομικά:

- α) εφαρμόζει τις τροποποιήσεις σε αυτές τις μισθώσεις με βάση τα γεγονότα και τις συνθήκες που θα ισχύουν την ημερομηνία που θα υιοθετήσει τις τροποποιήσεις και

▼ M22

β) αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση που είναι σχετική με τη μίσθωση γης που έχει πρόσφατα καταταχθεί ως χρηματοδοτική μίσθωση στις εύλογες αξίες τους την ημερομηνία αυτή. Τυχόν διαφορά μεταξύ αυτών των εulόγων αξιών αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον.

▼ B

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

▼ M22

69Α. Οι παράγραφοι 14 και 15 απαλείφθηκαν και οι παράγραφοι 15Α και 68Α προστέθηκαν ως μέρος των *Βελτιώσεων στα Δ.Π.Χ.Α* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ B

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1997)

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

▼ M52

▼ **M31****ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19***Παροχές σε Εργαζόμενους*

ΣΤΟΧΟΣ

- 1 Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:
- α) υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε που θα καταβληθούν μελλοντικά και
 - β) έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από έναν εργοδότη για τη λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζόμενους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
- 3 Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με οικονομικές αναφορές από τα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους (βλ. ΔΛΠ 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης).
- 4 Στις παροχές σε εργαζόμενους στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που χορηγούνται:
- α) σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες επίσημες συμφωνίες μεταξύ της οικονομικής οντότητας και των εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους·
 - β) σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω κλαδικών ρυθμίσεων, όπου οι οικονομικές οντότητες υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών· ή
 - γ) μέσω εκείνων των άτυπων πρακτικών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση. Άτυπες τακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζομένων. Ένα παράδειγμα μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της οικονομικής οντότητας θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.
- 5 Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν:
- α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως οι ακόλουθες, εφόσον αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως εντός δώδεκα μηνών από το πέρας της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες:
 - (i) ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης·
 - (ii) ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών·
 - (iii) συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές· και
 - (iv) μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους νυν εργαζόμενους.

▼ **M31**

β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως οι ακόλουθες:

(i) παροχές αποχώρησης (π.χ. συντάξεις και εφάπαξ ποσά που καταβάλλονται κατά την αποχώρηση)· και

(ii) άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία·

γ) άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως οι ακόλουθες:

(i) μακροχρόνιες απουσίες μετ' αποδοχών όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατική άδεια·

(ii) παροχές ωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας· και

(iii) παροχές μακροχρόνιας ανικανότητας· και

δ) παροχές τερματισμού της απασχόλησης.

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

7 Ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα σε βάση πλήρους, μερικής, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής απασχόλησης. Για το σκοπό του παρόντος Προτύπου, στους εργαζόμενους περιλαμβάνονται διευθυντές και λοιπό προσωπικό διοίκησης.

ΟΡΙΣΜΟΙ

8 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ορισμοί των παροχών σε εργαζομένους

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

Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους είναι παροχές (άλλες εκτός από παροχές τερματισμού της απασχόλησης) που πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές εξόδου από την υπηρεσία) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές είναι όλες οι παροχές σε εργαζομένους πλην των βραχυπρόθεσμων παροχών, των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία και των παροχών λόγω τερματισμού της απασχόλησης.

Παροχές για την έξοδο από την υπηρεσία είναι οι παροχές προς εργαζόμενο σε αντάλλαγμα για την έξοδό του από την υπηρεσία, είτε ως αποτέλεσμα:

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

β) Της απόφασης του εργαζόμενου να δεχθεί προσφορά παροχών σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησής του.

▼ **M31****Ορισμοί σχετικά με την ταξινόμηση των προγραμμάτων**

Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες βάσει των οποίων μια οικονομική οντότητα χορηγεί παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους.

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

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

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

- α) συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες οικονομικές οντότητες, οι οποίες δεν βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο· και
- β) χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να παρέχουν οφέλη σε εργαζόμενους περισσότερων της μιας οικονομικών οντοτήτων, στη βάση ότι τα επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της οικονομικής οντότητας που απασχολεί τους εργαζόμενους.

Ορισμοί σχετικά με την καθαρή υποχρέωση (καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένης παροχής

Η καθαρή υποχρέωση (καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένης παροχής είναι το έλλειμμα ή το πλεόνασμα, προσαρμοσμένο ώστε να ληφθεί υπόψη οιοδήποτε αποτέλεσμα περιορισμού του καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένης παροχής στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου.

Το έλλειμμα ή το πλεόνασμα είναι:

- α) Η παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών μείον
- β) την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (εφόσον υπάρχουν).

Το ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου είναι η παρούσα αξία οποιωνδήποτε οικονομικών παροχών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα.

Η παρούσα αξία δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία, πριν από την αφαίρεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος, των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που απαιτούνται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που προέρχεται από υπηρεσία εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

Ως περιουσιακά στοιχεία προγράμματος νοούνται τα:

- α) περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους· και
- β) ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις.

▼ **M31**

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

- α) κατέχονται από μια οικονομική οντότητα (ταμείο) η οποία είναι νομικά ανεξάρτητη από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και υφίσταται αποκλειστικά για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί παροχές σε εργαζόμενους· και
- β) είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιούνται μόνο για πληρωμή ή χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, δεν είναι διαθέσιμα στους πιστωτές της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας (έστω και σε περίπτωση πτώχευσης) και δεν μπορούν να επιστραφούν στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα εκτός αν:
 - (i) είτε τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου είναι αρκετά για να ικανοποιήσουν όλες τις σχετικές με τις παροχές των εργαζομένων καθορισμένες δεσμεύσεις του προγράμματος ή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας· ή
 - (ii) τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα ως αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.

Ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις ⁽¹⁾ είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*) της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, εφόσον οι πρόσδοδοι από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο:

- α) μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για να πληρωθούν ή να χρηματοδοτηθούν παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών· και
- β) δεν είναι διαθέσιμες για τους πιστωτές της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας (έστω και σε περίπτωση πτώχευσης) και δεν μπορούν να πληρωθούν στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα, εκτός αν:
 - (i) οι πρόσδοδοι αντιπροσωπεύουν πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι απαραίτητα για την αντιμετώπιση όλων των σχετικών δεσμεύσεων που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με το ασφαλιστήριο· ή
 - (ii) οι πρόσδοδοι επιστρέφονται στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα προκειμένου να αποζημιωθεί για τις παροχές σε εργαζόμενους που έχουν ήδη πληρωθεί.

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

Ορισμοί που συνδέονται με το κόστος καθορισμένων παροχών

Το κόστος των υπηρεσιών περιλαμβάνει:

- α) *το κόστος τρέχουσας απασχόλησης*, που είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο·
- β) *το κόστος προϋπηρεσίας*, που αντιπροσωπεύει τη μεταβολή της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών για υπηρεσία που παρασχέθηκε από τον εργαζόμενο σε προηγούμενες χρονικές περιόδους, η οποία απορρέει από μεταβολή σε κάποιο πρόγραμμα (εισαγωγή ή απόσυρση προγράμματος καθορισμένων παροχών ή μεταβολή ενός τέτοιου προγράμματος) ή περικοπή (σημαντική μείωση από την οικονομική οντότητα του αριθμού των εργαζομένων που καλύπτονται από ένα πρόγραμμα)· και

⁽¹⁾ Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις δεν είναι απαραίτητο να είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια.

▼ **M31**

γ) τυχόν κέρδος ή ζημία κατά τον διακανονισμό.

Καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών που προκύπτει με την πάροδο του χρόνου.

Η επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) περιλαμβάνει:

- α) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες,
- β) Την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που περιλαμβάνονται στην καθαρή υποχρέωση (στο καθαρό περιουσιακό στοιχείο), και
- γ) οιαδήποτε μεταβολή του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου).

Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες είναι οι μεταβολές στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προκύπτει από:

- α) εμπειρικές προσαρμογές (οι επιπτώσεις των διαφορών μεταξύ των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των όσων πραγματικά συνέβησαν)· και
- β) τις επιπτώσεις των μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.

Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι ο τόκος, τα μερίσματα και λοιπά εισόδημα που παρήχθη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος σε συνδυασμό με τα πραγματοποιηθέντα και μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή τις ζημίες επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, μείον:

- α) οιαδήποτε κόστος διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος· και
- β) τυχόν φόροι πληρωτέοι από το ίδιο το πρόγραμμα, εκτός από τους φόρους που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.

Ο διακανονισμός είναι μια συναλλαγή η οποία απαλείφει οιοσδήποτε περαιτέρω νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις για μέρος ή το σύνολο των παροχών που χορηγούνται δυνάμει προγράμματος καθορισμένων παροχών, εκτός από την καταβολή παροχών σε, για λογαριασμό, εργαζομένων που καθορίζεται στους όρους του προγράμματος και περιέχεται στις αναλογιστικές παραδοχές:

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

9 Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως οι ακόλουθες, εφόσον αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως εντός δώδεκα μηνών από το πέρας της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες:

- α) ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης·
- β) ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών·
- γ) συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές· και
- δ) μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους νυν εργαζόμενους.

10 Η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να ανατιμολογήσει βραχυπρόθεσμη παροχή σε εργαζόμενους εάν οι προσδοκίες της σχετικά με τον χρόνο διακανονισμού αλλάζουν προσωρινά. Ωστόσο, εάν αλλάξουν τα χαρακτηριστικά της παροχής (όπως για παράδειγμα αλλαγή από μη σωρευτική παροχή σε σωρευτική παροχή) ή η αλλαγή στις προσδοκίες του χρόνου διακανονισμού δεν είναι προσωρινή, τότε η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσον η παροχή εξακολουθεί να ανταποκρίνεται στον ορισμό των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους.

▼ **M31****Αναγνώριση και επιμέτρηση**

Όλες οι βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους

- 11 Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει το απροεξόφλητο ποσό των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους που αναμένεται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα για αυτήν την υπηρεσία:
- α) ως υποχρέωση (δουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που ήδη πληρώθηκε. Εάν το ποσό που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει το απροεξόφλητο ποσό των παροχών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το ποσό της υπέρβασης ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) στο βαθμό που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση των μελλοντικών πληρωμών ή σε ταμειακή επιστροφή.
- β) ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη των παροχών στο κόστος περιουσιακού στοιχείου (βλ., για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια).
- 12 Οι παράγραφοι 13, 16 και 19 εξηγούν πως μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει αυτήν την απαίτηση στις βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους με τη μορφή απουσιών μετ' αποδοχών και προγραμμάτων συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών.
- Βραχυχρόνιες απουσίες μετ' αποδοχών*
- 13 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους με τη μορφή απουσιών μετ' αποδοχών σύμφωνα με την παράγραφο 11 ως ακολούθως:
- α) στην περίπτωση σώρευσης απουσιών μετ' αποδοχών, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμά τους σε μελλοντικές απουσίες μετ' αποδοχών·
- β) στην περίπτωση των μη σωρευόμενων απουσιών μετ' αποδοχών, όταν οι απουσίες πραγματοποιούνται.
- 14 Η οικονομική οντότητα μπορεί να αποζημιώνει εργαζόμενους για απουσία για διάφορους λόγους που περιλαμβάνουν διακοπές, ασθένεια και βραχύχρονη ανικανότητα, μητρότητα ή πατρότητα, δικαστική υπηρεσία και στρατιωτική θητεία. Το δικαίωμα σε απουσίες μετ' αποδοχών εμπίπτει σε δύο κατηγορίες:
- α) σωρευτικές· και
- β) μη σωρευτικές.
- 15 Σωρευτικές απουσίες μετ' αποδοχών είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέο και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν χρησιμοποιηθεί πλήρως. Οι σωρευτικές απουσίες μετ' αποδοχών μπορεί να είναι είτε κεκτημένο δικαίωμα (με άλλα λόγια, οι απασχολούμενοι έχουν δικαίωμα σε καταβολή μετρητών για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους από την οικονομική οντότητα) είτε μη κεκτημένο δικαίωμα (όταν οι εργαζόμενοι δεν έχουν δικαίωμα σε ταμιακή πληρωμή για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους). Δέσμευση ανακύπτει καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμά τους για μελλοντικές απουσίες μετ' αποδοχών. Η δέσμευση υπάρχει και αναγνωρίζεται, ακόμη και αν οι απουσίες μετ' αποδοχών δεν είναι κεκτημένο δικαίωμα, μολονότι η πιθανότητα οι εργαζόμενοι να αποχωρήσουν πριν χρησιμοποιήσουν το σωρευμένο μη κεκτημένο δικαίωμα, επηρεάζει την επιμέτρηση της δέσμευσης αυτής.
- 16 Η οικονομική οντότητα επιμετρά το αναμενόμενο κόστος σωρευόμενων απουσιών μετ' αποδοχών ως το πρόσθετο ποσό που αναμένει να καταβάλει ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά την ημερομηνία αναφοράς.

▼ M31

- 17 Η μέθοδος που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο επιμετρά την δέσμευση στο ποσό των πρόσθετων πληρωμών που αναμένονται να προκύψουν αποκλειστικά από το γεγονός ότι οι παροχές συσσωρεύονται. Σε πολλές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να μην χρειάζεται να κάνει λεπτομερείς υπολογισμούς για να εκτιμήσει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης δέσμευση για αχρησιμοποίητες απουσίες μετ' αποδοχών. Για παράδειγμα, η δέσμευση για αναρρωτική άδεια είναι πιθανό να είναι ουσιώδης μόνο αν υπάρχει επίσημη ή ανεπίσημη συμφωνία ότι η αχρησιμοποίητη αναρρωτική άδεια μετ' αποδοχών μπορεί να θεωρηθεί ως ετήσια άδεια μετ' αποδοχών.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 16 και 17

Μια οικονομική οντότητα έχει 100 εργαζόμενους, που ο καθένας δικαιούται πέντε εργάσιμες ημέρες αναρρωτικής άδειας μετ' αποδοχών ετησίως. Αχρησιμοποίητη αναρρωτική άδεια μπορεί να μεταφέρεται εις νέον για ένα ημερολογιακό έτος. Η άδεια ασθενείας λαμβάνεται πρώτα από το δικαίωμα του τρέχοντος έτους και μετά από οποιοδήποτε υπόλοιπο που μεταφέρθηκε εις νέον από το προηγούμενο έτος (με βάση τη μέθοδο LIFO). Στις 31 Δεκεμβρίου 20X1, το μέσο αχρησιμοποίητο δικαίωμα είναι δύο ημέρες ανά εργαζόμενο. Η οικονομική οντότητα προβλέπει, βασιζόμενη στην μέχρι τώρα πρακτική η οποία αναμένεται να συνεχιστεί, ότι 92 εργαζόμενοι δεν θα πάρουν περισσότερες από πέντε ημέρες αναρρωτικής άδειας μετ' αποδοχών το 20X2 και ότι οι υπόλοιποι 8 εργαζόμενοι θα πάρουν κατά μέσο όρο εξήμισι ημέρες ο καθένας.

Η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πληρώσει επιπλέον 12 ημέρες αναρρωτικής άδειας μετ' αποδοχών ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευτεί κατά την 31η Δεκεμβρίου 20X1 (μιάμιση ημέρα για καθένα από τους 8 εργαζόμενους). Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια υποχρέωση ίση με 12 ημέρες αναρρωτικής άδειας μετ' αποδοχών.

- 18 Οι μη σωρευόμενες απουσίες μετ' αποδοχών δεν μεταφέρονται εις νέον: παραγράφονται αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν χρησιμοποιηθεί πλήρως και δεν παρέχεται το δικαίωμα στους εργαζόμενους πληρωμής μετρητών για το αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρηση από την οικονομική οντότητα. Αυτή είναι συνήθως η περίπτωση για αναρρωτικές άδειες μετ' αποδοχών (στον βαθμό που αχρησιμοποίητο δικαίωμα του παρελθόντος δεν αυξάνει μελλοντικό δικαίωμα), άδεια μητρότητας ή πατρότητας και απουσίες μετ' αποδοχών, για δικαστική υπηρεσία ή στρατιωτική θητεία. Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει καμία υποχρέωση ή έξοδο μέχρι το χρόνο της απουσίας, γιατί η εργασιακή υπηρεσία δεν αυξάνει το ποσό της παροχής.

Προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών

- 19 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 11, όταν και μόνον όταν:

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

β) είναι εφικτή μια αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης.

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

- 20 Σύμφωνα με μερικά προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη, οι εργαζόμενοι λαμβάνουν μερίδιο από τα κέρδη μόνον εφόσον παραμείνουν στην οικονομική οντότητα για μια καθορισμένη περίοδο. Τέτοια προγράμματα δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες που αυξάνουν το ποσό που θα καταβληθεί εφόσον αυτοί παραμείνουν στην υπηρεσία μέχρι το τέλος της καθορισμένης περιόδου. Η επιμέτρηση τέτοιων τεκμαιρόμενων δεσμεύσεων αντανάκλα την πιθανότητα μερικοί εργαζόμενοι να αποχωρήσουν χωρίς να εισπράξουν μερίδιο από τα κέρδη.

▼ **M31****Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 20**

Ένα πρόγραμμα συμμετοχής στα κέρδη απαιτεί από μια οικονομική οντότητα την καταβολή μιας καθορισμένης αναλογίας των ετήσιων κερδών της σε εργαζόμενους που έχουν εργαστεί ολόκληρο το έτος. Αν κανένας εργαζόμενος δεν αποχωρήσει κατά τη διάρκεια του έτους, το σύνολο των πληρωμών από τη συμμετοχή στα ετήσια κέρδη θα είναι 3 % των κερδών. Η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι λόγω κινητικότητας του προσωπικού οι πληρωμές θα μειωθούν στο 2,5 % των κερδών.

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

- 21 Η οικονομική οντότητα μπορεί να μην έχει νομική δέσμευση να καταβάλει πρόσθετες παροχές. Παρ' όλα αυτά, σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα ακολουθεί τακτική καταβολής πρόσθετων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση, γιατί δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις πρόσθετες παροχές. Η επιμέτρηση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης αντανακλά την πιθανότητα αποχώρησης ορισμένων εργαζομένων, χωρίς να λάβουν πρόσθετη αμοιβή.
- 22 Η οικονομική οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει αξιόπιστη εκτίμηση της νομικής ή τεκμαιρόμενης δέσμευσής της βάσει ενός προγράμματος μερισμού κερδών ή πρόσθετων παροχών όταν και μόνο όταν:
- α) οι τυπικοί όροι του προγράμματος περιέχουν τύπο για τον προσδιορισμό του ποσού της παροχής·
 - β) η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα ποσά που θα πληρωθούν πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση· ή
 - γ) η παρελθούσα τακτική παρέχει ξεκάθαρη ένδειξη του ποσού της τεκμαιρόμενης δέσμευσης της οικονομικής οντότητας.
- 23 Η δέσμευση σύμφωνα με τα προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών προέρχεται από την υπηρεσία εργαζομένων και όχι από κάποια συναλλαγή με τους ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προγραμμάτων συμμετοχής στα κέρδη και προσθέτων παροχών όχι ως διανομή κερδών, αλλά ως έξοδο.
- 24 Αν οι πληρωμές στο πλαίσιο της συμμετοχής στα κέρδη και των προσθέτων παροχών δεν καθίστανται καταβλητέες στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, οι πληρωμές αυτές χαρακτηρίζονται λουπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους (βλ. παραγράφους 153-158).

Γνωστοποίηση

- 25 Μολονότι το παρόν Πρότυπο δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα ΔΠΧΑ μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 24 απαιτεί να γνωστοποιούνται οι παροχές σε εργαζόμενους για τα βασικά διοικητικά στελέχη. Το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί να γνωστοποιούνται τα έξοδα παροχών σε εργαζόμενους.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

- 26 Μεταξύ των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία περιλαμβάνονται οι ακόλουθες:
- α) παροχές αποχώρησης (π.χ. συντάξεις και εφάπαξ ποσά που καταβάλλονται κατά την αποχώρηση)· και

▼ M31

β) άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία·

Ρυθμίσεις βάσει των οποίων η οικονομική οντότητα παρέχει οφέλη μετά την έξοδο από την υπηρεσία, συνιστούν προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες αυτές τις ρυθμίσεις ανεξάρτητα από το εάν συνεπάγονται τη σύσταση χωριστής οικονομικής οντότητας για την είσπραξη εισφορών και την καταβολή παροχών.

- 27 Τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία διακρίνονται είτε σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε σε προγράμματα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με την οικονομική υπόσταση του προγράμματος, όπως αυτή προκύπτει από τους κύριους όρους και τις προϋποθέσεις του.
- 28 Στο πλαίσιο των προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών, η νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση της οικονομικής οντότητας περιορίζεται στο ποσό που αυτή συμφωνεί να συνεισφέρει στο ταμείο. Έτσι, το ποσό των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που λαμβάνεται από τον εργαζόμενο προσδιορίζεται από το ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από την οικονομική οντότητα (και ίσως επίσης και από τον εργαζόμενο) σε ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή σε μια ασφαλιστική εταιρεία, μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης που προκύπτουν από τις εισφορές. Κατά συνέπεια, ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα είναι λιγότερες από τις αναμενόμενες) και ο επενδυτικός κίνδυνος (ότι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι επενδυμένα θα είναι ανεπαρκή για να καλύψουν τις αναμενόμενες παροχές) βαρύνουν, ουσιαστικά, τον εργαζόμενο.
- 29 Παραδείγματα περιπτώσεων όπου η δέσμευση της οικονομικής οντότητας δεν περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να συνεισφέρει στο ταμείο είναι όταν η οικονομική οντότητα έχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση μέσω:
- α) ενός μαθηματικού τύπου προγράμματος παροχών που δεν συνδέεται μόνο με το ποσό των εισφορών και απαιτεί από την οικονομική οντότητα περαιτέρω συνεισφορές εάν τα περιουσιακά στοιχεία δεν επαρκούν για να καλύψουν τις παροχές στον τύπο του προγράμματος παροχών·
 - β) μιας εγγύησης, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος είτε άμεσα, καθορισμένης απόδοσης των εισφορών· ή
 - γ) εκείνων των ανεπίσημων πρακτικών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει όταν μια οικονομική οντότητα έχει ιστορικά πράσχει αυξανόμενα οφέλη σε πρώην εργαζόμενους για να αντιμετωπιστεί ο πληθωρισμός, ακόμη και όταν δεν υπάρχει νομική δέσμευση περί τούτου.
- 30 Σύμφωνα με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:
- α) η δέσμευση της οικονομικής οντότητας είναι να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές στους τωρινούς και στους πρώην εργαζόμενους· και
 - β) ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν, ουσιαστικά, την οικονομική οντότητα. Αν η αναλογιστική ή επενδυτική εμπειρία είναι χειρότερη από τις προσδοκίες, η δέσμευση της οικονομικής οντότητας μπορεί να αυξηθεί.
- 31 Οι παράγραφοι 32-49 επεξηγούν τη διάκριση μεταξύ προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών και προγραμμάτων καθορισμένων παροχών στο πλαίσιο προγραμμάτων πολλών εργοδοτών, προγραμμάτων καθορισμένων παροχών με καταμερισμό των κινδύνων μεταξύ κοινά ελεγχόμενων οικονομικών οντοτήτων, κρατικών προγραμμάτων και ασφαλισμένων παροχών.

▼ **M31****Προγράμματα πολλών εργοδοτών**

- 32 Η οικονομική οντότητα ταξινομεί ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με τους όρους του προγράμματος (περιλαμβανομένης και οποιασδήποτε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).
- 33 Εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 34, εάν η οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών:
- α) λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους που συνδέεται με το πρόγραμμα με τον ίδιο τρόπο όπως για οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και
 - β) γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 135-148 (εξαίρουμένης της παραγράφου 148(δ)).
- 34 Όταν δεν υπάρχουν επαρκείς διαθέσιμες πληροφορίες για να χρησιμοποιήσει τη λογιστική καθορισμένων παροχών σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα:
- α) λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σύμφωνα με τις παραγράφους 51 και 52 ως εάν επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών και
 - β) γνωστοποιεί τις απαιτούμενες από την παράγραφο 148 πληροφορίες.
- 35 Παράδειγμα προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών είναι εκείνο στο οποίο:
- α) το πρόγραμμα χρηματοδοτείται βάσει του διανεμητικού συστήματος: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα επίπεδο που αναμένεται να είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητέες μέσα στην ίδια περίοδο και οι μελλοντικές παροχές που αποκτήθηκαν στην τρέχουσα περίοδο θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές και
 - β) οι παροχές των εργαζομένων προσδιορίζονται από τη διάρκεια της υπηρεσίας τους και οι συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες δεν έχουν ρεαλιστικές δυνατότητες αποχώρησης από το πρόγραμμα χωρίς να καταβάλουν εισφορά για τις παροχές που αποκτήθηκαν από τους εργαζόμενους μέχρι την ημερομηνία της αποχώρησης. Ένα τέτοιο πρόγραμμα δημιουργεί αναλογιστικό κίνδυνο για την οικονομική οντότητα: αν το τελικό κόστος των ήδη δεδουλευμένων παροχών στο τέλος της περιόδου αναφοράς είναι μεγαλύτερο από το αναμενόμενο, η οικονομική οντότητα πρέπει είτε να αυξήσει τις εισφορές της είτε να πείσει τους εργαζόμενους να αποδεχθούν μείωση στις παροχές. Συνεπώς, ένα τέτοιο πρόγραμμα είναι πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.
- 36 Όταν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πληροφορίες σχετικά με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που συνδέεται με το πρόγραμμα κατά τον ίδιο τρόπο, όπως για κάθε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μην είναι σε θέση να προσδιορίζει το μερίδιό της στην υποκείμενη χρηματοοικονομική θέση και απόδοση του προγράμματος με επαρκή αξιοπιστία για λογιστικούς σκοπούς. Αυτό μπορεί να συμβεί αν:
- α) το πρόγραμμα εκθέτει τις συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες σε αναλογιστικούς κινδύνους που συνδέονται με τους νυν και τους πρώην εργαζόμενους άλλων οικονομικών οντοτήτων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει συνεπής και αξιόπιστη βάση για τον επιμερισμό της δέσμευσης, των περιουσιακών στοιχείων και του κόστους του προγράμματος στις επιμέρους οικονομικές οντότητες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα ή

▼ M31

β) η οικονομική οντότητα δεν έχει πρόσβαση σε επαρκείς πληροφορίες για το πρόγραμμα προκειμένου να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου.

Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σαν να ήταν πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών και γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 148.

- 37 Μπορεί να υφίσταται συμβατική συμφωνία ανάμεσα στο πρόγραμμα πολλών εργοδοτών και τους συμμετέχοντες σε αυτό που προσδιορίζει πώς θα διανεμηθεί το πλεόνασμα του προγράμματος στους συμμετέχοντες (ή πώς θα χρηματοδοτηθεί το έλλειμμα). Ο συμμετέχων σε πρόγραμμα πολλών εργοδοτών το οποίο διέπεται από τέτοια συμφωνία, που λογιστικοποιεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών σύμφωνα με την παράγραφο 34, αναγνωρίζει στα αποτελέσματα το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που απορρέει από τη συμβατική συμφωνία και το προκύπτον έσοδο ή έξοδο.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 37⁽¹⁾

Μια οικονομική οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών που δεν καταρτίζει αποτιμήσεις του προγράμματος σύμφωνα με το ΔΛΠ 19. Λογιστικοποιεί κατά συνέπεια το πρόγραμμα ως εάν επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών. Μία αποτίμηση της χρηματοδότησης που δεν έγινε σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 δείχνει έλλειμμα 100 εκατομμυρίων ΝΜ στο πρόγραμμα. Το πρόγραμμα έχει συμφωνήσει συμβατικά με τους συμμετέχοντες εργοδότες ένα χρονοδιάγραμμα εισφορών με το οποίο θα εξαλειφθεί το έλλειμμα στα επόμενα πέντε έτη. Οι συνολικές εισφορές της οικονομικής οντότητας βάσει της σύμβασης ανέρχονται σε 8 εκατομμύρια ΝΜ.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία υποχρέωση για τις εισφορές, η οποία προσαρμόζεται για να εμφανίσει τη διαχρονική αξία του χρέους και ένα έξοδο ίσης αξίας στα αποτελέσματα.

- 38 Τα προγράμματα πολλών εργοδοτών διαφέρουν από τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης. Ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης είναι απλώς μία άθροιση μεμονωμένων εργοδοτικών προγραμμάτων που συνενώνονται για να επιτραπεί στους συμμετέχοντες εργοδότες να ομαδοποιήσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για επενδυτικούς σκοπούς και να μειώσουν τα κόστη διοίκησης και διαχείρισης της επένδυσης, αλλά οι αξιώσεις των διαφόρων εργοδοτών διαχωρίζονται για το αποκλειστικό όφελος των δικών τους εργαζομένων. Τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης παροχών δεν θέτουν ειδικά λογιστικά προβλήματα γιατί υπάρχουν άμεσα διαθέσιμες πληροφορίες για να αντιμετωπισθούν με τον ίδιο τρόπο όπως οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα μεμονωμένου εργοδότη και επειδή τέτοια προγράμματα δεν εκθέτουν τις συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και τους πρώην εργαζόμενους άλλων οικονομικών οντοτήτων. Οι ορισμοί στο παρόν Πρότυπο απαιτούν από την οικονομική οντότητα να ταξινομεί ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος (συμπεριλαμβανομένης κάθε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).

- 39 Η απόφαση για το πότε αναγνωρίζεται, και πώς επιμετράται, μια υποχρέωση που σχετίζεται με τη ρευστοποίηση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, ή με την απόσυρση της οικονομικής οντότητας από πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

⁽¹⁾ Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες (ΝΜ)».

▼ M31

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

- 40 Προγράμματα καθορισμένων παροχών που κατανέμουν τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες κάτω από κοινό έλεγχο, για παράδειγμα, μία μητρική εταιρεία και οι θυγατρικές της, δεν αποτελούν προγράμματα πολλών εργοδοτών.
- 41 Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε τέτοιο πρόγραμμα θα λάβει πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του, στη βάση επιμετρήσεων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο βάσει των παραδοχών που διέπουν το πρόγραμμα στο σύνολό του. Αν υφίσταται συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του επιμετρημένου σύμφωνα με το παρόν πρότυπο καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών του προγράμματος στο σύνολό του στις μεμονωμένες οικονομικές οντότητες του ομίλου, η οντότητα θα αναγνωρίζει στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις το καθαρό κόστος των καθορισμένων παροχών που έχει χρεωθεί με αυτόν τον τρόπο. Αν δεν υφίσταται τέτοια συμφωνία ή πολιτική, το καθαρό κόστος των καθορισμένων παροχών θα αναγνωρίζεται στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας του ομίλου που αποτελεί τον κατά τον νόμο χρηματοδοτούντα εργοδότη του προγράμματος. Οι λοιπές οικονομικές οντότητες του ομίλου θα αναγνωρίζουν ένα κόστος που ισούται με την εισφορά που κατέβαλαν για την περίοδο στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές τους καταστάσεις.
- 42 Η συμμετοχή σε τέτοιο πρόγραμμα αποτελεί συναλλαγή συνδεδεμένων μερών για κάθε μεμονωμένη οντότητα του ομίλου. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συνεπώς στις ατομικές ή μεμονωμένες της καταστάσεις τις πληροφορίες που προβλέπονται στην παράγραφο 149.

Κρατικά προγράμματα

- 43 Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί ένα κρατικό πρόγραμμα παροχών με τον ίδιο τρόπο όπως ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών (βλ. παραγράφους 32-39).
- 44 Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται νομοθετικά για να καλύπτουν όλες τις οικονομικές οντότητες (ή όλες τις οικονομικές οντότητες σε μια συγκεκριμένη κατηγορία, για παράδειγμα έναν ειδικό κλάδο) και λειτουργούν από την κεντρική κυβέρνηση ή τις τοπικές αυτοδιοικήσεις ή από οποιοδήποτε άλλο φορέα (για παράδειγμα αυτόνομος οργανισμός που δημιουργείται ειδικώς για αυτόν τον σκοπό), ο οποίος δεν ελέγχεται ή δεν επηρεάζεται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Ορισμένα προγράμματα που καθιερώνονται από την οικονομική οντότητα παρέχουν και υποχρεωτικές παροχές, οι οποίες αντικαθιστούν παροχές που θα καλύπτονταν διαφορετικά από ένα κρατικό πρόγραμμα, και πρόσθετες εθελοντικές παροχές. Τέτοια προγράμματα δεν αποτελούν κρατικά προγράμματα παροχών.
- 45 Τα κρατικά προγράμματα χαρακτηρίζονται ως προγράμματα καθορισμένων παροχών ή καθορισμένων εισφορών, αναλόγως της δέσμευσης της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με το πρόγραμμα. Πολλά κρατικά προγράμματα χρηματοδοτούνται στη βάση του διανεμητικού συστήματος: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα επίπεδο που αναμένεται ότι είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητέες μέσα στην ίδια περίοδο. μελλοντικές παροχές που αποκτώνται στην τρέχουσα περίοδο θα καταβάλλονται από μελλοντικές εισφορές. Παρ' όλα αυτά, στα πιο πολλά κρατικά προγράμματα, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμιά νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να καταβάλει αυτές τις μελλοντικές παροχές. Η μόνη υποχρέωσή της είναι να καταβάλει τις εισφορές όταν καθίστανται καταβλητέες και αν η οικονομική οντότητα σταματήσει να απασχολεί μέλη του κρατικού προγράμματος, δεν θα έχει καμιά υποχρέωση να πληρώσει τις δεδουλευμένες παροχές που απέκτησαν δικοί της εργαζόμενοι σε προηγούμενα χρόνια. Γι' αυτόν τον λόγο, τα κρατικά προγράμματα είναι συνήθως προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Ωστόσο, όταν ένα κρατικό πρόγραμμα είναι πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών εφαρμόζονται οι παράγραφοι 32-39.

▼ M31

Ασφαλισμένες παροχές

- 46 Η οικονομική οντότητα μπορεί να καταβάλλει ασφάλιστρα για να χρηματοδοτεί ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίζει ένα τέτοιο πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν η οικονομική οντότητα έχει (είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος) νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση είτε:
- α) να καταβάλλει τις παροχές σε εργαζόμενους άμεσα, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες, ή
 - β) να πληρώνει πρόσθετα ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλλει όλες τις μελλοντικές παροχές στους εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία που προσέφερε ο εργαζόμενος στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους.
- Αν η οικονομική οντότητα διατηρεί τέτοια νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, θα αντιμετωπίζει το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.
- 47 Οι ασφαλισμένες από ασφαλιστήριο συμβόλαιο παροχές δεν χρειάζεται να έχουν άμεση ή αυτόματη σχέση με την δέσμευση της οικονομικής οντότητας για παροχές σε εργαζόμενους. Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνουν ασφαλιστήρια συμβόλαια, υπόκεινται στην ίδια διάκριση μεταξύ λογιστικής και χρηματοδότησης, όπως άλλα χρηματοδοτούμενα (κεφαλαιοποιητικά) προγράμματα.
- 48 Όταν μια οικονομική οντότητα χρηματοδοτεί μια δέσμευση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία εισφέροντας σε ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο βάσει του οποίου η οικονομική οντότητα (είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος, του μηχανισμού καθορισμού μελλοντικών ασφαλίσεων ή μέσω της σχέσης συνδεδεμένου μέρους με τον ασφαλιστή) διατηρεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, η καταβολή των ασφαλίσεων δεν ισοδυναμεί με συμφωνία καθορισμένων εισφορών. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα:
- α) καταλογίζει ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις ως περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλ. παράγραφο 8)· και
 - β) αναγνωρίζει άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως δικαιώματα αποζημίωσης (αν τα συμβόλαια πληρούν το κριτήριο της παραγράφου 116).
- 49 Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι στο όνομα ενός συγκεκριμένου συμμετέχοντος στο πρόγραμμα ή μιας ομάδας συμμετεχόντων στο πρόγραμμα και η οικονομική οντότητα δεν έχει καμιά νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καλύψει οποιαδήποτε ζημία από το συμβόλαιο, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμιά δέσμευση να καταβάλλει παροχές στους εργαζόμενους και ο ασφαλιστής φέρει την αποκλειστική ευθύνη για την καταβολή των παροχών. Η καταβολή καθορισμένων ασφαλίσεων κάτω από τέτοια συμβόλαια είναι, ουσιαστικά, η τακτοποίηση της δέσμευσης παροχής προς εργαζόμενο μάλλον, παρά μια επένδυση για να αντιμετωπιστεί η δέσμευση. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν έχει πλέον περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για το λόγο αυτό, η οικονομική οντότητα χειρίζεται τις σχετικές πληρωμές ως εισφορές σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

- 50 Η λογιστική καταχώριση των προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών είναι απλή, γιατί η δέσμευση της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας για κάθε περίοδο προσδιορίζεται από τα ποσά των εισφορών γι' αυτήν την περίοδο. Κατά συνέπεια, καμιά αναλογιστική παραδοχή δεν απαιτείται για να επιμετρηθεί η δέσμευση ή το έξοδο και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα για αναλογιστικό κέρδος ή ζημία. Περαιτέρω, οι δεσμεύσεις επιμετρώνται χωρίς προεξόφληση, εκτός εάν δεν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

▼ **M31****Αναγνώριση και επιμέτρηση**

- 51 Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει την καταβλητέα εισφορά σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ως αντάλλαγμα για εκείνη την υπηρεσία:
- α) ως υποχρέωση (δουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση οποιασδήποτε εισφοράς που ήδη πληρώθηκε. εάν η εισφορά που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει την οφειλόμενη εισφορά για υπηρεσία πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υπέρβαση ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) στο βαθμό ότι η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση των μελλοντικών πληρωμών ή σε ταμειακή επιστροφή.
 - β) ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη της εισφοράς στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου (βλ., για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 16).
- 52 Όταν οι εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών δεν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της ετήσιας περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, θα προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 83.

Γνωστοποίηση

- 53 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό που αναγνωρίζεται ως έξοδο για προγράμματα καθορισμένων εισφορών.
- 54 Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις εισφορές σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών για τα βασικά διοικητικά στελέχη.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

- 55 Ο λογιστικός χειρισμός για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι πολύπλοκος, γιατί απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για να επιμετρηθεί η δέσμευση και το έξοδο, ενώ υπάρχει πιθανότητα αναλογιστικών κερδών και ζημιών. Επιπλέον, οι δεσμεύσεις επιμετρώνται σε προεξοφλητική βάση γιατί μπορεί να διακανονιστούν μετά από πολλά χρόνια από την παροχή της σχετικής υπηρεσίας από τους εργαζόμενους.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

- 56 Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να μην είναι χρηματοδοτούμενα ή να είναι εξ ολοκλήρου ή εν μέρει χρηματοδοτούμενα από εισφορές μιας οικονομικής οντότητας και μερικές φορές των εργαζομένων σε αυτή, σε οικονομική οντότητα ή έναν ταμείο νομικά διακριτό από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και από το οποίο καταβάλλονται οι παροχές στους εργαζόμενους. Η πληρωμή των χρηματοδοτούμενων παροχών, όταν καθίστανται καταβλητέες, εξαρτάται όχι μόνο από την οικονομική θέση και την επενδυτική απόδοση του ταμείου, αλλά επίσης και από την ικανότητα της οικονομικής οντότητας, και την προθυμία, να καλύψει τυχόν έλλειμμα στα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει ουσιαστικά τους αναλογιστικούς και επενδυτικούς κινδύνους που συνδέονται με το πρόγραμμα. Κατά συνέπεια, το αναγνωριζόμενο έξοδο για ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών δεν είναι κατ' ανάγκη το ποσό της εισφοράς που οφείλεται για την περίοδο.

▼ **M66**

- 57 Ο λογιστικός χειρισμός των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών από την οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:

▼ **M31**

- α) προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος. Αυτό περιλαμβάνει:

▼ **M31**

- (i) να γίνει, με τη χρησιμοποίηση αναλογιστικής τεχνικής, αξιόπιστη εκτίμηση του τελικού κόστους για την οντότητα αναφορικά με τις παροχές που έχουν κερδίσει οι εργαζόμενοι έναντι των προσφερθεισών υπηρεσιών κατά την τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους (βλέπε παραγράφους 67-69). Αυτό απαιτεί από την οικονομική οντότητα να προσδιορίσει το ποσοστό της παροχής που αντιστοιχεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους (βλ. παραγράφους 70-74) και να κάνει εκτιμήσεις (αναλογιστικές παραδοχές) για τις δημογραφικές μεταβλητές (όπως η κινητικότητα του προσωπικού και η θνησιμότητα) και οικονομικές μεταβλητές (όπως μελλοντικές αυξήσεις σε μισθούς και σε ιατροφαρμακευτικές δαπάνες) που θα επηρεάσουν το κόστος της παροχής (βλ. παράγραφο 75-98).
 - (ii) προεξόφληση της παροχής αυτής χρησιμοποιώντας τη Μέθοδο προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας για να προσδιορίσει την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής και το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης (βλ. παράγραφο 67-69).
 - (iii) αφαίρεση της εύλογης αξίας οιαδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 113-115) από την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.
- β) προσδιορισμό του ποσού της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών ως του ποσού του ελλείμματος ή του πλεονάσματος που προσδιορίστηκε στο σημείο (α), προσαρμοσμένου ώστε να ληφθεί υπόψη οιαδήποτε επίπτωση περιορισμού καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο 64).

▼ **M66**

- γ) προσδιορισμό των ποσών που πρέπει να αναγνωριστούν στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές):
 - (i) κόστος τρέχουσας υπηρεσίας (βλέπε παραγράφους 70-74).

▼ **M31**

- (ii) κόστος προϋπηρεσίας και κέρδος ή ζημία κατά τον διακανονισμό (βλέπε παραγράφους 99-112).
 - (iii) ο καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 123-126).
- δ) ο προσδιορισμός των επανεπιμετρήσεων της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών, που πρόκειται να αναγνωρισθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα, περιλαμβάνει:
- (i) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημιές (βλέπε παραγράφους 128 και 129).
 - (ii) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παράγραφο 130) και
 - (iii) οιαδήποτε μεταβολή στην επίπτωση του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο 64), εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.

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

Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών αρκετά τακτικά, ώστε τα αναγνωριζόμενα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις να μη διαφέρουν ουσιαδώς από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

▼ M31

59 Το παρόν πρότυπο ενθαρρύνει, αλλά δεν απαιτεί, την οικονομική οντότητα να αναθέτει σε εγκεκριμένο αναλογιστή την επιμέτρηση όλων των σημαντικών δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Για πρακτικούς λόγους, η οικονομική οντότητα μπορεί να ζητήσει από εγκεκριμένο αναλογιστή να διεξαγάγει λεπτομερειακή αποτίμηση της δέσμευσης, πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς. Παρ' όλα αυτά, τα αποτελέσματα αυτής της αποτίμησης επικαιροποιούνται για οποιαδήποτε σημαντική συναλλαγή και άλλες σημαντικές μεταβολές στις συνθήκες (περιλαμβανομένων των μεταβολών σε αγοραίες τιμές και επιτόκια) μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς.

60 Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και υπολογιστικές συντομεύσεις μπορεί να παρέχουν αξιόπιστη προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται στο παρόν πρότυπο.

Λογιστική απεικόνιση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης

61 Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί όχι μόνο τη νομική της δέσμευση σύμφωνα με τους τυπικούς όρους ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, αλλά επίσης κάθε τεκμαιρόμενη δέσμευση που ανακύπτει από τις άτυπες τακτικές της οικονομικής οντότητας. Άτυπες τακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει παροχές στους εργαζόμενους. Ένα παράδειγμα τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της οικονομικής οντότητας θα προξενούσε μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.

62 Οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να τερματίσει τη δέσμευσή της βάσει του προγράμματος. Εντούτοις, είναι συνήθως δύσκολο για μια οικονομική οντότητα να τερματίσει τη δέσμευσή της στο πλαίσιο ενός προγράμματος (χωρίς πληρωμή) εάν πρόκειται να διατηρήσει τους εργαζόμενους. Συνεπώς, σε απουσία απόδειξης για το αντίθετο, η λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προϋποθέτει ότι η οικονομική οντότητα, η οποία υπόσχεται επί του παρόντος τέτοιες παροχές, θα συνεχίσει να πράττει ομοίως κατά τη διάρκεια της απομένουσας εργασιακής ζωής των εργαζόμενων.

Κατάσταση οικονομικής θέσης

63 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

64 Όταν η οικονομική οντότητα έχει πλεόνασμα σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, επιμετρά το καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών στην κατώτερη τιμή μεταξύ:

- α) του πλεονάσματος στο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών· και
- β) του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου, που προσδιορίζεται με τη χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου που αναφέρεται στην παράγραφο 83.

65 Καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών μπορεί να προκύψει όταν ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει υπερχρηματοδοτηθεί ή όταν έχουν προκύψει αναλογιστικά κέρδη. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών σε τέτοιου είδους περιπτώσεις επειδή:

- α) η οικονομική οντότητα ελέγχει έναν οικονομικό πόρο, που είναι η δυνατότητα χρήσης του πλεονάσματος για τη δημιουργία μελλοντικών παροχών·
- β) ο έλεγχος αυτός είναι αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων (καταβληθείσες από την οικονομική οντότητα εισφορές και παρασχεθείσα υπηρεσία από τον εργαζόμενο) και
- γ) μελλοντικά οικονομικά οφέλη είναι διαθέσιμα στην οικονομική οντότητα με τη μορφή μείωσης μελλοντικών εισφορών ή επιστροφής μετρητών είτε άμεσα στην οικονομική οντότητα είτε έμμεσα σε ένα άλλο ελλειμματικό πρόγραμμα. Το ανώτατο όριο είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών αυτών παροχών.

▼ M31

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

66 Το τελικό κόστος ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επηρεάζεται από πολλές μεταβλητές, όπως οι τελικοί μισθοί, η κινητικότητα και η θνησιμότητα του προσωπικού, οι εισφορές των εργαζομένων και οι τάσεις των ιατροφαρμακευτικών δαπανών. Το οριστικό κόστος του προγράμματος είναι αβέβαιο και αυτή η αβεβαιότητα πιθανόν να παραμείνει κατά τη διάρκεια μιας μακρόχρονης περιόδου. Για να επιμετρηθεί η παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία και του σχετικού κόστους της τρέχουσας υπηρεσίας, είναι αναγκαίο να:

α) εφαρμοστεί μια μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης (βλ. παραγράφους 67-69)·

β) κατανεμηθεί η παροχή σε περιόδους υπηρεσίας (βλ. παραγράφους 70-74) και

γ) να γίνουν αναλογιστικές παραδοχές (βλ. παραγράφους 75-98).

Μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης

67 Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο προβλεπόμενης πιστωτικής μονάδας για να προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και του σχετικού κόστους της τρέχουσας απασχόλησης και όπου αρμόζει, του κόστους προϋπηρεσίας.

68 Η μέθοδος προβλεπόμενης πιστωτικής μονάδας (μερικές φορές γνωστή και ως μέθοδος των δουλευμένων παροχών επιμερισμένων ανάλογα με την υπηρεσία ή ως μέθοδος παροχών/έτη υπηρεσίας) θεωρεί ότι κάθε περίοδος υπηρεσίας δημιουργεί μια επιπρόσθετη μονάδα δικαιώματος στις παροχές (βλ. παραγράφους 70-74) και επιμετρά κάθε μονάδα ξεχωριστά για να δημιουργήσει την τελική δέσμευση (βλ. παραγράφους 75-98).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 68

Ένα εφάπαξ ποσό παροχής είναι πληρωτέο κατά τη λήξη της υπηρεσίας ίσο προς 1 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Ο μισθός το έτος 1 είναι 10.000 NM και υποτίθεται ότι αυξάνει κατά 7 % (μικτά) ετησίως. Το χρησιμοποιούμενο προεξοφλητικό επιτόκιο ανέρχεται σε δέκα τοις εκατό ετησίως. Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει πώς συσσωρεύεται η δέσμευση για έναν εργαζόμενο που αναμένεται να αποχωρήσει στο τέλος του 5ου έτους, με την υπόθεση ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στις αναλογιστικές παραδοχές. Για απλοποίηση, το παράδειγμα αυτό αγνοεί την πρόσθετη προσαρμογή που χρειάζεται για να απεικονισθεί η πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να εγκαταλείψει την οικονομική οντότητα σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη ημερομηνία.

<i>Έτος</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
	<i>NM</i>	<i>NM</i>	<i>NM</i>	<i>NM</i>	<i>NM</i>
<i>Παροχές αποδιδόμενες:</i>					
— <i>σε προηγούμενα έτη</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
— <i>στο τρέχον έτος (1 % του τελικού μισθού)</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>
— <i>στο τρέχον και σε προηγούμενα έτη</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>	<i>655</i>
<i>Δέσμευση έναρξης</i>	<i>—</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Τόκος σε επιτόκιο 10 %</i>	<i>—</i>	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Κόστος τρέχουσας απασχόλησης</i>	<i>89</i>	<i>98</i>	<i>108</i>	<i>119</i>	<i>131</i>
<i>Δέσμευση λήξης</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>	<i>655</i>

▼ **M31***Σημείωση:*

- 1 *Η δέσμευση έναρξης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται στα προηγούμενα έτη.*
- 2 *Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται στο τρέχον έτος.*
- 3 *Η δέσμευση λήξης είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται στο τρέχον και στα προηγούμενα έτη.*

69 Η οικονομική οντότητα προεξοφλεί το σύνολο της δέσμευσης παροχής μετά την έξοδο από την υπηρεσία, μολοντί μέρος της δέσμευσης αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών μετά την περίοδο αναφοράς.

Κατανομή παροχών σε περιόδους υπηρεσίας

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

- α) την ημερομηνία κατά την οποία η υπηρεσία του εργαζόμενου οδηγεί για πρώτη φορά σε παροχές βάσει του προγράμματος (ασχέτως εάν οι παροχές εξαρτώνται από περαιτέρω υπηρεσία) έως
- β) την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν οδηγεί σε σημαντικές περαιτέρω παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα, πέραν των πρόσθετων μισθολογικών αυξήσεων.

71 Η μέθοδος προβλεβημένης πιστωτικής μονάδας απαιτεί από την οικονομική οντότητα να κατανέμει την παροχή στην τρέχουσα περίοδο (για να μπορεί να προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης) και στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους (για να μπορεί να προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμευσών καθορισμένων παροχών). Η οικονομική οντότητα κατανέμει τις παροχές στις περιόδους στις οποίες προκύπτει η δέσμευση χορήγησης των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η δέσμευση αυτή προκύπτει καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες σε ανταπόδοση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, τις οποίες η οικονομική οντότητα αναμένει να καταβάλει σε μελλοντικές περιόδους αναφοράς. Αναλογιστικές τεχνικές επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα την επιμέτρηση αυτής της δέσμευσης με αρκετή αξιοπιστία που να δικαιολογεί αναγνώριση υποχρέωσης.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 71

1 Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών προβλέπει εφάπαξ ποσό παροχής 100NM πληρωτέο κατά την αποχώρηση για κάθε έτος υπηρεσίας.

Η παροχή των 100NM κατανέμεται σε κάθε έτος. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία των 100NM. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία των 100NM, πολλαπλασιαζόμενη επί τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Αν η παροχή είναι πληρωτέα άμεσα με την αποχώρηση του εργαζόμενου από την οικονομική οντότητα, το κόστος της τρέχουσας υπηρεσίας και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών αντανακλούν την ημερομηνία κατά την οποία ο εργαζόμενος αναμένεται να αποχωρήσει. Συνεπώς, λόγω της επίπτωσης της προεξόφλησης, τα ποσά αυτά είναι μικρότερα από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν αν ο εργαζόμενος αποχωρούσε στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

▼ M31

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

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

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

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 72

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

Σε κάθε έτος κατανέμεται παροχή 100NM. Σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη, το κόστος της τρέχουσας υπηρεσίας και η παρούσα αξία της δέσμευσης αντανακλούν την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μην συμπληρώσει δέκα χρόνια υπηρεσίας.

- 2 Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές 100NM για κάθε έτος υπηρεσίας, εκτός της υπηρεσίας πριν από την ηλικία των 25 ετών. Οι παροχές κατοχυρώνονται άμεσα.

Καμία παροχή δεν κατανέμεται για υπηρεσία πριν από την ηλικία των 25 ετών, γιατί η υπηρεσία πριν από αυτή την ημερομηνία δεν οδηγεί σε παροχές (εξαρτημένες ή μη εξαρτημένες). Σε κάθε μεταγενέστερο έτος κατανέμεται παροχή 100NM.

- 73 Η δέσμευση αυξάνει μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν θα οδηγήσει σε σημαντικά ποσά πρόσθετων παροχών. Συνεπώς, όλες οι παροχές κατανέμονται σε περιόδους που λήγουν την συγκεκριμένη την ημερομηνία ή πριν από αυτή. Οι παροχές κατανέμονται σε επιμέρους λογιστικές περιόδους, σύμφωνα με τον τύπο παροχών του προγράμματος. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη οδηγήσει σε σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ό,τι σε προγενέστερα έτη, η οικονομική οντότητα κατανέμει τις παροχές σε σταθερή (γραμμική) βάση μέχρι την ημερομηνία που η περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο θα οδηγήσει σε μη σημαντικές περαιτέρω παροχές. Ο λόγος είναι ότι η υπηρεσία του εργαζόμενου καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου θα οδηγήσει τελικά σε παροχές σε αυτό το υψηλότερο επίπεδο.

▼ **M31**

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 73

- 1 Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές εφάπαξ ποσού 1.000NM, που κατοχυρώνονται μετά από δέκα έτη υπηρεσίας. Το πρόγραμμα δεν προβλέπει περαιτέρω παροχές για μεταγενέστερη υπηρεσία.

Παροχές 100NM (1.000NM διαιρούμενες δια του δέκα) κατανέμονται σε κάθε ένα από τα δέκα πρώτα έτη.

Το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη αντανakλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μην συμπληρώσει δέκα έτη υπηρεσίας. Καμία παροχή δεν κατανέμεται σε μεταγενέστερα έτη.

- 2 Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές αποχώρησης εφάπαξ ποσού 2.000NM σε όλους τους εργαζόμενους, που εξακολουθούν να απασχολούνται στην ηλικία των 55 μετά από είκοσι έτη υπηρεσίας ή που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 65, ανεξαρτήτως χρόνου υπηρεσίας.

Για τους εργαζόμενους που προσλαμβάνονται πριν από την ηλικία των 35 ετών η υπηρεσία οδηγεί για πρώτη φορά σε παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα στην ηλικία των 35 (ο εργαζόμενος θα μπορούσε να αποχωρήσει στην ηλικία των 30 και να επιστρέψει στην ηλικία των 33 χωρίς επίπτωση στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα των παροχών). Οι παροχές αυτές εξαρτώνται από περαιτέρω υπηρεσία. Επίσης, υπηρεσία μετά την ηλικία των 55 δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Γι' αυτούς τους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχές 100NM (2.000NM διαιρούμενες δια του 20) για κάθε έτος από την ηλικία των 35 μέχρι την ηλικία των 55.

Για εργαζόμενους που προσλαμβάνονται μεταξύ των ηλικιών 35 και 45, η υπηρεσία πέραν των είκοσι ετών δεν θα οδηγήσει σε σημαντικές περαιτέρω παροχές. Για αυτούς τους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει την παροχή των 100 (2.000 διαιρούμενο δια 20) σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη.

Για έναν εργαζόμενο που προσλαμβάνεται στην ηλικία των 55, υπηρεσία πέρα των δέκα ετών δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Για αυτούς τους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχή 200NM (2.000 διαιρούμενες δια 20) σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη.

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

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

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

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

▼ M31

Υπηρεσία σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικό υψηλότερο επίπεδο παροχής από ό,τι σε προγενέστερα χρόνια. Συνεπώς, για τους εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μετά από είκοσι τουλάχιστον έτη, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχές σε σταθερή βάση δύναμει της παραγράφου 71. Η παραμονή στην υπηρεσία μετά από τα είκοσι έτη δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ύψος περαιτέρω παροχών. Συνεπώς, οι παροχές που κατανέμονται σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη είναι 2,5 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (50 % διαιρούμενο δια του είκοσι).

Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν σε διάστημα από δέκα έως είκοσι έτη, οι παροχές που κατανέμονται σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη είναι 1 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους.

Γι' αυτούς τους εργαζόμενους δεν κατανέμεται καμία παροχή για υπηρεσία από το τέλος του δέκατου έτους έως την εκτιμώμενη ημερομηνία αποχώρησης.

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

74 Όταν το ποσό των παροχών αποτελεί σταθερό ποσοστό του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας, οι μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις θα επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που υφίσταται για υπηρεσία πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς, αλλά δεν δημιουργούν πρόσθετη δέσμευση. Επομένως:

- α) για τον σκοπό της παραγράφου 70 στοιχείο β), μισθολογικές αυξήσεις δεν οδηγούν σε περαιτέρω παροχές, παρόλο που το ποσό των παροχών εξαρτάται από τον τελικό μισθό και
- β) το ποσό των παροχών που κατανέμονται σε κάθε περίοδο είναι ένα σταθερό ποσοστό του μισθού με τον οποία συνδέονται οι παροχές.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 74

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

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

Αναλογιστικές παραδοχές

75 Οι αναλογιστικές παραδοχές θα είναι αμερόληπτες και αμοιβαία συμβατές.

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

- α) δημογραφικές παραδοχές σχετικά με τα μελλοντικά χαρακτηριστικά των εν ενεργεία και των πρώην εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους) που δικαιούνται παροχές. Οι δημογραφικές παραδοχές αφορούν θέματα όπως:
 - (i) τη θνησιμότητα (βλέπε παραγράφους 81 και 82)·
 - (ii) δείκτες κινητικότητας προσωπικού και πρόωρης αποχώρησης·
 - (iii) την αναλογία των μελών του προγράμματος με προστατευόμενα μέλη που θα είναι επιλέξιμα για παροχές·
 - (iv) την αναλογία των μελών του προγράμματος που θα επιλέξουν κάθε μορφή διαθέσιμης επιλογής πληρωμής βάσει των όρων του προγράμματος· και

▼ **M31**

- (v) ποσοστά αξιώσεων βάσει των προγραμμάτων ιατροφαρμακευτικών παροχών.
- β) οικονομικές παραδοχές, που αφορούν στοιχεία όπως:
- (i) το προεξοφλητικό επιτόκιο (βλ. παραγράφους 83-86)·
 - (ii) τα επίπεδα παροχών, εξαιρουμένου του κόστους των παροχών που πρέπει να καλυφθεί από τους εργαζόμενους, και μελλοντικούς μισθούς (βλέπε παραγράφους 87-95)·
 - (iii) στην περίπτωση των ιατροφαρμακευτικών παροχών, μελλοντικές ιατροφαρμακευτικές δαπάνες, συμπεριλαμβανομένου του κόστους διεκπεραίωσης των αξιώσεων (ήτοι των δαπανών που θα πραγματοποιηθούν κατά την επεξεργασία και διευθέτηση των αξιώσεων, συμπεριλαμβανομένων των νομικών εξόδων και των αμοιβών του διακανονιστή) (βλέπε παραγράφους 96-98)· και
 - (iv) πληρωτέοι φόροι από το πρόγραμμα σε εισφορές που σχετίζονται με υπηρεσία πριν από την περίοδο αναφοράς ή με παροχές που απορρέουν από την εν λόγω υπηρεσία.
- 77 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμερόληπτες αν δεν είναι ούτε αλόγιστες, ούτε υπερβολικά συντηρητικές.
- 78 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμοιβαία συμβατές, αν αντικατοπτρίζουν τις οικονομικές σχέσεις μεταξύ παραγόντων όπως ο πληθωρισμός, οι συντελεστές μισθολογικών αυξήσεων και τα προεξοφλητικά επιτόκια. Για παράδειγμα, όλες οι παραδοχές που εξαρτώνται από ένα συγκεκριμένο επίπεδο πληθωρισμού (όπως παραδοχές για τα επιτόκια και αυξήσεις μισθών και παροχών) σε οποιαδήποτε μελλοντική περίοδο προϋποθέτουν το ίδιο επίπεδο πληθωρισμού σε αυτήν την περίοδο.
- 79 Η οικονομική οντότητα καθορίζει το προεξοφλητικό επιτόκιο και άλλες οικονομικές παραδοχές σε ονομαστικούς όρους, εκτός αν εκτιμήσεις σε πραγματικούς όρους (διόρθωση με βάση τον πληθωρισμό) είναι περισσότερο αξιόπιστες, για παράδειγμα, σε μια υπερπληθωριστική οικονομία (βλ. ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες) ή όπου η παροχή συνδέεται με δείκτη και υπάρχει μια ενεργή αγορά σε ομόλογα συνδεδεμένα με δείκτη στο ίδιο νόμισμα και με την ίδια διάρκεια.
- 80 Οι χρηματοοικονομικές παραδοχές θα βασίζονται στις προσδοκίες της αγοράς, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, για την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν.
- Αναλογιστικές παραδοχές: Θνησιμότητα*
- 81 Η οικονομική οντότητα καθορίζει τις παραδοχές θνησιμότητας με παραπομπή στη βέλτιστη εκτίμηση θνησιμότητας των μελών του προγράμματος τόσο στη διάρκεια όσο και μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
- 82 Για να εκτιμηθεί το τελικό κόστος της παροχής, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη αναμενόμενες αλλαγές στη θνησιμότητα, μεταβάλλοντας για παράδειγμα τους τυποποιημένους πίνακες θνησιμότητας με εκτιμήσεις των βελτιώσεων της θνησιμότητας.
- Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο*

▼ **M48**

- 83 Το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των δεσμεύσεων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία (χρηματοδοτούμενες και μη χρηματοδοτούμενες) προσδιορίζεται με αναφορά σε αποδόσεις της αγοράς υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων, κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για νομίσματα για τα οποία δεν υπάρχει συγκροτημένη αγορά σε τέτοια εταιρικά ομόλογα υψηλής ποιότητας, χρησιμοποιούνται οι αποδόσεις της αγοράς (κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς) κρατικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί στο νόμισμα αυτό. Το νόμισμα και η διάρκεια των εταιρικών ομολόγων ή κρατικών ομολόγων πρέπει να είναι συμβατά με το νόμισμα και την εκτιμώμενη διάρκεια των καθορισμένων δεσμεύσεων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

▼ M31

- 84 Μια αναλογιστική παραδοχή η οποία έχει σημαντική επίπτωση είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο απεικονίζει τη διαχρονική αξία του χρήματος, αλλά όχι τον αναλογιστικό ή επενδυτικό κίνδυνο. Περαιτέρω, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν απεικονίζει τον συνδεδεμένο με την οντότητα πιστωτικό κίνδυνο που φέρουν οι πιστωτές της οικονομικής οντότητας, ούτε απεικονίζει τον κίνδυνο μελλοντική εμπειρία να διαφέρει από αναλογιστικές παραδοχές.
- 85 Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα καταβολής των παροχών. Στην πράξη, η οικονομική οντότητα συχνά επιτυγχάνει αυτό με την εφαρμογή ενός ενιαίου μέσου σταθμισμένου προεξοφλητικού επιτοκίου, που αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα και το ποσό των καταβολών των παροχών και το νόμισμα στο οποίο οι παροχές πρόκειται να καταβάλλονται.
- 86 Σε μερικές περιπτώσεις, μπορεί να μην υπάρχει ενεργή αγορά σε ομόλογα αρκετά μακράς διάρκειας που αντιστοιχεί με την εκτιμώμενη λήξη όλων των καταβλητέων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τρέχοντα επιτόκια αγοράς δέουσας διάρκειας για να προεξοφλήσει πληρωμές βραχύτερης διάρκειας και εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο για μεγαλύτερες διάρκειες με παρέκταση των τρεχόντων επιτοκίων αγοράς επί της καμπύλης απόδοσης. Η συνολική παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι απίθανο να είναι ιδιαίτερα ευαίσθητη στο προεξοφλητικό επιτόκιο που εφαρμόζεται στην αναλογία των παροχών που είναι καταβλητέες πέραν της τελικής λήξης των διαθέσιμων εταιρικών ή κρατικών ομολόγων.
- Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατροφαρμακευτικά κόστη*
- 87 Η οικονομική οντότητα επιμετρά τις δεσμεύσεις της καθορισμένων παροχών σε μια βάση η οποία αντικατοπτρίζει:
- α) τις παροχές που καθορίζονται στους όρους του προγράμματος (ή που προκύπτουν από οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) στο τέλος της περιόδου αναφοράς·
 - β) οιοσδήποτε εκτιμώμενες μισθολογικές αυξήσεις που επηρεάζουν τις καταβλητέες παροχές·
 - γ) την επίπτωση οιοδήποτε ορίου στο μερίδιο του εργοδότη στο κόστος των μελλοντικών παροχών·
 - δ) εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους οι οποίες μειώνουν το τελικό κόστος των εν λόγω παροχών για την οικονομική οντότητα· και
 - ε) εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιονδήποτε κρατικών παροχών, που επηρεάζουν τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, εάν, και μόνο εάν, είτε:
 - (i) οι μεταβολές αυτές υιοθετήθηκαν πριν το τέλος της περιόδου αναφοράς· ή
 - (ii) προηγούμενα στοιχεία ή άλλη αξιόπιστη μαρτυρία, δείχνουν ότι οι κρατικές αυτές παροχές θα αλλάξουν με κάποιο προβλέψιμο τρόπο, για παράδειγμα, σύμφωνα με μελλοντικές μεταβολές στα γενικά επίπεδα τιμών ή τα γενικά επίπεδα μισθών.
- 88 Οι αναλογιστικές παραδοχές αντικατοπτρίζουν αλλαγές των μελλοντικών παροχών που προσδιορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση η οποία υπερβαίνει τους όρους αυτούς) στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Αυτό συμβαίνει όταν, για παράδειγμα:
- α) η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό αυξημένων παροχών, για παράδειγμα, προκειμένου να αμβλύνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, και δεν υπάρχει ένδειξη ότι η τακτική αυτή θα αλλάξει στο μέλλον·

▼ **M31**

- β) η οικονομική οντότητα υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους ενός προγράμματος (ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση που υπερβαίνει τους όρους αυτούς) είτε από νομοθετική διάταξη, να χρησιμοποιήσει τυχόν πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των μελών του προγράμματος (βλέπε παράγραφο 108(γ))· ή
- γ) οι παροχές διαφέρουν ανάλογα με κάποιο στόχο επιδόσεων ή άλλα κριτήρια. Για παράδειγμα, οι όροι του προγράμματος είναι δυνατόν να αναφέρουν ότι θα καταβληθούν μειωμένες παροχές ή απαιτούνται πρόσθετες εισφορές από τους εργαζομένους εάν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος είναι ανεπαρκή. Η επιμέτρηση της υποχρέωσης αντικατοπτρίζει τη βέλτιστη εκτίμηση της επίπτωσης του στόχου επίδοσης ή άλλα κριτήρια.
- 89 Οι αναλογιστικές παραδοχές δεν αντανakλούν μελλοντικές μεταβολές παροχών που δεν παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση) στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Τέτοιες μεταβολές θα καταλήξουν σε:
- α) κόστος προϋπηρεσίας, στο βαθμό που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία πριν από τη μεταβολή· και
- β) κόστος τρέχουσας υπηρεσίας για περιόδους μετά τη μεταβολή, στο βαθμό που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία μετά τη μεταβολή.
- 90 Οι εκτιμήσεις για μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις λαμβάνουν υπόψη τον πληθωρισμό, την αρχαιότητα, τις προαγωγές και άλλους σχετικούς παράγοντες, όπως προσφορά και ζήτηση στην αγορά εργασίας.
- 91 Ορισμένα προγράμματα καθορισμένων παροχών περιορίζουν τις εισφορές τις οποίες καλείται να καταβάλει η οικονομική οντότητα. Στο τελικό κόστος των παροχών λαμβάνονται υπόψη οι επιπτώσεις ορίου στις εισφορές. Η επίπτωση του ορίου στις εισφορές προσδιορίζεται με βάση το μικρότερο μεταξύ των κατωτέρω μεγεθών:
- α) της εκτιμώμενης ζωής της οικονομικής οντότητας· και
- β) της εκτιμώμενης ζωής προγράμματος.
- 92 Ορισμένα προγράμματα καθορισμένων παροχών απαιτούν από τους εργαζομένους ή από τρίτους να συνεισφέρουν στο κόστος του προγράμματος. Οι εισφορές των εργαζομένων μειώνουν το κόστος των παροχών για την οικονομική οντότητα. Η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν οι εισφορές τρίτων της μειώνουν το κόστος των παροχών ή αποτελούν δικαίωμα αποζημίωσης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 116. Οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους είτε παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση η οποία υπερβαίνει τους όρους αυτούς), είτε είναι προαιρετικές. Οι προαιρετικές εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους μειώνουν το κόστος της υπηρεσίας άμα την καταβολή των εισφορών αυτών στο πρόγραμμα.

▼ **M44**

- 93 Οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους που καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος είτε μειώνουν το κόστος υπηρεσίας (εάν είναι άμεσα συνδεδεμένες με την υπηρεσία), είτε επηρεάζουν την επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (περιουσιακό στοιχείο) (εάν δεν είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία.) Ένα παράδειγμα εισφορών που δεν είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία είναι όταν (οι εισφορές απαιτούνται ώστε να μειωθεί έλλειμμα από απώλειες σε περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος ή από αναλογιστικές ζημιές). Εφόσον οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία, μειώνουν το κόστος υπηρεσίας ως εξής:
- α) εάν το ποσό των εισφορών εξαρτάται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα κατανέμει τις εισφορές σε περιόδους υπηρεσίας χρησιμοποιώντας την ίδια μέθοδο κατανομής που απαιτείται από την παράγραφο 70 για τις ακαθάριστες παροχές (π.χ. είτε χρησιμοποιώντας τον τύπο εισφοράς του προγράμματος είτε σε σταθερή βάση)· ή

▼ **M44**

β) εάν το ποσό των εισφορών δεν εξαρτάται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να αναγνωρίσει τις εισφορές αυτές ως μείωση του κόστους υπηρεσίας στην περίοδο κατά την οποία παρασχέθηκε η υπηρεσία. Παραδείγματα εισφορών που δεν εξαρτώνται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας περιλαμβάνουν εισφορές οι οποίες αποτελούν σταθερό ποσοστό του μισθού του εργαζομένου, σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας ή εξαρτώνται από την ηλικία του εργαζομένου.

Η παράγραφος A1 παρέχει τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

- 94 Για εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους οι οποίες κατανέμονται σε περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με την παράγραφο 93 στοιχείο α), οι μεταβολές όσον αφορά τις εισφορές έχουν ως αποτέλεσμα:
- α) το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας και προϋπηρεσίας (εάν οι εν λόγω μεταβολές δεν καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος και δεν προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση)· ή
- β) τα αναλογιστικά κέρδη και οι ζημίες (εάν οι εν λόγω μεταβολές καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος ή προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση).

▼ **M31**

- 95 Μερικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία συνδέονται με μεταβλητές όπως το επίπεδο των κρατικών συνταξιοδοτικών παροχών ή της κρατικής ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης. Η επιμέτρηση τέτοιων παροχών αντικατοπτρίζει τη βέλτιστη εκτίμηση των μεταβλητών αυτών, βάσει παρελθούσας εμπειρίας και άλλων αξιόπιστων στοιχείων.
- 96 Οι παραδοχές σχετικά με τις ιατροφαρμακευτικές δαπάνες λαμβάνουν υπόψη τις εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο κόστος των ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών, που προέρχονται τόσο από τον πληθωρισμό όσο και από συγκεκριμένες μεταβολές σε ιατροφαρμακευτικές δαπάνες.
- 97 Η επιμέτρηση των μετά την έξοδο από την υπηρεσία ιατροφαρμακευτικών παροχών απαιτεί παραδοχές σχετικά με το επίπεδο και τη συχνότητα των μελλοντικών αξιώσεων και του κόστους ικανοποίησής τους. Η οικονομική οντότητα εκτιμά μελλοντικές ιατροφαρμακευτικές δαπάνες στη βάση ιστορικών δεδομένων σχετικά με τη δική της εμπειρία, τα οποία συμπληρώνονται όπου αναγκαίο από ιστορικά δεδομένα από άλλες οικονομικές οντότητες, ασφαλιστικές εταιρείες, παρόχους ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών ή άλλες πηγές. Εκτιμήσεις μελλοντικού ιατροφαρμακευτικού κόστους λαμβάνουν υπόψη την επίπτωση της τεχνολογικής προόδου, μεταβολές στα σχέδια χρήσης και διάθεσης υγειονομικών υπηρεσιών και μεταβολές στο καθεστώς υγείας των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα.
- 98 Το επίπεδο και η συχνότητα των αξιώσεων είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στην ηλικία, στην κατάσταση της υγείας και στο φύλο των εργαζομένων (και των προστατευόμενων μελών τους) και ενδεχομένως και σε άλλους παράγοντες όπως η γεωγραφική περιοχή. Συνεπώς, τα ιστορικά δεδομένα προσαρμόζονται στο βαθμό που το δημογραφικό μείγμα του πληθυσμού διαφέρει από αυτό του πληθυσμού που χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τα δεδομένα. Αναπροσαρμόζονται επίσης όπου υπάρχει αξιόπιστη μαρτυρία ότι οι ιστορικές τάσεις δεν θα συνεχισθούν.

Κόστος προϋπηρεσίας και κέρδη και ζημίες διακανονισμού

▼ **M66**

- 99 Όταν προσδιορίζεται το κόστος προϋπηρεσίας, ή τα κέρδη ή οι ζημίες διακανονισμού, η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών με τη χρήση της τρέχουσας εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές, (περιλαμβανομένων των τρεχόντων αγοραίων επιτοκίων και άλλων τρεχουσών αγοραίων τιμών), που αντικατοπτρίζουν:
- α) τις παροχές που προσφέρονται βάσει του προγράμματος και τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος πριν από την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό· και
- β) τις παροχές που προσφέρονται βάσει του προγράμματος και τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό.

▼ **M31**

- 100 Η οικονομική οντότητα δεν διακρίνει μεταξύ κόστους προϋπηρεσίας που προκύπτει από τροποποίηση του προγράμματος, κόστους προϋπηρεσίας που προκύπτει από περικοπή και κερδών ή ζημιών διακανονισμού εάν οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται μαζί. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια τροποποίηση προγράμματος συμβαίνει πριν από διακανονισμό, όπως όταν η οικονομική οντότητα αλλάζει τις παροχές βάσει του προγράμματος και διακανονίζει αργότερα τις τροποποιημένες παροχές. Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προϋπηρεσίας πριν από κέρδη ή ζημίες διακανονισμού.
- 101 Ο διακανονισμός συμβαίνει μαζί με τροποποίηση και περικοπή προγράμματος εάν το πρόγραμμα τερματίζεται με αποτέλεσμα τον διακανονισμό της δέσμευσης και την παύση του προγράμματος. Ωστόσο, ο τερματισμός ενός προγράμματος δεν είναι διακανονισμός εάν το πρόγραμμα αντικατασταθεί από ένα νέο πρόγραμμα που προσφέρει ουσιαστικά πανομοιότυπες παροχές.

▼ **M66**

- 101A Όταν λαμβάνει χώρα τροποποίηση, περικοπή ή διακανονισμός του προγράμματος, η οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά κάθε κόστος προϋπηρεσίας, ή κέρδος ή ζημία διακανονισμού, σύμφωνα με τις παραγράφους 99–101 και τις παραγράφους 102–112. Στο πλαίσιο αυτό, η οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου. Η οικονομική οντότητα καθορίζει, στη συνέχεια, το αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου μετά την τροποποίηση, την περικοπή ή τον διακανονισμό του προγράμματος και αναγνωρίζει οποιαδήποτε μεταβολή στο αποτέλεσμα αυτό σύμφωνα με την παράγραφο 57(δ).

▼ **M31***Κόστος προϋπηρεσίας*

- 102 Το κόστος προϋπηρεσίας είναι η μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προκύπτει από τροποποίηση ή περικοπή προγράμματος.
- 103 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προϋπηρεσίας ως έξοδο κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:
- α) όταν συμβαίνει η τροποποίηση ή περικοπή του προγράμματος· και
 - β) Όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει συναφείς δαπάνες αναδιάρθρωσης (βλέπε ΔΛΠ 37) ή παροχές τερματισμού της υπηρεσίας (βλέπε παράγραφο 165).
- 104 Τροποποίηση του προγράμματος προκύπτει όταν η οικονομική οντότητα εισάγει, ή αποσύρει, ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών ή μεταβάλλει τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.
- 105 Περικοπή συμβαίνει όταν η οντότητα μειώνει σημαντικά τον αριθμό των εργαζομένων που καλύπτονται από το πρόγραμμα. Μια περικοπή μπορεί να προέλθει από ένα μεμονωμένο γεγονός, όπως το κλείσιμο ενός εργοστασίου, η διακοπή μιας δραστηριότητας ή ο τερματισμός ή η αναστολή ενός προγράμματος.
- 106 Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν καθιερώνονται ή μεταβάλλονται παροχές έτσι ώστε η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών να αυξάνεται) είτε αρνητικό (όταν οι υπάρχουσες παροχές αποσύρονται ή μεταβάλλονται, έτσι ώστε να μειώνεται η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών).
- 107 Όταν η οικονομική οντότητα μειώνει παροχές καταβλητέες σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και, συγχρόνως, αυξάνει άλλες καταβλητέες παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα για τους ίδιους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα χειρίζεται τη μεταβολή ως μοναδική καθαρή μεταβολή.
- 108 Το κόστος προϋπηρεσίας δεν περιλαμβάνει:
- α) το αποτέλεσμα των διαφορών μεταξύ πραγματικών και προηγούμενων υποτιθέμενων μισθολογικών αυξήσεων σε σχέση με την δέσμευση καταβολής παροχών για υπηρεσία προηγούμενων ετών (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή οι αναλογιστικές παραδοχές καλύπτουν τις προβλέψεις μισθών)·
 - β) υποεκτιμήσεις και υπερεκτιμήσεις προαιρετικών αυξήσεων συντάξεων, όταν η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να χορηγεί τέτοιες αυξήσεις (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας γιατί οι αναλογιστικές παραδοχές επιτρέπουν τέτοιες αυξήσεις)·

▼ **M31**

- γ) εκτιμήσεις βελτιώσεων των παροχών, που προέρχονται από αναλογιστικά κέρδη ή από αποδόσεις περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος τα οποία έχουν αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις εάν η οικονομική οντότητα υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) είτε από τη νομοθεσία, να χρησιμοποιεί τυχόν πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα, ακόμη και εάν η αύξηση των παροχών δεν έχει τυπικά αποφασιστεί (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή η προκύπτουσα αύξηση στην δέσμευση είναι αναλογιστική ζημία, βλέπε παράγραφο 88)· και
- δ) την αύξηση σε κατοχυρωμένες παροχές (ήτοι που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση, βλέπε παράγραφο 72) όταν, εν τη απουσία νέων ή βελτιωμένων παροχών, οι εργαζόμενοι πληρούν τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή η οικονομική οντότητα αναγνώρισε το εκτιμώμενο κόστος των παροχών ως κόστος τρέχουσας υπηρεσίας όταν παρεχόταν η υπηρεσία).

Κέρδη και ζημίες διακανονισμού

- 109 Τα κέρδη ή οι ζημίες διακανονισμού είναι η διαφορά μεταξύ:
- α) της παρούσας αξίας της διακανονιζόμενης δέσμευσης καθορισμένων παροχών, όπως προσδιορίζεται κατά την ημερομηνία διακανονισμού· και
- β) της τιμής διακανονισμού, συμπεριλαμβανομένων μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και πληρωμών που έχουν πραγματοποιηθεί άμεσα από την οντότητα σε σχέση με τον διακανονισμό.
- 110 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδη ή ζημίες διακανονισμού προγράμματος καθορισμένων παροχών όταν λαμβάνει χώρα ο διακανονισμός.
- 111 Ο διακανονισμός λαμβάνει χώρα όταν η οικονομική οντότητα προβαίνει σε συναλλαγή η οποία εξαλείφει κάθε περαιτέρω νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση για μέρος ή το σύνολο των παροχών δυνάμει ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών (εκτός από πληρωμή παροχών προς εργαζομένους, ή για λογαριασμό τους, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος και που περιλαμβάνεται στις αναλογιστικές παραδοχές). Για παράδειγμα, η εφάπαξ μεταβίβαση σημαντικών εργοδοτικών δεσμεύσεων βάσει του προγράμματος σε ασφαλιστική εταιρεία μέσω της αγοράς ασφαλιστηρίου συμβολαίου συνιστά διακανονισμό· αντίθετα, η πληρωμή ενός κατ' αποκοπή ποσού τοις μετρητοίς, δυνάμει των όρων του προγράμματος, στους συμμετέχοντες στο πρόγραμμα σε αντάλλαγμα για τα δικαιώματά τους να εισπράξουν συγκεκριμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, δεν είναι διακανονισμός.
- 112 Σε μερικές περιπτώσεις η οικονομική οντότητα αποκτά ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο για να χρηματοδοτήσει μέρος ή το σύνολο των παροχών προς τους εργαζόμενους που αφορούν σε υπηρεσία των εργαζόμενων κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους. Η απόκτηση ενός τέτοιου ασφαλιστηρίου συμβολαίου δεν συνιστά διακανονισμό εάν η οικονομική οντότητα διατηρεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση (βλ. παράγραφο 46) να καταβάλει περαιτέρω ποσά εάν ο ασφαλιστής δεν καταβάλει τις παροχές των εργαζόμενων που καθορίζονται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Οι παράγραφοι 116-119 πραγματεύονται την αναγνώριση και επιμέτρηση των δικαιωμάτων επιστροφής σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος.

Αναγνώριση και επιμέτρηση: περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος*Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος*

- 113 Η εύλογη αξία οιασδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος.

▼ **M31**

- 114 Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος δεν περιλαμβάνουν απλήρωτες εισφορές οφειλόμενες από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα προς το ταμείο, όπως επίσης οποιαδήποτε μη μεταβιβάσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την οικονομική οντότητα και κατέχονται από το ταμείο. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μειώνονται με κάθε υποχρέωση του ταμείου που δεν σχετίζεται με παροχές στους εργαζόμενους, για παράδειγμα, οφειλές προς προμηθευτές και λοιπές οφειλές και υποχρεώσεις που προκύπτουν από παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.
- 115 Όταν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος περιλαμβάνουν κατάλληλα προς τούτο ασφαλιστήρια συμβόλαια, τα οποία αντιστοιχούν επακριβώς στο ποσό και στο χρονοδιάγραμμα μερικών ή όλων των καταβλητέων παροχών, σύμφωνα με το πρόγραμμα, η εύλογη αξία αυτών των ασφαλιστηρίων συμβολαίων θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία των σχετικών δεσμεύσεων (με την επιφύλαξη κάθε μείωσης που απαιτείται εάν τα εισπρακτέα ποσά σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια δεν είναι πλήρως ανακτήσιμα).
- Επιστροφές*
- 116 Όταν, και μόνον όταν, είναι θεωρητικά βέβαιο ότι κάποιο άλλο μέρος θα αποδώσει μέρος ή το σύνολο της δαπάνης που απαιτείται για τον διακανονισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα:
- α) αναγνωρίζει το δικαίωμα επιστροφής ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο. Η οικονομική οντότητα επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία.
 - β) διαχωρίζει και αναγνωρίζει μεταβολές στην εύλογη αξία των δικαιωμάτων επιστροφής κατά τον ίδιο τρόπο όπως για τις μεταβολές στην εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 124 και 125). Οι συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 120 δύνανται να αναγνωριστούν αφαιρούμενων των ποσών που σχετίζονται με αλλαγές στην λογιστική αξία του δικαιώματος επιστροφής.
- 117 Μερικές φορές, μια οικονομική οντότητα είναι σε θέση να προσφύγει σε τρίτο, όπως έναν ασφαλιστή, για να πληρώσει μέρος ή το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για τον διακανονισμό δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις, όπως ορίζονται στην παράγραφο 8, είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις με τον ίδιο τρόπο όπως και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 116 (βλ. παραγράφους 46-49 και 115).
- 118 Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν θεωρείται ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις, το εν λόγω συμβόλαιο δεν είναι περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται η παράγραφος 116: η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα δικαιώματά της για επιστροφή σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο μάλλον ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο παρά ως μείωση για τον προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος του προγράμματος καθορισμένων παροχών. Η παράγραφος 120(α) απαιτεί όπως η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συνοπτική περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος επιστροφής και της σχετικής δέσμευσης
- 119 Εάν το δικαίωμα επιστροφής ανακύπτει βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου που αντιστοιχίζει επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μέρους ή όλων των καταβλητέων παροχών σύμφωνα με πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η εύλογη αξία του δικαιώματος επιστροφής θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία της σχετικής δέσμευσης (με την επιφύλαξη οποιαδήποτε απαιτούμενης μείωσης εάν η αποζημίωση δεν είναι πλήρως ανακτήσιμη).

▼ **M31****Συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών**▼ **M66**

120 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών, εκτός εάν κάποιο άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει την υπαγωγή τους στο κόστος άλλου περιουσιακού στοιχείου, ως εξής:

α) το κόστος απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 66-112 και παράγραφο 122Α) στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες)·

▼ **M31**

β) ο καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 123-126) στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) και

γ) οι επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 127-130) στα λοιπά συνολικά έσοδα.

121 Άλλα Πρότυπα απαιτούν τη συμπερίληψη ορισμένων δαπανών καθορισμένων παροχών σε εργαζόμενους στο κόστος περιουσιακών στοιχείων, όπως αποθεμάτων ή ενσώματων παγίων (βλ. ΔΛΠ 2 και ΔΛΠ 16). Οποιοδήποτε κόστος παροχής μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνεται στο κόστος τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ενσωματώνει την κατάλληλη αναλογία των συνιστωσών που αναφέρονται στην παράγραφο 120.

122 Οι επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν αναταξινομούνται στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) σε μεταγενέστερη περίοδο. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει στα ίδια κεφάλαια τα ποσά εκείνα που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

▼ **M66***Κόστος της τρέχουσας απασχόλησης*

122Α Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης χρησιμοποιώντας αναλογιστικές παραδοχές που έχουν προσδιοριστεί κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό, με χρήση των αναλογιστικών παραδοχών που χρησιμοποιούνται για την επανεπιμέτρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99(β).

▼ **M31***Καθαρός τόκος επί της υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών*▼ **M66**

123 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών πολλαπλασιάζοντας την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 83.

123Α Για να προσδιορίσει τον καθαρό τόκο σύμφωνα με την παράγραφο 123, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών και το προεξοφλητικό επιτόκιο που έχει προσδιοριστεί κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον καθαρό τόκο για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό, χρησιμοποιώντας

▼ **M66**

α) την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών που προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 99(β)· και

β) το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99(β).

Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 123Α, η οικονομική οντότητα λαμβάνει επίσης υπόψη τυχόν μεταβολές στην καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα καταβολής εισφορών ή παροχών.

▼ **M31**

124 Ο καθαρός τόκος επί της υποχρέωσης (του περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει τα έσοδα από τόκους επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, το κόστος των τόκων επί της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών και τους τόκους επί του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου που αναφέρεται στην παράγραφο 64.

▼ **M66**

125 Τα έσοδα από τόκους επί περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αποτελούν συνιστώσα της απόδοσης επί περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 123Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα έσοδα από τόκους για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό, με χρήση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που χρησιμοποιούνται για την επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99(β). Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 123Α, η οικονομική οντότητα λαμβάνει επίσης υπόψη τυχόν μεταβολές στα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα καταβολής εισφορών ή παροχών. Η διαφορά μεταξύ των εσόδων από τόκους επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος περιλαμβάνεται στην επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.

126 Ο τόκος επί του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου είναι μέρος της συνολικής μεταβολής στο αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου και προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 123Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τόκο επί του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση του προγράμματος, την περικοπή ή τον διακανονισμό, λαμβάνοντας υπόψη κάθε μεταβολή στο αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 101Α. Η διαφορά μεταξύ του τόκου επί του αποτελέσματος του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής μεταβολής στο αποτέλεσμα του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται στην επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.

▼ **M31**

Επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών

- 127 Οι επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών περιλαμβάνουν:
- α) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες (βλέπε παραγράφους 128 και 129)·
 - β) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε παράγραφο 130), εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παράγραφο 125)· και
 - γ) οιαδήποτε μεταβολή στην επίπτωση του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παράγραφο 126).
- 128 Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες προκύπτουν από αυξήσεις ή μειώσεις στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών λόγω μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές και προσαρμογών βάσει της πείρας. Οι αιτίες που δημιουργούν αναλογιστικά κέρδη και ζημίες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:
- α) απροσδόκητα μεγάλη ή μικρή κινητικότητα προσωπικού, πρόωρη αποχώρηση ή θνησιμότητα ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (αν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν αυξήσεις των παροχών λόγω πληθωρισμού) ή ιατροφαρμακευτικές δαπάνες·
 - β) το αποτέλεσμα των αλλαγών στις παραδοχές αναφορικά με τις επιλογές καταβολής των παροχών·
 - γ) το αποτέλεσμα των μεταβολών σε εκτιμήσεις μελλοντικής κινητικότητας προσωπικού, πρόωρης αποχώρησης ή θνησιμότητας ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (αν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν αυξήσεις παροχών λόγω πληθωρισμού) ή ιατροφαρμακευτικές δαπάνες· και
 - δ) το αποτέλεσμα των μεταβολών στο προεξοφλητικό επιτόκιο.
- 129 Τα αναλογιστικά κέρδη και οι ζημίες δεν περιλαμβάνουν αλλαγές στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών λόγω της καθιέρωσης, τροποποίησης, περικοπής ή διακανονισμού του προγράμματος καθορισμένων παροχών, ή μεταβολών στις καταβλητέες παροχές βάσει του προγράμματος καθορισμένων παροχών. Οι αλλαγές αυτές οδηγούν σε κόστος προϋπηρεσίας ή σε κέρδη ή ζημίες διακανονισμού.
- 130 Στον υπολογισμό της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, η οικονομική οντότητα αφαιρεί το κόστος διαχείρισης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και τυχόν πληρωτέους φόρους από το ίδιο το πρόγραμμα, πλην των φόρων που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση της υποχρέωσης καταβολής καθορισμένων παροχών (παράγραφος 76). Λοιπά διοικητικά έξοδα δεν αφαιρούνται από την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.

▼ **M31****Παρουσίαση***Συμψηφισμός*

131 Η οικονομική οντότητα συμψηφίζει περιουσιακό στοιχείο που αφορά σε ένα πρόγραμμα με υποχρέωση που αφορά σε άλλο πρόγραμμα όταν, και μόνο όταν, η οικονομική οντότητα:

- α) έχει νομικά εκτελεστό δικαίωμα να χρησιμοποιεί το πλεόνασμα ενός προγράμματος για να τακτοποιεί δεσμεύσεις σύμφωνα με άλλο πρόγραμμα· και
- β) προτίθεται είτε να τακτοποιήσει τις δεσμεύσεις σε καθαρή βάση είτε να ρευστοποιήσει το πλεόνασμα στο ένα πρόγραμμα και συγχρόνως να τακτοποιήσει τις δεσμεύσεις της σύμφωνα με το άλλο πρόγραμμα.

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

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

133 Ορισμένες οικονομικές οντότητες διακρίνουν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις από τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει εάν μια οικονομική οντότητα πρέπει να διακρίνει τις τρέχουσες και μη τρέχουσες αναλογίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών

134 Η παράγραφος 120 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει στα κέρδη ή τις ζημιές το κόστος υπηρεσίας και τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών. Το παρόν πρότυπο δεν διευκρινίζει πως πρέπει να παρουσιάζει η οντότητα το κόστος υπηρεσίας και τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις συνιστώσες αυτές σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

Γνωστοποίηση

135 Η οικονομική οντότητα παρέχει πληροφορίες οι οποίες:

- α) εξηγούν τα χαρακτηριστικά του προγράμματός της για την καταβολή καθορισμένων παροχών και των συναφών κινδύνων (βλέπε παράγραφο 139)·
- β) προσδιορίζει και εξηγεί τα ποσά στις οικονομικές της καταστάσεις που προέρχονται από τα προγράμματα καθορισμένων παροχών της (βλέπε παραγράφους 140-144)· και
- γ) περιγράφει με ποιον τρόπο τα προγράμματά της καθορισμένων παροχών μπορούν να επηρεάσουν το ποσόν, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας (βλέπε παραγράφους 145-147).

136 Προκειμένου να επιτύχει τους στόχους της παραγράφου 135, η οικονομική οντότητα συνυπολογίζει όλα τα κατωτέρω:

- α) το επίπεδο λεπτομέρειας που είναι αναγκαίο για να πληρούνται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης·
- β) πόση έμφαση πρέπει να δοθεί σε καθεμιά από τις διάφορες απαιτήσεις·
- γ) τον απαιτούμενο βαθμό ομαδοποίησης ή ανάλυσης· και
- δ) εάν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν ανάγκη πρόσθετων πληροφοριών προκειμένου να αξιολογήσουν τις γνωστοποιούμενες ποσοτικές πληροφορίες.

▼ **M31**

- 137 Εάν οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται βάσει των απαιτήσεων του παρόντος προτύπου και άλλων ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκείς για την επίτευξη των στόχων της παραγράφου 135, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πρόσθετες πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση των στόχων αυτών. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει ανάλυση της παρούσας αξίας της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών η οποία διακρίνει την φύση, τα χαρακτηριστικά και τους κινδύνους της υποχρέωσης. Η γνωστοποίηση αυτή μπορεί να διακρίνει:
- α) μεταξύ ποσών που οφείλονται σε ενεργά μέλη, σε μέλη στα οποία οφείλονται μεταγενέστερες παροχές κα σε συνταξιούχους·
 - β) μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και δεδουλευμένων αλλά μη κατοχυρωμένων παροχών·
 - γ) μεταξύ εξαρτημένων παροχών, ποσών που αποδίδονται σε μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις και άλλων παροχών.
- 138 Η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν πρέπει να διαχωριστούν όλες ή ορισμένες από τις γνωστοποιήσεις, προκειμένου να γίνει διάκριση μεταξύ προγραμμάτων ή ομάδων προγραμμάτων με σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να διαχωρίσει τη γνωστοποίηση για προγράμματα που παρουσιάζουν ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
- α) διαφορετικές γεωγραφικές τοποθεσίες·
 - β) διαφορετικά χαρακτηριστικά όπως συνταξιοδοτικά προγράμματα σταθερού μισθού, συνταξιοδοτικά προγράμματα βάσει τελικού μισθού ή ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία·
 - γ) διαφορετικά ρυθμιστικά περιβάλλοντα·
 - δ) Διαφορετικοί τομείς αναφοράς·
 - ε) διαφορετικές ρυθμίσεις χρηματοδότησης (π.χ. εξ ολοκλήρου μη κεφαλαιοποιητικό, εν μέρει ή εξ ολοκλήρου κεφαλαιοποιητικό).
- Χαρακτηριστικά προγραμμάτων καθορισμένων παροχών και συναφείς κίνδυνοι*
- 139 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:
- α) πληροφορίες σχετικά με τα χαρακτηριστικά των προγραμμάτων της καθορισμένων παροχών, συμπεριλαμβανομένων:
 - (i) της φύσης των καταβαλλόμενων από το πρόγραμμα παροχών (π.χ. πρόγραμμα καθορισμένων παροχών βάσει τελικού μισθού ή πρόγραμμα βασισμένο σε εισφορές με εγγύηση)·
 - (ii) περιγραφής του ρυθμιστικού πλαισίου στο οποίο λειτουργεί το πρόγραμμα, για παράδειγμα το επίπεδο οιονδήποτε ελάχιστων απαιτήσεων χρηματοδότησης, και τυχόν επίπτωσης του ρυθμιστικού πλαισίου στο πρόγραμμα, όπως το ανώτατο όριο των περιουσιακών στοιχείων (βλέπε παράγραφος 64)·
 - (iii) περιγραφής άλλων ευθυνών της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση του προγράμματος, για παράδειγμα ευθύνες των διαχειριστών ή των μελών της επιτροπής διαχείρισης του προγράμματος·
 - β) περιγραφή των κινδύνων στους οποίους το πρόγραμμα εκθέτει την οικονομική οντότητα, με έμφαση σε τυχόν ασυνήθεις, ειδικούς με την οντότητα ή το πρόγραμμα κινδύνους, και σε τυχόν σημαντική συγκέντρωση κινδύνων. Για παράδειγμα, εάν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος είναι κυρίως τοποθετημένα σε μια κατηγορία επενδύσεων, π.χ. ακίνητα, το πρόγραμμα εκθέτει την οικονομική οντότητα σε συγκέντρωση κινδύνου αγοράς ακινήτων.
 - γ) περιγραφή τροποποιήσεων, περικοπών και διακανονισμών του προγράμματος·

▼ **M31***Επεξήγηση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις*

- 140 Η οικονομική οντότητα παρέχει συμφωνία μεταξύ υπολοίπου ανοίγματος και υπολοίπου κλεισίματος για καθένα από τα ακόλουθα, κατά περίπτωση:
- α) της υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου), με χωριστές συμφωνίες για:
 - (i) τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος·
 - (ii) την παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών·
 - (iii) την επίπτωση του ανωτάτου ορίου περιουσιακού στοιχείου.
 - β) τυχόν δικαιωμάτων επιστροφής. Η οικονομική οντότητα περιγράφει επίσης τη σχέση μεταξύ οιοδήποτε δικαιώματος επιστροφής και της σχετικής δέσμευσης.
- 141 Κάθε συμφωνία από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 140 θα εμφανίζει, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα:
- α) το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας·
 - β) έσοδα και έξοδα από τόκους·
 - γ) επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών, που θα παρουσιάζουν χωριστά:
 - (i) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στους τόκους του στοιχείου (β)·
 - (ii) αναλογιστικά κέρδη και ζημίες από μεταβολές στις δημογραφικές παραδοχές (βλέπε παράγραφο 76 (α))·
 - (iii) αναλογιστικά κέρδη και ζημίες από μεταβολές στις δημογραφικές παραδοχές (βλέπε παράγραφο 76 (β))·
 - (iv) μεταβολές στην επίπτωση του περιορισμού ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στους τόκους στο στοιχείο (β). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης με ποιον τρόπο προσδιόρισε την ανώτατη διαθέσιμη οικονομική παροχή, δηλαδή εάν οι παροχές αυτές θα είναι υπό μορφή επιστροφών, μειώσεων στις μελλοντικές εισφορές ή συνδυασμός αμφοτέρων.
 - δ) κόστος προϋπηρεσίας και κέρδη και ζημίες διακανονισμού. Όπως προβλέπεται στην παράγραφο 100, το κόστος προϋπηρεσίας και τα κέρδη και οι ζημίες διακανονισμού δεν χρειάζεται να διαχωρίζονται εφόσον λαμβάνουν χώρα μαζί·
 - ε) οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος
 - στ) οι εισφορές στο πρόγραμμα, διακρίνοντας εκείνες του εργοδότη και εκείνες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα·
 - ζ) πληρωμές από το πρόγραμμα, δείχνοντας χωριστά το ποσό που καταβλήθηκε σε σχέση με τυχόν διακανονισμούς·
 - η) τα αποτελέσματα συνενώσεων και πωλήσεων επιχειρήσεων.
- 142 Η οικονομική οντότητα διαχωρίζει την παρούσα αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος σε κατηγορίες ανάλογα με την φύση και τους κινδύνους των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, υποδιαιρώντας κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων σε εκείνα που έχουν επίσημη αγοραία τιμή σε ενεργό χρηματιστηριακή αγορά (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση στην παρούσα αξία*⁽¹⁾) και σε εκείνα που δεν έχουν. Για παράδειγμα, και λαμβανομένου υπόψη του επιπέδου γνωστοποίησης που εξετάστηκε στην παράγραφο 136, η οικονομική οντότητα μπορεί να διακρίνει ανάμεσα σε:
- α) ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα·

⁽¹⁾ Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 13, μπορεί να παραπέμψει στην παράγραφο ΟΕ71 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*, ή στην παράγραφο Β.5.4.3 του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα* (Οκτώβριος 2010), κατά περίπτωση.

▼ **M31**

- β) μετοχικούς τίτλους (χωρισμένους ανά κλάδο, μέγεθος επιχείρησης, γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·
 - γ) χρεωστικούς τίτλους (χωρισμένους ανά είδος εκδότη, πιστοληπτική διαβάθμιση, γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·
 - δ) ακίνητα (χωρισμένα ανά γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·
 - ε) παράγωγα μέσα (χωρισμένα ανά είδος υποκείμενου κινδύνου στη σύμβαση, για παράδειγμα, συμβάσεις επιτοκίου, συμβάσεις συναλλάγματος, συμβόλαια επί μετοχών, πιστωτικές συμβάσεις, longevity swaps κ.λπ.)·
 - στ) Επενδυτικά ταμεία (χωρισμένα ανά είδος ταμείου)·
 - ζ) χρεόγραφα εξασφαλισμένα με περιουσιακά στοιχεία (asset-backed securities)· και
 - η) δομημένα χρεόγραφα.
- 143 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία των μεταβιβάσιμων χρηματοοικονομικών μέσων και την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που αποτελούν ακίνητη περιουσία στην οποία στεγάζεται η οντότητα, ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από αυτήν.
- 144 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών (βλέπε παράγραφο 76). Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται σε απόλυτους όρους (π.χ. ως απόλυτο ποσοστό, και όχι απλώς ως περιθώριο μεταξύ διαφορετικών ποσοστών και άλλων μεταβλητών). Όταν η οικονομική οντότητα παρέχει συνολικές γνωστοποιήσεις για ομάδα προγραμμάτων, τέτοιες γνωστοποιήσεις παρέχονται με τη μορφή των μέσων σταθμικών όρων ή σχετικά περιορισμένων διακυμάνσεων.
- Ποσό, χρονοδιάγραμμα και αβεβαιότητα μελλοντικών ταμειακών ροών*
- 145 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:
- α) ανάλυση ευαισθησίας για κάθε σημαντική αναλογιστική παραδοχή (όπως γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 144) στο τέλος της περιόδου αναφοράς, παρουσιάζοντας με ποιον τρόπο θα είχε επηρεαστεί η δέσμευση καθορισμένων παροχών από τις αλλαγές στις σχετικές αναλογιστικές παραδοχές που ήταν εύλογα πιθανές τη συγκεκριμένη ημερομηνία·
 - β) τις μεθόδους και παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την εκπόνηση της ανάλυσης ευαισθησίας που απαιτούνται από το στοιχείο (α) και τους περιορισμούς των μεθόδων αυτών·
 - γ) Τις αλλαγές από την προηγούμενη περίοδο στις μεθόδους και παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπόνηση των αναλύσεων ευαισθησίας, και τις αιτίες των αλλαγών αυτών.
- 146 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί περιγραφή στρατηγικών αντιστοίχισης υποχρεώσεων με περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από το πρόγραμμα ή την οντότητα, περιλαμβανομένης της χρήσης ετήσιων καταβολών (ράντες) και άλλων τεχνικών για τη διαχείριση κινδύνων, όπως longevity swaps.
- 147 Προκειμένου να δώσει μια ένδειξη της επίπτωσης του προγράμματος καθορισμένων παροχών στις μελλοντικές ταμειακές της ροές, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) περιγραφή των ρυθμίσεων χρηματοδότησης και της πολιτικής χρηματοδότησης που επηρεάζουν τις μελλοντικές εισφορές·
 - β) τις αναμενόμενες εισφορές στο πρόγραμμα για την επόμενη ετήσια περίοδο αναφοράς·

▼ **M31**

- γ) Πληροφορίες σχετικά με το προφίλ ληκτότητας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Αυτό θα περιλαμβάνει την μέση σταθμισμένη διάρκεια της δέσμευσης καθορισμένων παροχών καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία αναφορικά με την χρονική κατανομή της καταβολής των παροχών, όπως ανάλυση ληκτότητας των πληρωμών των παροχών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

148 Εάν η οικονομική οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών γνωστοποιεί:

- α) περιγραφή των χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του ποσοστού των εισφορών της οντότητας και οιοσδήποτε ελάχιστες απαιτήσεις χρηματοδότησης·
- β) περιγραφή του βαθμού στον οποίο η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι υπόλογη στο πρόγραμμα για δεσμεύσεις άλλων οντοτήτων δυνάμει των όρων και προϋποθέσεων του προγράμματος πολλών εργοδοτών·
- γ) περιγραφή τυχόν συμφωνηθείσας κατανομής ελλείμματος ή πλεονάσματος κατά:
- (i) τον τερματισμό του προγράμματος· ή
 - (ii) την απόσυρση της οικονομικής οντότητας από το πρόγραμμα.
- δ) Εάν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το πρόγραμμα αυτό σαν πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών σύμφωνα με την παράγραφο 34, γνωστοποιεί τα ακόλουθα, επιπλέον των πληροφοριών που απαιτούνται από τα στοιχεία (α)-(γ) και αντί για τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 139-147-
- (i) το γεγονός ότι πρόκειται για πρόγραμμα καθορισμένων παροχών·
 - (ii) το λόγο για τον οποίο δεν υπάρχουν αρκετές διαθέσιμες πληροφορίες προκειμένου να λογιστεί από την οντότητα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών·
 - (iii) τις αναμενόμενες εισφορές στο πρόγραμμα για την επόμενη ετήσια περίοδο αναφοράς·
 - (iv) πληροφορίες για τυχόν έλλειμμα ή πλεόνασμα στο πρόγραμμα που μπορεί να επηρεάσει το ποσό των μελλοντικών εισφορών, συμπεριλαμβανομένης της βάσης για τον προσδιορισμό του εν λόγω ελλείμματος ή πλεονάσματος και των επιπτώσεων, ενδεχομένως, για την οικονομική οντότητα·
 - (v) Οιαδήποτε ένδειξη για το επίπεδο συμμετοχής της οντότητας στο πρόγραμμα σε σύγκριση με άλλες συμμετέχουσες οντότητες. Παραδείγματα μέτρων που μπορούν να δώσουν μια τέτοια ένδειξη είναι το ποσοστό της οικονομικής οντότητας στο σύνολο των εισφορών στο πρόγραμμα ή το ποσοστό της οικονομικής οντότητας στον συνολικό αριθμό ενεργών μελών, μελών που έχουν συνταξιοδοτηθεί και πρώην μελών που δικαιούνται παροχές, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι διαθέσιμη.

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

149 Εάν η οικονομική οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών με επιμερισμό των κινδύνων μεταξύ των οντοτήτων που τελούν υπό κοινό έλεγχο, γνωστοποιεί:

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

▼ **M31**

- β) την πολιτική για τον υπολογισμό της εισφοράς που πρέπει να καταβληθεί από την οικονομική οντότητα·
- γ) αν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τον επιμερισμό του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 41, όλες τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του, σύμφωνα με τις παραγράφους 135-147·
- δ) εάν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την καταβλητέα εισφορά για την περίοδο όπως σημειώνεται στην παράγραφο 41, τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του όπως απαιτείται από τις παραγράφους 135-137, 139, 142-144 και 147(α) και (β).
- 150 Οι πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 149 (γ) και (δ) μπορούν να γνωστοποιηθούν με παραπομπή σε γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου εάν:
- α) οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις της άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου εξειδικεύουν και γνωστοποιούν χωριστά τις πληροφορίες που απαιτούνται για το πρόγραμμα· και
- β) οι οικονομικές καταστάσεις της εν λόγω οικονομικής οντότητας του ομίλου είναι διαθέσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων κάτω από τους ίδιους όρους όπως και οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας και συγχρόνως με τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας ή νωρίτερα.
- Απαιτήσεις γνωστοποίησης σε άλλα ΔΠΧΑ*
- 151 Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά:
- α) με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών με προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία και
- β) με παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία για τα κύρια στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.
- 152 Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 37, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που ανακύπτουν από δεσμεύσεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

ΑΛΛΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

- 153 Οι άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν στοιχεία όπως τα ακόλουθα εάν δεν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς εντός της οποίας οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία:
- α) μακροπρόθεσμες απουσίες μετ' αποδοχών όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατική άδεια·
- β) παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας·
- γ) παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας·
- δ) προγράμματα μερισμού κερδών και πρόσθετων παροχών· και
- ε) αναβαλλόμενη αμοιβή.
- 154 Η επιμέτρηση λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους δεν υπόκειται συνήθως στον ίδιο βαθμό αβεβαιότητας όπως η επιμέτρηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Για το λόγο αυτό, το παρόν πρότυπο απαιτεί μια απλοποιημένη μέθοδο λογιστικής για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους. Αντίθετα με τη λογιστική που απαιτείται για τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, η μέθοδος αυτή δεν αναγνωρίζει επανεπιμετρήσεις στα λοιπά συνολικά έσοδα.

Αναγνώριση και επιμέτρηση

- 155 Κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση του πλεονάσματος ή του ελλείμματος σε άλλο πρόγραμμα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 56-98 και 113-115. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 116-119 στην αναγνώριση και επιμέτρηση οποιουδήποτε δικαιώματος επιστροφής.

▼ **M66**

156 Για άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών στα αποτελέσματα, εκτός εάν άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:

α) το κόστος απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 66-112 και παράγραφο 122Α)·

▼ **M31**

β) τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 123-126)· και

γ) επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλέπε παραγράφους 127-130).

157 Μια μορφή λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους είναι η παροχή μακροχρόνιας αναπηρίας. Αν το επίπεδο της παροχής εξαρτάται από τη διάρκεια του χρόνου υπηρεσίας, δέσμευση ανακύπτει όταν η υπηρεσία παρέχεται. Η επιμέτρηση της δέσμευσης αυτής αντανακλά την πιθανότητα να απαιτηθεί πληρωμή και τη χρονική διάρκεια για την οποία αναμένεται να πραγματοποιηθεί πληρωμή. Αν το επίπεδο της παροχής είναι το ίδιο για κάθε εργαζόμενο με αναπηρία ανεξαρτήτως ετών υπηρεσίας, το αναμενόμενο κόστος αυτών των παροχών αναγνωρίζεται όταν ένα γεγονός προξενεί μακροχρόνια αναπηρία.

Γνωστοποίηση

158 Μολονότι το παρόν πρότυπο δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, άλλα ΔΠΧΑ μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα το ΔΛΠ 24 απαιτεί να γνωστοποιούνται οι παροχές σε εργαζομένους για τα κύρια διοικητικά στελέχη. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποίηση της δαπάνης παροχών σε εργαζομένους.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ

159 Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τις παροχές τερματισμού υπηρεσίας χωριστά από τις άλλες παροχές σε εργαζομένους, γιατί το γεγονός που δημιουργεί δέσμευση είναι μάλλον ο τερματισμός της απασχόλησης παρά η υπηρεσία του εργαζομένου. Οι παροχές τερματισμού προκύπτουν είτε από απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει της απασχόληση ενός εργαζομένου, είτε από απόφαση εργαζομένου να δεχθεί προσφορά παροχών από την οντότητα σε αντάλλαγμα του τερματισμού της απασχόλησης.

160 Οι παροχές τερματισμού δεν περιλαμβάνουν παροχές σε εργαζομένους που προκύπτουν από τον τερματισμό της απασχόλησης μετά από αίτημα του εργαζομένου χωρίς την προσφορά της οικονομικής οντότητας, ή ως αποτέλεσμα απαιτήσεων υποχρεωτικής συνταξιοδότησης, επειδή οι παροχές αυτές αποτελούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Μερικές οικονομικές οντότητες παρέχουν χαμηλότερο επίπεδο παροχών για τερματισμό της υπηρεσίας κατόπιν αιτήματος του εργαζομένου (ουσιαστικά, παροχή μετά την έξοδο από την υπηρεσία), σε σύγκριση με τον τερματισμό της υπηρεσίας με πρωτοβουλία της οικονομικής οντότητας. Η διαφορά μεταξύ των παροχών για τερματισμό της απασχόλησης κατόπιν αιτήματος του εργαζομένου και των υψηλότερων παροχών για τερματισμό της απασχόλησης με πρωτοβουλία της οικονομικής οντότητας αποτελεί παροχή λόγω τερματισμού της υπηρεσίας.

161 Η μορφή της παροχής προς τον εργαζόμενο δεν προσδιορίζει εάν αυτή παρέχεται σε αντάλλαγμα προσφερθείσας υπηρεσίας ή σε αντάλλαγμα τερματισμού της απασχόλησης του εργαζομένου. Οι παροχές τερματισμού της υπηρεσίας, τυπικά, είναι πληρωμές εφάπαξ ποσών, αλλά μερικές φορές περιλαμβάνουν επίσης:

α) ενίσχυση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, είτε έμμεσα μέσω προγράμματος παροχών προς εργαζομένους, είτε άμεσα·

β) μισθούς μέχρι το τέλος μιας καθορισμένης περιόδου προειδοποίησης, αν ο εργαζόμενος δεν παρέχει περαιτέρω υπηρεσία που αποδίδει οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα.

▼ M31

- 162 Ενδείξεις ότι χορηγείται παροχή σε εργαζομένους έναντι προσφερθεισών υπηρεσιών περιλαμβάνουν τα κάτωθι:
- η παροχή εξαρτάται από μελλοντικά παρεχόμενη υπηρεσία (συμπεριλαμβανομένων παροχών που αυξάνουν εάν παρασχεθεί περαιτέρω υπηρεσία)·
 - η παροχή χορηγείται σύμφωνα με τους όρους προγράμματος παροχών σε εργαζομένους.
- 163 Ορισμένες παροχές τερματισμού της υπηρεσίας χορηγούνται σύμφωνα με τους όρους ενός υφιστάμενου προγράμματος παροχών σε εργαζομένους. Για παράδειγμα, οι παροχές είναι δυνατόν να διευκρινίζονται από το καταστατικό, από τη σύμβαση απασχόλησης ή από συμφωνία με σωματείο, ή μπορεί να τεκμαίρονται ως αποτέλεσμα της παρελθούσας τακτικής του εργοδότη όσον αφορά τη χορήγηση παρόμοιων παροχών. Άλλο παράδειγμα είναι όταν μια οικονομική οντότητα προσφέρει παροχές διαθέσιμες για διάστημα μεγαλύτερο από μια βραχεία χρονική περίοδο, ή μεσολαβεί διάστημα μεγαλύτερο από μια βραχεία περίοδο μεταξύ της προσφοράς και της αναμενόμενης ημερομηνίας πραγματικού τερματισμού, τότε η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν έχει θεσπίσει ένα νέο πρόγραμμα παροχών προς τους εργαζομένους και άρα εάν οι προσφερόμενες παροχές βάσει του προγράμματος είναι παροχές τερματισμού της υπηρεσίας ή παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι παροχές σε εργαζομένους σύμφωνα με τους όρους προγράμματος παροχών σε εργαζομένους είναι παροχές τερματισμού της απασχόλησης εάν, σωρευτικά, προκύπτουν από απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου και δεν εξαρτώνται από την παροχή μελλοντικής υπηρεσίας.

- 164 Μερικές παροχές σε εργαζόμενους είναι καταβλητέες ανεξάρτητα από το λόγο της αποχώρησης του εργαζόμενου. Η καταβολή τέτοιων παροχών είναι βέβαιη (υποκείμενη σε οποιαδήποτε κατοχύρωση ή σε ελάχιστες προϋποθέσεις υπηρεσίας), αλλά το χρονοδιάγραμμα της πληρωμής τους είναι αβέβαιο. Μολονότι τέτοιες παροχές περιγράφονται σε μερικές δικαιοδοσίες ως αποζημιώσεις τερματισμού υπηρεσίας ή δωρεάν παροχές τερματισμού υπηρεσίας, αποτελούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία μάλλον παρά παροχές τερματισμού υπηρεσίας και η οικονομική οντότητα τις λογιστικοποιεί ως παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Αναγνώριση

- 165 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις παροχές τερματισμού της απασχόλησης ως υποχρέωση και έξοδο κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:
- όταν η οικονομική οντότητα δεν δύναται πλέον να αποσύρει την προσφορά των εν λόγω παροχών· και
 - Όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κόστος αναδιάρθρωσης που εμπίπτει στο πεδίο του ΔΛΠ 37 και συνεπάγεται την καταβολή παροχών τερματισμού της απασχόλησης.
- 166 Όσον αφορά τις πληρωτέες παροχές τερματισμού απασχόλησης ως αποτέλεσμα απόφασης εργαζομένου να δεχθεί προσφορά παροχών σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησής του, η χρονική στιγμή κατά την οποία η οικονομική οντότητα δεν μπορεί πλέον να αποσύρει την προσφορά παροχών τερματισμού της απασχόλησης είναι η ενωρίτερη μεταξύ:
- της χρονικής στιγμής κατά την οποία ο εργαζόμενος αποδέχεται την προσφορά· και
 - της χρονικής στιγμής κατά την οποία αρχίζει να ισχύει περιορισμός (π.χ. κανονιστική ή συμβατική απαίτηση ή άλλου είδους περιορισμός) στη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να αποσύρει την προσφορά. Η χρονική αυτή στιγμή είναι όταν γίνεται η προσφορά, εάν ο περιορισμός υπήρχε κατά τον χρόνο της προσφοράς.
- 167 Όσον αφορά τις πληρωτέες παροχές τερματισμού ως αποτέλεσμα απόφασης της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί πλέον να αποσύρει την προσφορά όταν έχει κοινοποιήσει στους σχετικούς εργαζομένους πρόγραμμα τερματισμού της απασχόλησής τους το οποίο πληροί τα ακόλουθα κριτήρια:

▼ M31

- α) Τα μέτρα που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος δείχνουν ότι δεν είναι πιθανό να επέλθουν σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα.
- β) Το πρόγραμμα προσδιορίζει τον αριθμό των εργαζομένων των οποίων πρόκειται να τερματιστεί η απασχόληση, την ταξινόμηση των θέσεων εργασίας τους ή των καθηκόντων τους και τις τοποθεσίες τους (το πρόγραμμα δεν χρειάζεται όμως να ταυτοποιεί κάθε επιμέρους εργαζόμενο) και την προσδοκώμενη ημερομηνία ολοκλήρωσης.
- γ) Το πρόγραμμα ορίζει τις παροχές τερματισμού που θα λάβουν οι εργαζόμενοι με επαρκείς λεπτομέρειες ούτως ώστε οι εργαζόμενοι να μπορούν να προσδιορίζουν το είδος και το ποσό των παροχών που θα λάβουν όταν τερματιστεί η απασχόλησή τους.
- 168 Όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει παροχές λόγω τερματισμού απασχόλησης είναι δυνατόν να πρέπει επίσης να λογιστοποιήσει και την τροποποίηση προγράμματος ή την περικοπή άλλων παροχών σε εργαζόμενους (βλ. παράγραφο 103).

Επιμέτρηση

- 169 Η οικονομική οντότητα επιμετρά τις παροχές τερματισμού κατά την αρχική αναγνώριση και επιμετρά και αναγνωρίζει μεταγενέστερες μεταβολές σύμφωνα με τη φύση των παροχών στους εργαζομένους, υπό τον όρο ότι εάν οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης αποτελούν επαύξηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Άλλως:
- α) εάν οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης αναμένεται να διακανονιστούν εξ ολοκλήρου εντός δώδεκα μηνών μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία αναγνωρίζεται η παροχή τερματισμού, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για τις βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.
- β) εάν οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης δεν αναμένεται να διακανονιστούν εξ ολοκλήρου εντός δώδεκα μηνών μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.
- 170 Επειδή οι παροχές τερματισμού δεν χορηγούνται σε αντάλλαγμα υπηρεσίας δεν ισχύουν οι παράγραφοι 70-74 σχετικά με την κατανομή των παροχών σε περιόδους υπηρεσίας.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παράγραφους 159-170

Πλαίσιο

Λόγω πρόσφατης αγοράς, μια οικονομική οντότητα σχεδιάζει να κλείσει ένα εργοστάσιο σε δέκα μήνες και, τη στιγμή εκείνη, να τερματίσει την απασχόληση όλων των εναπομενόντων εργαζομένων στο εργοστάσιο. Επειδή η οικονομική οντότητα έχει ανάγκη την εμπειρογνωμοσύνη του προσωπικού του εργοστασίου προκειμένου να ολοκληρώσει ορισμένες συμβάσεις, ανακοινώνει πρόγραμμα τερματισμού της απασχόλησης με τους εξής όρους:

Κάθε εργαζόμενος που παραμένει και παρέχει υπηρεσία έως το κλείσιμο του εργοστασίου θα λάβει κατά την ημερομηνία τερματισμού 30.000NM σε μετρητά. Οι εργαζόμενοι που θα αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο του εργοστασίου θα λάβουν 10.000NM.

Στο εργοστάσιο απασχολούνται 120 άτομα. Κατά τον χρόνο της αναγγελίας του προγράμματος η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα αποχωρήσουν 20 εργαζόμενοι πριν από το κλείσιμο του εργοστασίου. Συνεπώς, οι συνολικές αναμενόμενες ταμειακές εκροές βάσει του σχεδίου ανέρχονται σε 3.200.000NM (δηλαδή $20 \times 10.000\text{NM} + 100 \times 30.000\text{NM}$). Σύμφωνα με την παράγραφο 160, η οικονομική οντότητα καταλογίζει τις παροχές σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησης ως παροχές τερματισμού και λογιστικοποιεί τις παροχές που χορηγούνται σε αντάλλαγμα των υπηρεσιών ως βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.

▼ **M31**

Παροχές τερματισμού της υπηρεσίας

Οι παροχές που χορηγούνται ως αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησης είναι 10.000NM. Αυτό είναι το ποσό που θα πρέπει να καταβάλει η οικονομική οντότητα για τον τερματισμό της απασχόλησης, ανεξάρτητα εάν οι εργαζόμενοι παραμείνουν και παράσχουν υπηρεσία έως το κλείσιμο του εργοστασίου ή αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο. Μολονότι οι εργαζόμενοι μπορούν να αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο, ο τερματισμός της απασχόλησης όλων των εργαζομένων είναι απόρροια απόφασης της οικονομικής οντότητας να κλείσει το εργοστάσιο και να τερματίσει την απασχόλησή τους (δηλαδή όλοι οι εργαζόμενοι θα παύσουν να απασχολούνται μόλις κλείσει το εργοστάσιο). Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση 1.200.000NM (ήτοι $120 \times 10.000\text{NM}$) για τις παροχές τερματισμού σύμφωνα με το πρόγραμμα παροχών στους εργαζομένους κατά τον χρόνο της αναγγελίας του προγράμματος τερματισμού της απασχόλησης ή κατά τον χρόνο αναγνώρισης από την οικονομική οντότητα του κόστους αναδιάρθρωσης συνεπεία του κλεισίματος του εργοστασίου, ανάλογα με το ποια χρονική στιγμή είναι προγενέστερη.

Παροχές έναντι προσφερόμενης υπηρεσίας

Οι αυξημένες παροχές που θα λάβουν οι εργαζόμενοι εάν παράσχουν υπηρεσία για ολόκληρη τη δεκάμηνη περίοδο αποτελούν αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν καθόλη την εν λόγω περίοδο. Η οικονομική οντότητα τις καταλογίζει ως βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους επειδή αναμένει να τις διακανονήσει εντός δώδεκα μηνών μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα δεν απαιτείται προεξόφληση, οπότε αναγνωρίζεται σε δαπάνη 200.000NM (ήτοι $2.000.000\text{NM} \div 10$) σε κάθε μήνα κατά τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας των δέκα μηνών, με αντίστοιχη αύξηση στη λογιστική αξία της υποχρέωσης.

Γνωστοποίηση

- 171 Μολονότι το παρόν πρότυπο δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για παροχές λόγω τερματισμού, άλλα ΔΠΧΑ μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 24 απαιτεί να γνωστοποιούνται οι παροχές σε εργαζομένους για τα κύρια διοικητικά στελέχη. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποίηση της δαπάνης παροχών σε εργαζομένους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 172 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή μετά από αυτήν. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για προγενέστερη περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.
- 173 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, εκτός εάν:
- η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει τη λογιστική αξία περιουσιακών στοιχείων εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος προτύπου για αλλαγές στο κόστος παροχών σε εργαζομένους που είχαν συμπεριληφθεί στη λογιστική αξία πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η αρχή της ενωρίτερης από τις προηγούμενες περιόδους που εμφανίζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οντότητα υιοθετεί το παρόν πρότυπο.
 - Στις οικονομικές καταστάσεις για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014 η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να παρουσιάσει συγκριτικές πληροφορίες για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 145 σχετικά με την ευαισθησία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.

- 174 Το ΔΠΧΑ 13, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποίησε τον ορισμό της εύλογης αξίας στην παράγραφο 8 και τροποποίησε την παράγραφο 113. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 13.

▼ **M44**

- 175 *Με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών: Εισφορές εργαζομένων* (Τροποποιήσεις του ΔΛΠ 19), που εκδόθηκε τον Νοέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 93-94. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν

▼ **M44**

λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M48**

176 Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014*, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 83 και προστέθηκε η παράγραφος 177. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

177 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 176 από την έναρξη της ενωρίτερης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζει την τροποποίηση η οντότητα. Οποιαδήποτε αρχική προσαρμογή προκύπτει από την εφαρμογή της τροποποίησης αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον στην αρχή εκείνης της περιόδου.

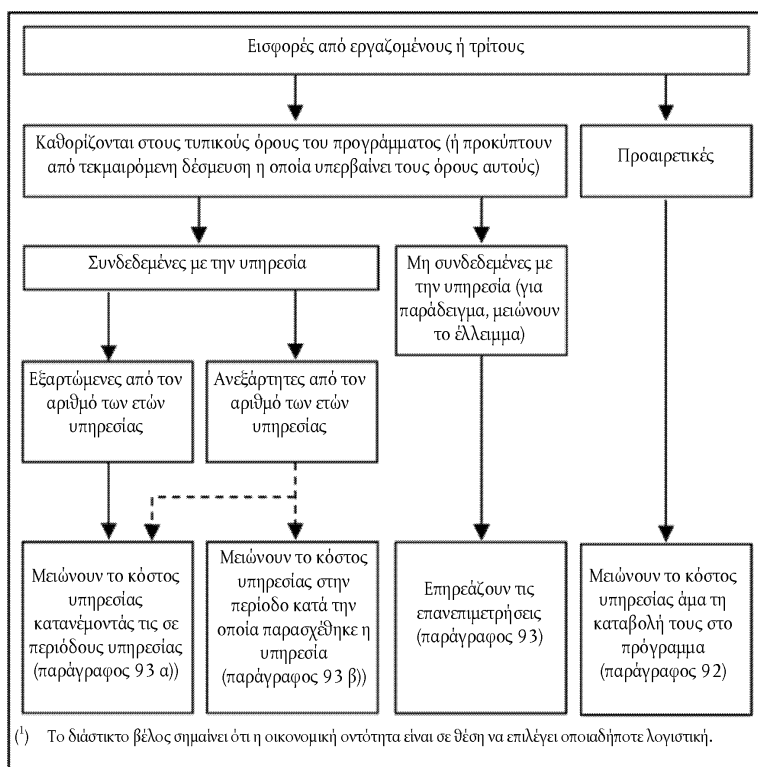
▼ **M66**

179 Με το έγγραφο *Τροποποίηση, Περικοπή ή Διακανονισμός του Προγράμματος* (τροποποιήσεις του ΔΛΠ 19), που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2018, προστέθηκαν οι παράγραφοι 101Α, 122Α και 123Α, και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 57, 99, 120, 123, 125, 126 και 156. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις στις τροποποιήσεις, περικοπές ή διακανονισμούς του προγράμματος που λαμβάνουν χώρα κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M31***Προσάρτημα Α***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 92-93 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

A1 Οι λογιστικές απαιτήσεις για εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους εμφανίζονται στο κατωτέρω διάγραμμα.



▼ B

ΔΙΕΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

*Λογιστική των κρατικών επιχειρηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ► M8 ⁽¹⁾ ◀

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχειρηγήσεων, 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 επιχειρηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανακλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες·

▼ M8

- β) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην οικονομική οντότητα με τη μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημίας ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος. Παραδείγματα τέτοιων οφελών είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου·

▼ B

- γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οικονομική οντότητας·
- δ) κρατικές επιχειρηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΑΠ 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 επιχειρηγήσεις είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια οικονομική οντότητα, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους δεν είναι επιδεικτικές αποτιμήσεως, καθώς και οι συναλλαγές με το δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας. ⁽²⁾

⁽¹⁾ Ως μέρος των *Βελτιώσεων στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008, το Συμβούλιο τροποποίησε την ορολογία που χρησιμοποιείται στο παρόν Πρότυπο για να συμφωνεί με άλλα *Δ.Π.Χ.Α.*, ως ακολούθως:

- (α) το «φορολογητέο εισόδημα» τροποποιήθηκε σε «φορολογητέο κέρδος η φορολογική ζημία»
- (β) το «αναγνώριση ως έσοδο/έξοδο» τροποποιήθηκε ως «αναγνώριση στα αποτελέσματα»,
- (γ) το «πίστωση απευθείας στα δικαιώματα/ίδια κεφάλαια των μετόχων» τροποποιήθηκε ως «αναγνωρίζεται εκτός των αποτελεσμάτων» και
- (δ) το «αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης» τροποποιήθηκε ως «μεταβολή λογιστικής εκτίμησης».

⁽²⁾ Βλ. επίσης τη Διερμηνεία ΜΕΔ-10 *Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες*.

▼ B

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η οικονομική οντότητα που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με τη χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν τα έσοδα είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δεν σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.

▼ M33

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

▼ B

4. Η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές που ποικίλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας όσο και στους όρους που συνήθως συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να είναι η ενθάρρυνση της οικονομικής οντότητας να αναλάβει δραστηριότητες που, κανονικά, δεν θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.
5. Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής ενίσχυσης από μια οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην οικονομική οντότητα, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη λογιστική μέθοδος της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η οικονομική οντότητα, κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων οικονομικών οντοτήτων.
6. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται με άλλα ονόματα, όπως επιδοτήσεις, αρωγές ή πριμοδοτήσεις.

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

7. Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη χρηματικών επιχορηγήσεων, δεν αναγνωρίζονται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:
 - α) η οικονομική οντότητα θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν και
 - β) οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.
8. Κρατική επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η οικονομική οντότητα θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η εισπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι που διέπουν την επιχορήγηση.
9. Ο τρόπος εισπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.
10. Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η οικονομική οντότητα θα εκπληρώσει τους όρους της μη αποπληρωμής του.

▼ **M53**

- 10A. Το όφελος ενός κρατικού δανείου με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνων της αγοράς, θεωρείται κρατική επιχορήγηση. Το δάνειο αναγνωρίζεται και επιμετράται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*. Το όφελος του χαμηλότερου επιτοκίου από εκείνων της αγοράς, επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της αρχικής λογιστικής αξίας του δανείου που προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 και των ληφθέντων εισπράξεων. Το όφελος αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους και τις δεσμεύσεις που έχουν ικανοποιηθεί ή που πρέπει να ικανοποιηθούν, κατά τον προσδιορισμό του κόστους το οποίο πρόκειται να αποζημιώσει το όφελος του δανείου.

▼ **B**

11. Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει αναγνωρισθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

▼ **M8**

12. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα το σχετικό κόστος το οποίο οι κρατικές επιχορηγήσεις αντισταθμίζουν.
13. Υπάρχουν δύο τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η κεφαλαιακή προσέγγιση, σύμφωνα με την οποία η αναγνώριση της επιχορήγησης αναγνωρίζεται εκτός αποτελεσμάτων και ο χειρισμός μέσω εσόδων, σύμφωνα με τον οποίο μια κρατική επιχορήγηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για μία ή περισσότερες περιόδους.
14. Όσοι υποστηρίζουν την κεφαλαιακή προσέγγιση, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:
- (α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης και, επομένως, πρέπει να εμφανίζονται με αυτή την μορφή στην κατάσταση οικονομικής θέσης, παρά να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και να συμψηφίζουν τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Επειδή δεν αναμένεται αποπληρωμή, τέτοιες επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων.
 - (β) δεν αρκεί η αναγνώριση κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα, επειδή δεν έχουν κερδηθεί αλλά αντιπροσωπεύουν ένα κίνητρο που παρέχεται από το κράτος χωρίς το σχετικό κόστος.
15. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ του χειρισμού μέσω εσόδων, είναι τα ακόλουθα:
- (α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν πρέπει να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια αλλά πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα στις κατάλληλες περιόδους.
 - (β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια οικονομική οντότητα πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Επομένως πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα το σχετικό κόστος για το οποίο θεωρούνται ως αποζημίωση οι κρατικές επιχορηγήσεις.
 - (γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι είναι έξοδα, λογικό είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση φορολογικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται μέσω αποτελεσμάτων.

▼ **M8**

16. Αποτελεί θεμελιώδη αρχή του χειρισμού μέσω εσόδων, η αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα τα σχετικά κόστη για τα οποία θεωρούνται ως αποζημίωση οι κρατικές επιχορηγήσεις. Η αναγνώριση κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα με βάση τις εισπράξεις δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής των δουλευμένων εσόδων/εξόδων (βλ. Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*) και θα ήταν αποδεκτή μόνο αν δεν υπήρχε βάση για την κατανομή της επιχορήγησης σε περιόδους άλλες από αυτή κατά την οποία ελήφθη.
17. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση. Κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της ίδιας περιόδου στην οποία αφορούν τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται, συνήθως, στα αποτελέσματα στη διάρκεια των περιόδων και η αναγνώρισή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.
18. Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, μπορεί επίσης να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων, και συνεπώς θα αναγνωρίζονταν στα αποτελέσματα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με το κόστος αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για οικοπέδο μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να αναγνωριστεί στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

▼ **B**

19. Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή φορολογικών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την αναγνώριση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στη διάρκεια των οποίων θα καταλογιστεί η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

▼ **M8**

20. Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αντιστάθμιση για έξοδα ή ζημιές που ήδη πραγματοποιήθηκαν ή προκειμένου να παρασχεθεί στην οικονομική οντότητα άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικό μελλοντικό κόστος, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.
21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οικονομικής οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια συγκεκριμένη οικονομική οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης στα αποτελέσματα κατά την περίοδο στην οποία η οικονομική οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.
22. Είναι δυνατό μια οικονομική οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

▼ B**Μη χρηματικές κρατικές επιχορηγήσεις**

23. Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την οικονομική οντότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η αναγνώριση τόσο του περιουσιακού στοιχείου όσο και της επιχορήγησης με συμβολικό ποσό.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

24. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη χρηματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, εμφανίζονται στον ισολογισμό είτε με τη μορφή εσόδων επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.
25. Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

▼ M8

26. Μία μέθοδος αναγνωρίζει την επιχορήγηση ως αναβαλλόμενα έσοδα που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
27. Η άλλη μέθοδος, εκπίπτει την επιχορήγηση κατά τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου ως μειωμένο έξοδο απόσβεσης.

▼ B

28. Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσουν σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας. Για τον λόγο αυτόν, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην κατάσταση των ταμιακών ροών ◀, άσχετα αν, ▶ M5 για τους σκοπούς της παρουσίασης στην κατάσταση οικονομικής θέσης ◀, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν έσοδα**▼ M31**

29. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν έσοδα παρουσιάζονται ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας, είτε ξεχωριστά είτε κάτω από κάποιον γενικό τίτλο, όπως «Λοιπά έσοδα». Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα έξοδα.

▼ B

30. Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που δεν θα επηρεάζονταν από επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την οικονομική οντότητα, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη, και η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.

▼ B

31. Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν τα έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως πρόπον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

Αποπληρωμή κρατικών επιχορηγήσεων**▼ M8**

32. Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση αποπληρωμής της λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (βλέπε Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη). Η αποπληρωμή μιας επιχορήγησης που αφορά έσοδα, θα συμψηφίζεται πρώτα με το αναπόσβεστο αναβαλλόμενο πιστωτικό υπόλοιπο που έχει αναγνωρισθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Εφόσον η αποπληρωμή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η αποπληρωμή θα αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα. Η αποπληρωμή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων, κατά το ποσό που αποπληρώνεται. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω αποπληρωμής θα είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, θα αναγνωρισθεί άμεσα στα αποτελέσματα.

▼ B

33. Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα αποπληρωμής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της εναπομένουσας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

34. Από τον ορισμό της πιο πάνω παραγράφου 3, για τις κρατικές επιχορηγήσεις εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το κράτος για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας.
35. Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι εύλογα επιδεκτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της οικονομικής οντότητας βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την οικονομική οντότητα, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.
36. Η σημαντικότητα του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, έκτασης και διάρκειας της υποστήριξης, για να μην υπάρχει περίπτωση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων.

▼ M8**▼ B**

38. Στο παρόν Πρότυπο, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και συγκοινωνιών και την παροχή εξελεγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και δικτύωσης ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε μία συνεχή αδιευκρίνιστη βάση προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

▼ B**ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

39. Τα ακόλουθα γνωστοποιούνται:
- α) η ακολουθούμενη λογιστική πολιτική για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσιάσής τους στις οικονομικές καταστάσεις·
 - β) η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής ενίσχυσης από τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει ωφεληθεί άμεσα και
 - γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει αναγνωριστεί.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

40. Η οικονομική οντότητα κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, θα:
- α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις και
 - β) είτε:
 - i) θα αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής μεθόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, ή
 - ii) θα εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση αποπληρωμής τους δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984.

▼ M5

42. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Προστέθηκε επίσης η παράγραφος 29Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M8

43. Απαλείφθηκε η παράγραφος 37 και προστέθηκε η παράγραφος 10Α, από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει μελλοντικά αυτές τις τροποποιήσεις σε κρατικά δάνεια που έχουν ληφθεί σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M33

45. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 3. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 13.

▼ M31

46. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 29 και απάλειψε την παράγραφο 29Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼ M53

48. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 10Α και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 44 και 47. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

ΣΚΟΠΟΣ

1. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.
2. Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ M53

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:
 - α) κατά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών και των υπολοίπων σε συνάλλαγμα, εξαιρουμένων των συναλλαγών σε παράγωγα και των υπολοίπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*:

▼ B

- β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας
 - M32 ————— ◀ με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και
- γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

▼ M53

4. Το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα συναλλάγματος και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Ωστόσο, τα παράγωγα συναλλάγματος που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 (π.χ. ορισμένα παράγωγα συναλλάγματος που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα μετατρέπει ποσά που σχετίζονται με παράγωγα από το λειτουργικό νόμισμα στο νόμισμα παρουσίασης.
5. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμιση στοιχείων σε συνάλλαγμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμιση.

▼ B

6. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται ως σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το Πρότυπο καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές.
7. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην παρουσίαση σε ► M5 μια κατάσταση των ταμιακών ροών που αφορά τις ταμιακές ροές που προκύπτουν ◀ από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή στη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 7 ► M5 *Κατάσταση των ταμιακών ροών* ◀).

▼ B**ΟΡΙΣΜΟΙ**

8. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ισοτιμία κλεισίματος είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.

Συναλλαγματική ισοτιμία είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

▼ M33

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

▼ B

Ξένο νόμισμα είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας.

Εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρεία, μια ► **M32** κοινή ρύθμιση ◀ ή υποκατάστημα της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, οι δραστηριότητες της οποίας βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό εκείνου της οικονομικής οντότητας.

Νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα.

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρεία και όλες οι θυγατρικές της.

Χρηματικά στοιχεία είναι μονάδες νομισμάτων που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένο ή προσδιοριστέο αριθμό μονάδων του νομίσματος.

Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι το μερίδιο της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτής της εκμετάλλευσης.

Νόμισμα παρουσίασης είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.

Ανάλυση των ορισμών*Νόμισμα Λειτουργίας*

9. Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και αναλύει 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 (συνήα 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 (συνήα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται τέτοια είδη κόστους).

▼ B

10. Οι ακόλουθοι παράγοντες επίσης δύνανται να παρέχουν μια ένδειξη του νομίματος λειτουργίας της οικονομικής οντότητας:
- α) το νόμισμα στο οποίο αντλούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (για παράδειγμα, η έκδοση χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων)
 - β) το νόμισμα στο οποίο συνήθως τηρούνται οι εισπράξεις από τις λειτουργικές δραστηριότητες.
11. Εξετάζονται και οι ακόλουθοι επιπρόσθετοι παράγοντες προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και αν το νόμισμα λειτουργίας της είναι ίδιο με εκείνο της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας (η αναφέρουσα οικονομική οντότητα, στο πλαίσιο αυτό, όντας η οικονομική οντότητα που κατέχει την εκμετάλλευση στο εξωτερικό ως θυγατρική, υποκατάστημα, συγγενή εταιρεία ή ► **M32** κοινή ρύθμιση): ◀
- α) αν οι δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό διεξάγονται ως επέκταση εκείνων της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, αντί να διεξάγονται με σημαντικό βαθμό αυτονομίας. Παράδειγμα της πρώτης περίπτωσης είναι όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό πωλεί μόνον όσα είδη εισάγονται με αποστολέα την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και εμβάζει το προϊόν των πωλήσεων στην οικονομική οντότητα αυτή. Παράδειγμα της δεύτερης περίπτωσης είναι όταν η εκμετάλλευση συσσωρεύει ταμιακά διαθέσιμα και άλλα χρηματικά στοιχεία, προβαίνει σε έξοδα, δημιουργεί έσοδα και συνάπτει δάνεια, όλα ουσιαστικά στο τοπικό νόμισμά της
 - β) αν οι συναλλαγές με την αναφέρουσα επιχείρηση αποτελούν μεγάλο ή μικρό μέρος των δραστηριοτήτων της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό
 - γ) αν οι ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επηρεάζουν άμεσα τις ταμιακές ροές της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και είναι άμεσα διαθέσιμες για απόδοση στην τελευταία
 - δ) αν οι ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επαρκούν για την εξυπηρέτηση υπαρχόντων και αναμενόμενων δανειακών δεσμεύσεων χωρίς την εισροή κεφαλαίων από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα.
12. Όταν η σύνθεση των προαναφερόμενων παραγόντων ποικίλλει και το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι προφανές, η διοίκηση χρησιμοποιεί την κρίση της προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας που αντιπροσωπεύει πιο αξιόπιστα τις οικονομικές επιδράσεις των υποκείμενων συναλλαγών, γεγονότων και περιστάσεων. Με την προσέγγιση αυτή, η διοίκηση δίνει προτεραιότητα στους κύριους παράγοντες της παραγράφου 9 προτού εξετάσει τους παράγοντες των παραγράφων 10 και 11, που έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν επιπρόσθετη τεκμηρίωση προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας.
13. Το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δεν μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις.
14. Αν το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 *Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*. Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποφύγει την επαναδιατύπωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 29, υιοθετώντας, για παράδειγμα, ένα νόμισμα λειτουργίας εκτός του νομίματος λειτουργίας που καθορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο (όπως το νόμισμα λειτουργίας της μητρικής της εταιρείας).

▼ B*Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό*

15. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να έχει ένα χρηματικό στοιχείο, που είναι εισπρακτέο από εκμετάλλευση στο εξωτερικό ή πληρωτέο σε αυτή. Στοιχείο, ο διακανονισμός του οποίου δεν έχει προγραμματιστεί ούτε αναμένεται να συμβεί στο προβλεπόμενο μέλλον, αποτελεί, στην ουσία, μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στην εν λόγω εκμετάλλευση και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 32 και 33. Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή τα δάνεια περιλαμβάνονται στα χρηματικά στοιχεία του είδους αυτού. Δεν περιλαμβάνονται εμπορικές απαιτήσεις ή πληρωτέοι λογαριασμοί.
- 15A. Η οικονομική οντότητα που διαθέτει ένα χρηματικό στοιχείο που είναι εισπρακτέο από ή πληρωτέο σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό μπορεί να είναι οποιαδήποτε θυγατρική του ομίλου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει δύο θυγατρικές την Α και την Β. Η θυγατρική Β είναι εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Η θυγατρική Α χορηγεί δάνειο στην θυγατρική Β. Το δάνειο της θυγατρικής Α, το οποίο είναι εισπρακτέο έναντι της θυγατρικής Β, θα αποτελέσει μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στην θυγατρική Β σε περίπτωση που δεν προγραμματιστεί ή δεν είναι πιθανό να γίνει διακανονισμός του δανείου στο προβλεπόμενο μέλλον. Το ίδιο θα ίσχυε και εάν η θυγατρική Α ήταν η ίδια εκμετάλλευση στο εξωτερικό.

*Χρηματικά στοιχεία***▼ M54**

16. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης (ή η δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορισίμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: συντάξεις και άλλες παροχές σε εργαζομένους καταβλητέες σε μετρητά, προβλέψεις που διακανονίζονται σε μετρητά, υποχρεώσεις από μισθώσεις και καταβολές μερισμάτων σε μετρητά που αναγνωρίζονται ως υποχρέωση. Ομοίως, συμβόλαιο λήψης (ή παράδοσης) μεταβλητού αριθμού ιδίων 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 προσδιορισίμο αριθμό νομισματικών μονάδων, αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Αντιθέτως, το βασικό χαρακτηριστικό ενός μη χρηματικού στοιχείου είναι η απουσία δικαιώματος λήψης (ή δέσμευσης παράδοσης) σταθερού ή προσδιορισίμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: ποσά που προπληρώνονται για αγαθά και υπηρεσίες, υπεραξία, ύλα περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, ενσώματα πάγια, περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης, και προβλέψεις που πρόκειται να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματικού στοιχείου.

▼ B

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΠΟΥ ΟΡΙΖΕΙ ΤΟ ΠΑΡΟΝ ΠΡΟΤΥΠΟ

17. Κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομική οντότητα —είτε πρόκειται για ανεξάρτητη οικονομική οντότητα, οικονομική οντότητα με εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό (όπως μια μητρική εταιρεία) ή εκμετάλλευση στο εξωτερικό (όπως μία θυγατρική ή ένα υποκατάστημα)— καθορίζει το νόμισμα λειτουργίας της σύμφωνα με τις παραγράφους 9-14. Η οικονομική οντότητα μετατρέπει τα χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα λειτουργίας της και παρουσιάζει τις επιδράσεις της μετατροπής σύμφωνα με τις παραγράφους 20-37 και 50. Η οικονομική οντότητα μετατρέπει τα στοιχεία που είναι σε συνάλλαγμα στο λειτουργικό της νόμισμα και αναφέρει την επίδραση αυτής της μετατροπής, σύμφωνα με τις παραγράφους 20-37 και 50.

▼ **B**

18. Πολλές αναφέρουσες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν κάποιες μεμονωμένες οικονομικές οντότητες (π.χ. ένας όμιλος αποτελείται από μία μητρική εταιρεία και μία ή περισσότερες θυγατρικές). Διάφοροι τύποι οικονομικών οντοτήτων, είτε είναι μέλη ομίλων είτε όχι, μπορούν να έχουν συμμετοχή σε συγγενείς επιχειρήσεις ή ► **M32** κοινές ρυθμίσεις. ◀ Επίσης, μπορούν να έχουν υποκαταστήματα. Πρέπει τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε μεμονωμένης οικονομικής οντότητας που συμπεριλαμβάνεται στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα να μετατρέπονται στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας. Το παρόν Πρότυπο επιτρέπει το νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας να είναι οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση οποιασδήποτε μεμονωμένης οικονομικής οντότητας που περιλαμβάνεται στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα της οποίας το νόμισμα λειτουργίας διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης, μετατρέπονται σύμφωνα με τις παραγράφους 38-50.
- **M32** 19. Το παρόν πρότυπο επιτρέπει επίσης σε μεμονωμένες οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις ή σε μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* να παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). ◀ Αν το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης της, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της επίσης μετατρέπονται στο νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις παραγράφους 38-50.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Αρχική αναγνώριση

20. Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις που προκύπτουν όταν μια οικονομική οντότητα:
- α) αγοράζει ή πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα·
 - β) λαμβάνει ή παρέχει χρηματοδοτήσεις, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ή
 - γ) αποκτά ή διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει και διακανονίζει υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο.
21. Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.
22. Η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋπόθεσης αναγνώρισης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Για πρακτικούς λόγους, συχνά χρησιμοποιείται μια τιμή που πλησιάζει την πραγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, για παράδειγμα, ένας μέσος όρος εβδομάδας ή μηνός μπορεί να χρησιμοποιείται για όλες τις συναλλαγές σε κάθε ξένο νόμισμα, που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

▼ **M5****Παρουσίαση κατά τις λήξεις μεταγενέστερων περιόδων αναφοράς**▼ **M33**

23. Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:

▼ **B**

- α) τα σε ξένο νόμισμα, χρηματικά στοιχεία, μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος·
- β) τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής και

▼ **M33**

γ) **τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρούνται στην εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία επιμέτρησης της εύλογης αξίας.**

▼ **B**

24. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου προσδιορίζεται σε συνδυασμό με άλλα σχετικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων παγίων μπορεί να επιμετρώνται βάσει της εύλογης αξίας ή του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*. Ανεξάρτητα αν η λογιστική αξία προσδιορίζεται με βάση το ιστορικό κόστος ή την εύλογη αξία, αν το ποσό καθορίζεται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπεται εν συνεχεία στο νόμισμα λειτουργίας σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

25. Η λογιστική αξία κάποιων στοιχείων προσδιορίζεται μέσω της σύγκρισης δύο ή περισσότερων ποσών. Για παράδειγμα, η λογιστική αξία των αποθεμάτων είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*. Ομοίως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο έχει διαπιστωθεί ένδειξη απομείωσης, είναι η χαμηλότερη μεταξύ της λογιστικής αξίας του πριν από την εξέταση για πιθανές ζημιές 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, μετατρέπομενη στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας στην οποία το ποσό προσδιορίστηκε (ήτοι την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής για στοιχείο που επιμετράται με βάση το ιστορικό κόστος) και
- β) της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας ή του ανακτήσιμου ποσού, όπως αρμόζει, μετατρέπομενο στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας που προσδιορίστηκε η συγκεκριμένη αξία (ήτοι την ισοτιμία κλεισίματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).

Το αποτέλεσμα της σύγκρισης αυτής μπορεί να είναι η αναγνώριση ζημίας απομείωσης στο νόμισμα λειτουργίας που δεν έχει αναγνωριστεί στο ξένο νόμισμα και το αντίστροφο.

26. Όταν είναι διαθέσιμες αρκετές συναλλαγματικές ισοτιμίες, η ισοτιμία που χρησιμοποιείται είναι εκείνη βάσει της οποίας οι απεικονιζόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές ή το υπόλοιπο θα είχαν διακανονιστεί αν οι ταμιακές ροές αυτές είχαν συμβεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Αν προσωρινά δεν διατίθεται συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ δύο νομισμάτων, η τιμή που χρησιμοποιείται είναι η πρώτη μεταγενέστερη τιμή στην οποία μπορούσαν να γίνουν ανταλλαγές.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών▼ **M53**

27. Όπως σημειώθηκε στις παραγράφους 3 στοιχείο α) και 5, το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης για τα στοιχεία σε συνάλλαγμα. Η εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά κάποιες συναλλαγματικές διαφορές κατά τρόπο διαφορετικό από αυτόν που καθορίζει το παρόν Πρότυπο για την αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών. Για παράδειγμα, το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές σε χρηματικά στοιχεία που εμπύπτουν στα μέσα αντιστάθμισης για αντιστάθμιση ταμειακών ροών, να αναγνωρίζονται αρχικά στα λοιπά συνολικά έσοδα στον βαθμό που η αντιστάθμιση είναι αποτελεσματική.

▼ **B**

28. Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά τον διακανονισμό χρηματικών στοιχείων ή τη μετατροπή τέτοιων στοιχείων σε τιμές που διαφέρουν από εκείνες με τις οποίες είχαν αρχικώς μετατραπεί και αναγνωρισθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν, με εξαίρεση των όσων ορίζονται στην παράγραφο 32.
29. Όταν προκύπτουν χρηματικά στοιχεία από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα και υπάρχει μεταβολή στη συναλλαγματική ισοτιμία, μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού, επακολουθεί μια συναλλαγματική διαφορά. Όταν η συναλλαγή διακανονίζεται στην ίδια λογιστική περίοδο που πραγματοποιήθηκε, όλη η συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται σε αυτήν την περίοδο. Όμως, όταν η συναλλαγή διακανονίζεται σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο, η συναλλαγματική διαφορά που αναγνωρίζεται σε κάθε περίοδο μέχρι την ημερομηνία του διακανονισμού, προσδιορίζεται από τη μεταβολή στις συναλλαγματικές ισοτιμίες κατά τη διάρκεια της κάθε περιόδου.
30. Όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο ► **M5** αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◀, κάθε συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας ► **M5** αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◀. Αντιστρόφως, όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κάθε συναλλαγματικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
31. Άλλα Πρότυπα απαιτούν κάποια κέρδη και ζημίες να ► **M5** αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◀. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί κάποια κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την επανεκτίμηση αξίας ενσώματων παγίων να ► **M5** αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◀. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται σε ξένο νόμισμα, η παράγραφος 23γ) του παρόντος Προτύπου απαιτεί το ποσό της επανεκτίμησης να μετατρέπεται στην τιμή της ημερομηνίας που καθορίζεται η αξία, ώστε η συναλλαγματική διαφορά να αναγνωρίζεται απευθείας και στα ίδια κεφάλαια.
32. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό (βλ. παράγραφο 15) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όπως αρμόζει. Στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οικονομική οντότητα (ήτοι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι θυγατρική εταιρεία), τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές ► **M5** αναγνωρίζονται αρχικά στα λοιπά συνολικά έσοδα και ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ◀ κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης, σύμφωνα με την παράγραφο 48.
33. Όταν ένα χρηματικό στοιχείο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό και εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της αναφέρουσας οντότητας, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, σύμφωνα με την παράγραφο 28. Εάν ένα τέτοιο στοιχείο εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της ξένης εκμετάλλευσης, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με την παράγραφο 28. Εάν ένα τέτοιο στοιχείο εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας είτε της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, τότε προκύπτει συναλλαγματική διαφορά τόσο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας όσο και στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, σύμφωνα με την παράγραφο 28. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές ► **M5** αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα ◀ στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ενοποιημένη ► **M32** ◀ ή αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης).

▼ B

34. Όταν μια οικονομική οντότητα τηρεί τα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της σε νόμισμα εκτός του νομίσματος λειτουργίας της, κατά την κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων όλα τα ποσά μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας, σύμφωνα με τις παραγράφους 20-26. Έτσι αναπαράγονται τα ίδια ποσά στο νόμισμα λειτουργίας όπως θα συνέβαινε αν τα στοιχεία είχαν αναγνωρισθεί 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 αντανakλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθορισθεί, το νόμισμα λειτουργίας μπορεί να μεταβληθεί μόνον αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μια μεταβολή του νομίσματος που επηρεάζει κατά κύριο λόγο τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας της οικονομικής οντότητας.
37. Η επίδραση μιας μεταβολής στο νόμισμα λειτουργίας λογιστικοποιείται μελλοντικά. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα μετατρέπει όλα τα στοιχεία στο νέο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της αλλαγής. Τα προκύπτοντα ποσά της μετατροπής για τα μη χρηματικά στοιχεία θεωρούνται το ιστορικό κόστος τους. ► **M5** Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που παλαιότερα κατατάσσοντο στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με τις παραγράφους 32 και 39(γ) δεν ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης. ◀

ΧΡΗΣΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης**

38. Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης. Για παράδειγμα, όταν σε έναν όμιλο περιλαμβάνονται μεμονωμένες οικονομικές οντότητες με διαφορετικά νομίσματα λειτουργίας, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε οικονομικής οντότητας εκφράζονται σε κοινό νόμισμα ώστε να είναι δυνατή η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

▼ M31

39. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

▼ B

- α) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), μετατρέπονται ► **M5** με τις ισοτιμίες κλεισίματος κατά την ημερομηνία εκείνης της κατάστασης οικονομικής θέσης ◀

▼ M31

- β) έσοδα και έξοδα για κάθε κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών και

▼ **B**

γ) κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται ► **M5** στα λοιπά συνολικά έσοδα ◀.

40. Για τη μετατροπή στοιχείων των εσόδων και των εξόδων χρησιμοποιείται συχνά, για πρακτικούς λόγους, μια τιμή που πλησιάζει τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών, για παράδειγμα μια μέση ισοτιμία της περιόδου. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.
41. Οι συναλλαγματικές διαφορές που αναφέρονται στην παράγραφο 39γ) προκύπτουν από:

▼ **M5**

α) τη μετατροπή εσόδων και εξόδων με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την ισοτιμία κλεισίματος:

▼ **B**

β) τη μετατροπή των υπολοίπων έναρξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων με ισοτιμία κλεισίματος που διαφέρει από την προηγούμενη ισοτιμία κλεισίματος.

► **M5** Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα επειδή οι μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών έχουν ελάχιστη ή καμία άμεση επίδραση στις τρέχουσες και τις μελλοντικές ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Το σωρευμένο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών παρουσιάζεται σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Όταν οι συναλλαγματικές διαφορές σχετίζονται με εκμετάλλευση στο εξωτερικό που ενοποιείται, χωρίς όμως να κατέχεται στο σύνολό της ◀, οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή και αναλογούν ► **M11** μειωθηφικές συμμετοχές ◀, επιμερίζονται ► **M11** στις μειωθηφικές συμμετοχές ◀ και αναγνωρίζονται ως μέρος αυτών στον ενοποιημένο ισολογισμό.

42. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

- α) όλα τα ποσά (ήτοι περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, έσοδα και έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων) μετατρέπονται στην ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του πιο πρόσφατου ισολογισμού, με την εξαίρεση που ακολουθεί:
- β) όταν ποσά μετατρέπονται στο νόμισμα μη υπερπληθωριστικής οικονομίας, τα συγκρίσιμα κονδύλια είναι εκείνα που παρουσιάστηκαν ως ποσά κλειόμενης περιόδου στις σχετικές οικονομικές καταστάσεις του προηγούμενου έτους (ήτοι χωρίς προσαρμογή για τις μεταγενέστερες μεταβολές του επιπέδου των τιμών ή των συναλλαγματικών ισοτιμιών).

43. Όταν το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 προτού εφαρμόσει τη μέθοδο μετατροπής που παρατίθεται στην παράγραφο 42, με εξαίρεση τα συγκρίσιμα κονδύλια που έχουν μετατραπεί σε νόμισμα μη υπερπληθωριστικής οικονομίας [βλ. παράγραφο 42 στοιχείο β)]. Όταν η οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει πλέον τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29, χρησιμοποιεί ως ιστορικά στοιχεία κόστους για τη μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης τα ποσά που επαναδιατυπώθηκαν στα επίπεδα των τιμών της ημερομηνίας που η οικονομική οντότητα έπαψε να επαναδιατυπώνει τις οικονομικές της καταστάσεις.

▼ **B****Μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό**

44. Επιπρόσθετα των παραγράφων 38-43, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 45-47 όταν τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται σε νόμισμα παρουσίασης ώστε να συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας μέσω ενοποίησης ► **M32** ◀ ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

► **M32** 45. Η ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό με αυτά της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, ακολουθεί τις κανονικές διαδικασίες της ενοποίησης, όπως την απάλειψη των ενδοεταιρικών υπολοίπων και συναλλαγών μιας θυγατρικής (βλ. ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*). ◀ Ωστόσο, ενδοεταιρικό χρηματικό περιουσιακό στοιχείο (ή υποχρέωση), είτε είναι βραχυπρόθεσμο είτε είναι μακροπρόθεσμο, δεν μπορεί να συμψηφιστεί έναντι της σχετικής ενδοεταιρικής υποχρέωσης (ή του περιουσιακού στοιχείου), χωρίς να εμφανίζονται τα αποτελέσματα των νομισματικών διακυμάνσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει επειδή το χρηματικό στοιχείο αντιπροσωπεύει μια δέσμευση να μετατραπεί ένα νόμισμα σε ένα άλλο και εκθέτει την αναφέρουσα οικονομική οντότητα σε κέρδος ή ζημία από συναλλαγματικές διακυμάνσεις. ► **M5** Κατά συνέπεια, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, μία τέτοια συναλλαγματική διαφορά συνεχίζει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή, αν προκύπτει από τις συνθήκες που περιγράφονται στην παράγραφο 32, αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύεται ως διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. ◀

► **M32** 46. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό φέρουν διαφορετική ημερομηνία από εκείνη της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, συχνά η εκμετάλλευση στο εξωτερικό συντάσσει επιπρόσθετες καταστάσεις με την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας. Όταν δεν συμβαίνει αυτό, το ΔΠΧΑ 10 επιτρέπει τη χρήση διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς, εφόσον η διαφορά δεν είναι μεγαλύτερη των τριών μηνών και γίνονται προσαρμογές για τις επιδράσεις οποιωνδήποτε σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των δύο ημερομηνιών. Σε τέτοια περίπτωση, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται στη συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει στη λήξη της περιόδου αναφοράς της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Γίνονται προσαρμογές για σημαντικές μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών μέχρι τη λήξη της περιόδου αναφοράς της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 10. ◀ ► **M32** Η ίδια προσέγγιση ακολουθείται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011). ◀

47. Κάθε υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και οποιεσδήποτε προσαρμογές της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων προκύπτουν κατά την απόκτηση της εν λόγω εκμετάλλευσης, αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, εκφράζονται στο νόμισμα λειτουργίας της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 42.

▼ **M11****Διάθεση ή τμηματική διάθεση εκμετάλλευσης εξωτερικού**▼ **M5**

48. Κατά τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το σωρευμένο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που σχετίζονται με εκείνη την εκμετάλλευση στο εξωτερικό που αναγνωρίστηκαν στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύτηκαν σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, θα ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από ανακατάταξη) όταν αναγνωριστεί το κέρδος ή η ζημία από αυτή την διάθεση (βλέπε Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)).

▼ **M32**

48Α. Πέραν από τη διάθεση ολόκληρης της συμμετοχής μιας οικονομικής οντότητας σε μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό, οι ακόλουθες μερικές διαθέσεις λογιστικοποιούνται ως διαθέσεις:

α) όταν η μερική διάθεση συνεπάγεται την απώλεια του ελέγχου μιας θυγατρικής που περιλαμβάνει μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από το αν η οικονομική οντότητα διατηρεί μια μη ελέγχουσα συμμετοχή στην πρόην θυγατρική της μετά τη μερική διάθεση· και

β) όταν η παρακρατηθείσα συμμετοχή μετά την τμηματική διάθεση μιας συμμετοχής σε κοινή ρύθμιση ή μερική διάθεση μιας συμμετοχής σε συγγενή εταιρεία που περιλαμβάνει μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που περιλαμβάνει μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό.

γ) [διαγράφηκε]

▼ **M11**

48Β. Κατά τη διάθεση θυγατρικής, που περιλαμβάνει εκμετάλλευση εξωτερικού, το σωρευμένο ποσό συναλλαγματικών διαφορών που αφορά αυτήν την εκμετάλλευση που έχουν λογιστεί στις μη ελέγχουσες συμμετοχές θα πάψουν να αναγνωρίζονται, αλλά δεν θα ανακαταταχθούν στα αποτελέσματα

48Γ. Κατά τη τμηματική διάθεση θυγατρικής, που περιλαμβάνει εκμετάλλευση εξωτερικού, η οικονομική οντότητα θα επαναλογίσει το αναλογικό μερίδιο από το σωρευτικό ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα στις μη ελέγχουσες συμμετοχές σ' αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού. Σε οποιαδήποτε άλλη τμηματική διάθεση μιας εκμετάλλευσης του εξωτερικού, η οικονομική οντότητα θα ανακατατάξει στο κέρδος ή τη ζημία μόνο το αναλογικό μερίδιο του σωρευτικού ποσού των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

48Δ. Η τμηματική διάθεση της συμμετοχής μιας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση του εξωτερικού είναι οποιαδήποτε μείωση στην συμμετοχή ιδιοκτησίας μιας οικονομικής οντότητας σε ξένη εκμετάλλευση, εκτός από τις μειώσεις της παραγράφου 48Α, που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως διαθέσεις.

▼ **M7**

49. Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέσει ή να διαθέσει μερικώς τη συμμετοχή της σε μια εκμετάλλευση εξωτερικού μέσω πώλησης, ρευστοποίησης, αποπληρωμής του μετοχικού κεφαλαίου ή εγκατάλειψης ολόκληρης ή μέρους αυτής της οικονομικής οντότητας. Μια υποτίμηση της λογιστικής αξίας μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού δεν συνιστά τμηματική διάθεση, είτε λόγω των δικών της ζημιών είτε λόγω απομείωσης που αναγνωρίστηκε από τον επενδυτή. Συνεπώς, κανένα μέρος των συναλλαγματικών κερδών ή ζημιών που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα κατά το χρόνο της υποτίμησης.

▼ **B**

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

50. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και συναλλαγματικές διαφορές από τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό) σε διαφορετικό νόμισμα, μπορεί να έχουν φορολογικές επιπτώσεις. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος* εφαρμόζεται σε αυτές τις φορολογικές επιπτώσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

51. Στις παραγράφους 53 και 55-57 οι αναφορές στο «νόμισμα λειτουργίας» ισχύουν για το νόμισμα λειτουργίας της μητρικής εταιρείας, όταν πρόκειται για όμιλο.

▼ M53

52. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, πλην των διαφορών που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· και

▼ M5

β) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύονται σε ξεχωριστό συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, μαζί με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.

▼ B

53. Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό, όπως και το νόμισμα λειτουργίας, καθώς και ο λόγος που χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.

54. Όταν υπάρχει αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας είτε μιας σημαντικής εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το γεγονός αυτό, καθώς και ο λόγος της μεταβολής του νομίσματος λειτουργίας, γνωστοποιούνται.

55. Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της σε νόμισμα που διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της, χαρακτηρίζει τις οικονομικές καταστάσεις ως σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς μόνον εφόσον πληρούν όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διεργηθείας 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 μετατρέψει 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 μετατρέψει τις οικονομικές της καταστάσεις σε άλλο νόμισμα μετατρέποντας όλα τα κονδύλια με την πιο πρόσφατη ισοτιμία κλεισίματος. Τέτοιες μετατροπές δεν είναι σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και απαιτούνται οι γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στην παράγραφο 57.

57. Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις ή άλλες οικονομικές πληροφορίες σε νόμισμα που διαφέρει είτε του νομίσματος λειτουργίας είτε του νομίσματος παρουσίασής της και δεν πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 55:

α) διευκρινίζει με σαφήνεια ότι η πληροφόρηση είναι συμπληρωματική ώστε να τη διακρίνει από την πληροφόρηση που συντάχθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

β) γνωστοποιεί το νόμισμα στο οποίο η συμπληρωματική πληροφόρηση απεικονίζεται και

γ) γνωστοποιεί το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας και τη μέθοδο μετατροπής που εφαρμόστηκε για να προσδιορισθούν οι συμπληρωματικές πληροφορίες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

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

▼ B

- 58A. *Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό* (τροποποίηση του ΔΛΠ 21). Εκδόθηκε τον Δεκέμβριο 2005 και αφορά την προσθήκη της παραγράφου 15A και την τροποποίηση της παραγράφου 33. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οικονομικές οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.
59. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 47 μελλοντικά σε όλες τις αποκτήσεις που λαμβάνουν χώρα μετά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο. Η αναδρομική εφαρμογή της παραγράφου 47 σε προγενέστερες αποκτήσεις επιτρέπεται. Για απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που αντιμετωπίζεται μελλοντικά αλλά η οποία έγινε πριν από την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τα προηγούμενα έτη και συνεπώς, μπορεί, όταν αρμόζει, να αντιμετωπίζει τις προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία που προκύπτουν από την απόκτηση αυτή ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας αντί της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, είτε είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της απόκτησης.
60. Όποια άλλη μεταβολή προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και λάθη*.

▼ M5

- 60A. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 και 52. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M29

- 60B. Το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) πρόσθεσε τις παραγράφους 48Α-48Δ και τροποποίησε την παράγραφο 49. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 27 (που τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη προγενέστερη περίοδο.
- 60Δ. Η παράγραφος 60B τροποποιήθηκε από τις *βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

▼ M32

- 60ΣΤ. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, *Κοινές ρυθμίσεις*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 3 (στοιχείο β), 8, 11, 18, 19, 33, 44-46 και 48Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼ M33

- 60Ζ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 8 και τροποποίηση της παραγράφου 23. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼ M31

- 60Η. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 39. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼ M53

- 60Ι. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 4, 5, 27 και 52 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 60Γ, 60Ε και 60Θ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ M54

- 60IA. Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 16. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼ B

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

61. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21, *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*, (αναθεωρημένο το 1993).
62. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:
- α) ΜΕΔ-11 *Συναλλαγματικές διαφορές — Κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος*·
 - β) ΜΕΔ-19 *Τηρούμενο νόμισμα — Αποτίμηση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 21 και 29 και*
 - γ) ΜΕΔ-30 *Τηρούμενο νόμισμα — Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης*.

▼ **M1****ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23****Κόστος Δανεισμού**

ΒΑΣΙΚΗ ΑΡΧΗ

- 1 Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Τα λοιπά είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται ως έξοδα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού.
- 3 Το Πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το τεκμαρτό κόστος κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν κατατάσσεται στις υποχρεώσεις.

▼ **M45**

- 4 Οι οικονομικές οντότητες δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή:
- (α) ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το οποίο επιμετράται στην εύλογη αξία, για παράδειγμα ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 *Γεωργία* ή

▼ **M1**

- (β) αποθεμάτων που παράγονται ή κατασκευάζονται σε μεγάλες ποσότητες και σε επαναλαμβανόμενη βάση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- 5 Στο παρόν Πρότυπο χρησιμοποιούνται οι ακόλουθοι όροι με τις έννοιες που καθορίζονται:

Κόστος δανεισμού είναι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα σε σχέση με το δανεισμό κεφαλαίων.

Περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.

▼ **M54**

- 6 Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

▼ **M53**

- (α) τα έξοδα για τόκους που υπολογίζονται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 9·

▼ **M8**

(β) [απαλείφθηκε]

(γ) [απαλείφθηκε]

▼ **M54**

- (δ) τόκους υποχρεώσεων από μισθώσεις που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις* και

▼ **M8**

- (ε) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων.

▼ **M45**

- 7 Αναλόγως των συνθηκών, οποιοδήποτε από τα ακόλουθα μπορεί να θεωρηθεί περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις:

▼ **M1**

- (α) αποθέματα
- (β) βιομηχανικές εγκαταστάσεις

▼ **M1**

- (γ) εγκαταστάσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας
- (δ) άυλα περιουσιακά στοιχεία

▼ **M45**

- (ε) επενδύσεις σε ακίνητα
- (στ) καρποφόρα φυτά.

▼ **M1**

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τα αποθέματα που παράγονται ή κατασκευάζονται κατά τη διάρκεια μιας σύντομης χρονικής περιόδου δεν κατατάσσονται στα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις. Δεν αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις όσα περιουσιακά στοιχεία είναι, κατά την απόκτησή τους, έτοιμα για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για πώληση.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- 8 Η οικονομική οντότητα κεφαλαιοποιεί το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει λοιπά είδη κόστους δανεισμού ως έξοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν.
- 9 Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Αυτό το κόστος δανεισμού κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 29 *Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες*, αναγνωρίζει ως έξοδο το τμήμα του κόστους δανεισμού που αντιστοιχεί στον πληθωρισμό κατά την ίδια περίοδο σύμφωνα με την παράγραφο 21 του ανωτέρω Προτύπου.

Κόστος δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί

- 10 Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις είναι το κόστος δανεισμού εκείνο που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί αν δεν είχε γίνει η δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Όταν μια οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια ειδικώς για το σκοπό της απόκτησης κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με αυτό το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.
- 11 Μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένων δανείων και κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, καθώς και να προσδιοριστούν τα δάνεια που θα μπορούσαν διαφορετικά να είχαν αποφευχθεί. Αυτή η δυσκολία ανακύπτει π.χ. όταν η χρηματοδοτική δραστηριότητα μιας οικονομικής οντότητας συντονίζεται από κεντρική υπηρεσία. Δυσκολίες επίσης ανακύπτουν όταν ένας όμιλος χρησιμοποιεί μια σειρά από χρεωστικούς τίτλους για να δανειστεί κεφάλαια με διαφορετικά επιτόκια και δανείζει αυτά τα κεφάλαια με διάφορους τρόπους σε άλλες οικονομικές οντότητες του ομίλου. Άλλες περιπλοκές ανακύπτουν με τη χρήση δανείων σε ξένα νομίσματα ή συνδεδεμένων με ξένα νομίσματα, όταν ο όμιλος λειτουργεί σε οικονομίες με υψηλό ποσοστό πληθωρισμού, καθώς και από τις διακυμάνσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών. Ως αποτέλεσμα, ο ποσοτικός προσδιορισμός του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις είναι δύσκολος και απαιτείται ορθή κρίση.
- 12 Στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια ειδικά για το σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση θα προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο για το δανεισμό αυτό, μειωμένο με το τυχόν έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων.

▼ M1

- 13 Οι διαδικασίες χρηματοδότησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις μπορεί να συνεπάγονται για την οικονομική οντότητα τη λήψη δανειακών κεφαλαίων και τη δημιουργία σχετικού κόστους δανεισμού, πριν τα κεφάλαια αυτά χρησιμοποιηθούν, εν όλω ή εν μέρει, ως επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα κεφάλαια διατηρούνται πολλές φορές σε προσωρινή τοποθέτηση, μέχρι να δαπανηθούν για αυτό το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους δανεισμού, που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, κάθε έσοδο, το οποίο αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων, αφαιρείται από το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε.

▼ M67

- 14 Στον βαθμό που μια οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια που προέρχονται από γενικό δανεισμό και τα χρησιμοποιεί για τον σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το ποσό του κόστους δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί, με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμισμένος μέσος όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με όλα τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τον υπολογισμό αυτόν το κόστος δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, μέχρις ότου περατωθούν ουσιαστικά όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιεί μια οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιούμενου, κατά την ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.

▼ M1

- 15 Σε μερικές περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του σταθμισμένου μέσου όρου του κόστους δανεισμού, είναι σκόπιμο να συμπεριληφθούν όλα τα δάνεια της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της. Σε άλλες περιπτώσεις, είναι προτιμότερο να χρησιμοποιείται ένα μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού, για κάθε θυγατρική, με βάση τον δικό της και μόνο δανεισμό.

Περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις και η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό

- 16 Όταν η λογιστική αξία ή το αναμενόμενο τελικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η λογιστική του αξία μειώνεται ή μηδενίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλων Προτύπων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό της μείωσης ή διαγραφής αναστρέφεται, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα Πρότυπα.

Έναρξη κεφαλαιοποίησης

- 17 Η οικονομική οντότητα αρχίζει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως τμήμα του κόστους του στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις από την ημερομηνία έναρξης. Η ημερομηνία έναρξης για την κεφαλαιοποίηση είναι η ημερομηνία που η οικονομική οντότητα πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις για πρώτη φορά:

(α) πραγματοποιεί επενδυτικές δαπάνες για το περιουσιακό στοιχείο,

(β) επιβαρύνεται με κόστος δανεισμού και

(γ) αναλαμβάνει δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

▼ **M1**

- 18 Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις, περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που είχαν σαν αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταβίβαση άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε τμηματική είσπραξη ή επιχορήγηση σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*). Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της περιόδου.
- 19 Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του δεν περιορίζονται στη φυσική μόνο κατασκευή του στοιχείου. Περιλαμβάνουν τεχνική και διοικητική εργασία, πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής, όπως οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη λήψη αδειών πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής. Ωστόσο, στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν παραγωγή ή ανάπτυξη που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε ενώ ένα οικόπεδο βρίσκεται υπό διαμόρφωση, κεφαλαιοποιείται κατά τη χρήση στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε ενώ το οικόπεδο, που αγοράστηκε για οικοδομικούς σκοπούς, παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

Αναστολή κεφαλαιοποίησης

- 20 Μια οικονομική οντότητα αναστέλλει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού κατά τη διάρκεια παρατεταμένων περιόδων κατά τις οποίες διακόπτει την ενεργό ανάπτυξη ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.
- 21 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιβαρυνθεί με κόστος δανεισμού για παρατεταμένο χρονικό διάστημα, κατά το οποίο διακόπτει τις δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί ένα περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη χρήση ή πώλησή του. Τέτοιο κόστος είναι το κόστος κατοχής μερικώς ολοκληρωμένων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο δεν πληροί τις προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα συνήθως δεν διακόπτει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού κατά τη διάρκεια μιας περιόδου στην οποία εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία. Επίσης, μια οικονομική οντότητα δεν αναστέλλει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού όταν μια προσωρινή καθυστέρηση αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας ενός περιουσιακού στοιχείου για την προτιθέμενη χρήση ή πώληση του. Για παράδειγμα, η κεφαλαιοποίηση συνεχίζεται κατά τη διάρκεια της μακράς περιόδου όταν η υψηλή στάθμη των υδάτων καθυστερεί την κατασκευή μιας γέφυρας, εφόσον μια τέτοια στάθμη είναι συνήθης κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου στην εξεταζόμενη γεωγραφική περιοχή.

Παύση κεφαλαιοποίησης

- 22 Η οικονομική οντότητα παύει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού όταν ουσιαστικά όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, έχουν περατωθεί.
- 23 Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν είναι πλήρης η φυσική κατασκευή αυτού, έστω και αν ακόμη μπορεί να συνεχίζεται η συνήθης εργασία διοικητικής φύσης. Αν το μόνο που απομένει είναι μικροαλλαγές, όπως η διακόσμηση ενός ακινήτου σύμφωνα με τις προδιαγραφές του αγοραστή ή χρήστη, αυτό δείχνει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες έχουν ολοκληρωθεί.

▼ **M1**

- 24 Όταν η οικονομική οντότητα ολοκληρώνει τμηματικά την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις και κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα άλλα τμήματα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύει όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί.
- 25 Ένα επιχειρηματικό συγκρότημα αποτελούμενο από αρκετά κτίσματα, καθένα από τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς, είναι ένα παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, του οποίου κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται στα άλλα τμήματα. Παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, που χρειάζεται να ολοκληρωθεί πλήρως πριν τη χρησιμοποίηση οποιουδήποτε τμήματός του, μπορεί να είναι ένα βιομηχανικό συγκρότημα που προϋποθέτει πολλές διαδικασίες, διεξαγόμενες αλληλοδιαδόχως στα διάφορα τμήματά του μέσα στον ίδιο εργοταξιακό χώρο, όπως μια χαλυβουργία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 26 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- (α) το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την περίοδο και,
 - (β) το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 27 Όταν η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου συνιστά αλλαγή της πολιτικής λογιστικής παρακολούθησης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις, των οποίων η ημερομηνία έναρξης της κεφαλαιοποίησης συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας έναρξης ισχύος.
- 28 Όμως, μια οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα να ορίζει ως ημερομηνία εφαρμογής οποιαδήποτε ημερομηνία πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος και να εφαρμόζει το Πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις, των οποίων η ημερομηνία έναρξης της κεφαλαιοποίησης συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας εκείνης.

▼ **M67**

- 28A Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 14. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις στο κόστος δανεισμού που δημιουργήθηκε κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, κατά την οποία η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις αυτές.

▼ **M1**

ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

- 29 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M8**

- 29A Η παράγραφος 6 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M53**

- 29B Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼ M54

29Γ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼ M67

29Δ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 14 και προστέθηκε η παράγραφος 28Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M1

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 23 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1993)

30 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 *Κόστος Δανεισμού που αναθεωρήθηκε το 1993*.

▼ M26

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

ΣΤΟΧΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων δεσμεύσεων, που αφορούν αυτά τα συνδεδεμένα μέρη.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 **Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:**
- (α) στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών•
 - (β) στον προσδιορισμό των εκκρεμών υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων μερών της•
 - (γ) στην επισήμανση των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων α) και β) ανωτέρω και
 - (δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

▼ M32

- 3 Το παρόν Πρότυπο απαιτεί τη γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών, των συναλλαγών και των υπολοίπων σε εκκρεμότητα, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, στις ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής ή επενδυτών που ασκούν από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε μια εκδότρια, οι οποίες παρουσιάζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται επίσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

▼ M38

- 4 Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες οικονομικές οντότητες που ανήκουν σε έναν όμιλο γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας. Οι εντός του ίδιου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, με εξαίρεση τις συναλλαγές μεταξύ μιας εταιρείας επενδύσεων και των θυγατρικών της που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼ M26

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

- 5 Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν κοινό εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα. Για παράδειγμα, οι οικονομικές οντότητες συχνά διεξάγουν μέρος των δραστηριοτήτων τους μέσω θυγατρικών, κοινοπραξιών και συγγενών εταιρειών. Υπό αυτές τις συνθήκες, η ικανότητα της οικονομικής οντότητας να επηρεάσει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της εκδότριας εταιρείας εξασφαλίζεται μέσω του ελέγχου, του από κοινού ελέγχου ή της άσκησης σημαντικής επιρροής.
- 6 Η σχέση μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημία και την οικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να προβούν σε συναλλαγές στις οποίες μη συνδεδεμένα μέρη δεν θα προέβαιναν. Για παράδειγμα, η οντότητα η οποία πωλεί αγαθά στη μητρική της εταιρεία στο κόστος μπορεί να μην πωλεί σε άλλους πελάτες με τους όρους αυτούς. Επίσης, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να μην πραγματοποιούνται στα ίδια ποσά όπως μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών.

▼ M26

- 7 Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας μπορεί να επηρεασθούν από τη σχέση με συνδεδεμένο μέρος, ακόμη και αν δεν υπάρχουν συναλλαγές με αυτό. Η ύπαρξη και μόνο της σχέσης μπορεί να είναι αρκετή ώστε να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ της οικονομικής οντότητας και άλλων μερών. Για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να τερματίσει τις σχέσεις με έναν εμπορικό εταίρο λόγω απόκτησης από τη μητρική εταιρεία μιας αδελφής θυγατρικής που διεξάγει τις ίδιες δραστηριότητες, όπως ο πρώην εμπορικός εταίρος. Επίσης, ένα συνδεδεμένο μέρος μπορεί να απέχει από την ενεργό δράση, λόγω της σημαντικής επιρροής ενός άλλου, για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να λάβει οδηγίες από τη μητρική της εταιρεία να μην ασχολείται με την έρευνα και ανάπτυξη.
- 8 Για τους λόγους αυτούς, η γνώση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών, των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, και των σχέσεων μπορεί να επηρεάσει τις αξιολογήσεις των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων και των ευκαιριών που αντιμετωπίζει η οικονομική οντότητα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

▼ M43

- 9 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ως συνδεδεμένο μέρος νοείται πρόσωπο ή οντότητα που συνδέεται με την οντότητα η οποία καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις (στο παρόν πρότυπο αναφέρεται ως η «αναφέρουσα οντότητα»).

▼ M26

- (α) Ένα πρόσωπο ή μέλος του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος του προσώπου αυτού συνδέεται με αναφέρουσα οντότητα εάν το εν λόγω πρόσωπο:
- (i) έχει τον έλεγχο ή τον από κοινού έλεγχο **► M32** ◀.
 - (ii) έχει σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα· ή
 - (iii) κατέχει καίρια διοικητική θέση στην αναφέρουσα οντότητα ή σε μητρική της αναφέρουσας οντότητας.

▼ M43

- (β) Η οντότητα συνδέεται με αναφέρουσα οντότητα εφόσον συντρέχει οιαδήποτε των κατωτέρω προϋποθέσεων:

▼ M26

- (i) Η οντότητα και η αναφέρουσα οντότητα ανήκουν στον ίδιο όμιλο (που σημαίνει ότι οι μητρικές, θυγατρικές και αδελφές θυγατρικές συνδέονται μεταξύ τους).
- (ii) Μια οντότητα είναι συγγενής ή κοινή επιχείρηση της άλλης οντότητας (ή συγγενής ή κοινή επιχείρηση μέλους ενός ομίλου στον οποίον ανήκει ή άλλη οντότητα).
- (iii) Αμφότερες οι οντότητες είναι κοινές επιχειρήσεις του ίδιου τρίτου μέρους.
- (iv) Μια οντότητα είναι κοινή επιχείρηση τρίτης οντότητας και η άλλη οντότητα είναι συγγενής με την τρίτη οντότητα.
- (v) Η οντότητα είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων είτε της αναφέρουσας οντότητας είτε οντότητας που συνδέεται με την αναφέρουσα οντότητα. Εάν η αναφέρουσα οντότητα είναι η ίδια τέτοιου είδους πρόγραμμα, οι χρηματοδότες εργοδότες συνδέονται και αυτοί με την αναφέρουσα οντότητα.

▼ M26

- (vi) Η οντότητα ελέγχεται ή ελέγχεται από κοινού από πρόσωπο σύμφωνα με το σημείο (α).
- (vii) Ένα πρόσωπο σύμφωνα με το σημείο (α) στοιχείο (i) έχει σημαντική επιρροή στην οντότητα ή κατέχει καίρια διοικητική θέση στην οντότητα (ή σε μητρική της οντότητας).

▼ M43

- (viii) Η οντότητα, ή οιοδήποτε μέλος ομίλου του οποίου αποτελεί μέρος, παρέχει υπηρεσίες βασικών διοικητικών στελεχών στην αναφερόμενη οντότητα ή στη μητρική της αναφερόμενη οντότητα.

▼ M26

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών είναι μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή δεσμεύσεων μεταξύ αναφερόμενης οντότητας και συνδεδεμένου μέρους, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

Μέλη του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος του ατόμου είναι τα μέλη εκείνα της οικογένειας τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν, ή επηρεάζονται από, το πρόσωπο αυτό στις σχέσεις τους με την οικονομική οντότητα και περιλαμβάνουν:

- (α) τα τέκνα και την/τον σύζυγο του εν λόγω προσώπου ή το άτομο με το οποίο συζεί·
- (β) τα τέκνα της/του συζύγου του εν λόγω προσώπου ή του ατόμου με το οποίο συζεί· και
- (γ) τα συντηρούμενα από αυτό, ή από την/τον σύζυγό του ή από το άτομο με το οποίο συζεί πρόσωπα.

Στις παροχές συμπεριλαμβάνονται όλες οι παροχές σε εργαζομένους (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*). Σε αυτές συγκαταλέγονται και οι παροχές σε εργαζομένους στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*. Στις παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνονται όλα τα ανταλλάγματα που καταβάλλονται, είναι πληρωτέα ή παρέχονται από την οντότητα, ή για λογαριασμό της, έναντι των υπηρεσιών που ελήφθησαν. Συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι αμοιβές που κατεβλήθησαν για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας της οντότητας σε σχέση με την οντότητα. Στις παροχές περιλαμβάνονται:

- (α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας 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 εργαζομένους·
- (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 εργαζομένους, περιλαμβανομένης αδειάς μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατικής αδειάς, παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέες εξ ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχή στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση·
- (δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία και
- (ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

▼ M32

▼ M26

Κύρια διοικητικά στελέχη είναι εκείνα τα άτομα που έχουν την εξουσία και την ευθύνη για τον σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, άμεσα ή έμμεσα, και συμπεριλαμβάνουν κάθε διευθυντή (είτε εκτελεστικό είτε όχι) της οντότητας αυτής.

▼ M32

▼ M26

Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στους κρατικούς οργανισμούς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

Μια συνδεδεμένη με το κράτος οντότητα είναι η οντότητα που ελέγχεται, υπόκειται σε από κοινού έλεγχο ή στην οποία ασκείται σημαντική επιρροή από το κράτος.

▼ M32

Οι όροι «έλεγχος», «κοινός έλεγχος» και «σημαντική επιρροή» ορίζονται στο ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές ρυθμίσεις και το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες* και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ.

▼ M26

- 10 Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στον νομικό τύπο.
- 11 Στο πλαίσιο του παρόντος προτύπου, τα ακόλουθα μέρη δεν είναι συνδεδεμένα:
- (α) δύο οντότητες που απλώς έχουν κοινό ένα διευθυντή ή κάποιο άλλο από τα κύρια διοικητικά στελέχη ή ένα από τα κύρια διοικητικά στελέχη μιας οντότητας έχει σημαντική επιρροή στην άλλη οντότητα.
- (β) δύο κοινοπρακτούντες επειδή έχουν κοινό έλεγχο
 ► M32 ————— ◀.
- (γ) (i) χρηματοδότες,
 (ii) εργατικά σωματεία,
 (iii) επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και
 (iv) υπηρεσίες και οργανισμοί του Δημοσίου που δεν ελέγχουν, δεν ασκούν από κοινού έλεγχο ή δεν ασκούν σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα,
 λόγω μόνον των συνήθων συναλλαγών τους με μια οντότητα (μολονότι μπορεί να είναι σε θέση να περιορίσουν την ελευθερία δράσης μιας οντότητας ή μπορεί να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης των αποφάσεών της).
- (δ) ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιούχος, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η οντότητα διεξάγει ένα σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών, λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.

- 12 Στον ορισμό του συνδεδεμένου μέρους, στη συγγενή επιχείρηση περιλαμβάνονται οι θυγατρικές της συγγενούς και στην κοινοπραξία περιλαμβάνονται οι θυγατρικές της κοινοπραξίας. Κατά συνέπεια, για παράδειγμα, μια θυγατρική συγγενούς και ο επενδυτής που κατέχει σημαντική επιρροή στη συγγενή συνδέονται μεταξύ τους.

▼ M26

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Όλες οι οντότητες

- 13 Οι σχέσεις μεταξύ μητρικής και των θυγατρικών της γνωστοποιούνται ανεξάρτητα από το εάν έχουν πραγματοποιηθεί συναλλαγές μεταξύ τους. Η οντότητα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής της εταιρείας και, αν διαφέρει, του μέρους που έχει τον τελικό έλεγχο. Αν ούτε η μητρική εταιρεία ούτε η τελική ελέγχουσα εταιρεία της οντότητας καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις διαθέσιμες στο κοινό, γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρείας που καταρτίζει τέτοιου είδους οικονομικές καταστάσεις.
- 14 Προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν άποψη σχετικά με τις επιδράσεις των σχέσεων των συνδεδεμένων μερών στην οντότητα, είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη όταν υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών.

▼ M32

- 15 Η απαίτηση γνωστοποίησης σχέσεων συνδεδεμένων μερών ανάμεσα σε μια μητρική και τις θυγατρικές της είναι επιπρόσθετη προς τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27 και ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οικονομικές οντότητες*.

▼ M26

- 16 Η παράγραφος 13 αναφέρεται στην αμέσως επόμενη ανώτερη μητρική εταιρεία. Πρόκειται για την πρώτη μητρική εταιρεία του ομίλου σε ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρεία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- 17 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα κύρια διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:
- (α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους·
 - (β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία·
 - (γ) λοιπές μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους·
 - (δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία· και
 - (ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

▼ M43

- 17A Εάν οικονομική οντότητα λαμβάνει υπηρεσίες βασικών διοικητικών στελεχών από άλλη οικονομική οντότητα (η «οντότητα διαχείρισης»), η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της παραγράφου 17 για τις αποζημιώσεις που έχουν καταβληθεί ή είναι καταβλητέες από την οντότητα διαχείρισης στους υπαλλήλους ή τους διευθυντές της οντότητας διαχείρισης.

▼ M26

- 18 Εάν μια οντότητα είχε συναλλαγές συνδεδεμένου μέρους κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης συνδεδεμένου μέρους καθώς και πληροφορίες για εκείνες τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, που απαιτούνται προκειμένου να κατανοήσουν οι χρήστες τη δυναμική επίπτωση της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης είναι επιπλέον εκείνων της παραγράφου 17. Οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα εξής:
- (α) το ποσό των συναλλαγών·
 - (β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, και:
 - (i) τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα, και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός· και
 - (ii) λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή ελήφθησαν·

▼ M26

- (γ) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων· και
- (δ) το έξοδο που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς οφειλές συνδεδεμένων μερών.

▼ M43

18Α Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα για την παροχή υπηρεσιών βασικών διοικητικών στελεχών οι οποίες παρέχονται από χωριστή οντότητα διαχείρισης γνωστοποιούνται.

▼ M32

19 Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 18 γίνονται χωριστά για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- (α) τη μητρική εταιρεία·
- (β) τις οικονομικές οντότητες που ελέγχουν από κοινού την οικονομική οντότητα ή ασκούν σημαντική επιρροή σε αυτήν·
- (γ) τις θυγατρικές·

▼ M26

- (δ) τις συγγενείς εταιρείες·
- (ε) ► M32 μέλος κοινοπραξίας ◀ στις οποίες η οντότητα είναι μέλος και
- (στ) τα κύρια διοικητικά στελέχη της οντότητας ή της μητρικής της εταιρείας· και
- (ζ) τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.

20 Η κατάταξη των ποσών πληρωτέων σε ή εισπρακτέων από συνδεδεμένα μέρη σε διαφορετικές κατηγορίες όπως απαιτείται από την παράγραφο 19 αποτελεί διεύρυνση της απαίτησης γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* για γνωστοποίηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις. Η κατηγορίες έχουν επεκταθεί ώστε να παρέχουν μια περισσότερο διεξοδική ανάλυση των υπολοίπων μεταξύ συνδεδεμένων μερών και να εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ αυτών.

21 Ακολουθούν παραδείγματα συναλλαγών που γνωστοποιούνται αν έχουν γίνει με συνδεδεμένο μέρος:

- α) αγορές ή πωλήσεις αγαθών (ετοιμών ή μη)·
- β) αγορές ή πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων·
- γ) παροχή ή λήψη υπηρεσιών·
- δ) μισθώσεις·
- ε) μεταβίβαση έρευνας και ανάπτυξης·
- στ) μεταβιβάσεις βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων·
- ζ) μεταβιβάσεις βάσει συμφωνιών χρηματοδότησης (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορών κεφαλαίων τοις μετρητοίς ή σε είδος)·
- η) παροχή εγγυήσεων ή εξασφαλίσεων και
- θ) δεσμεύσεις για την πραγματοποίηση ορισμένων ενεργειών σε περίπτωση επέλευσης ή μη επέλευσης κάποιου γεγονότος στο μέλλον, συμπεριλαμβανομένων εκτελεστέων συμβάσεων (*) (αναγνωρισμένων και μη)· και

(*) Το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ορίζει τις εκτελεστές συμβάσεις ως συμβάσεις, σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα έχουν μερικώς εκτελέσει τις υποχρεώσεις τους σε ίση έκταση.

▼ M26

- ι) ο διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της οντότητας ή από την οντότητα για λογαριασμό του συνδεδεμένου μέρους.

▼ M31

- 22 Η συμμετοχή μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών που επιμερίζει τους κινδύνους ανάμεσα σε οικονομικές οντότητες του ομίλου είναι συναλλαγή συνδεδεμένων μερών (βλ. παράγραφο 42 του ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε το 2011)).

▼ M26

- 23 Οι γνωστοποιήσεις ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση θα γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.

- 24 **Κονδύλια παρόμοιας φύσης μπορούν να γνωστοποιούνται συγκεντρωτικά, εκτός αν η γνωστοποίησή τους ξεχωριστά είναι αναγκαία για την κατανόηση των επιδράσεων των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.**

Οντότητες συνδεδεμένες με το Δημόσιο▼ M32

- 25 **Οι αναφέρουσες οντότητες εξαιρούνται των απαιτήσεων γνωστοποίησης της παραγράφου 18 σε σχέση με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, με:**

- (α) φορείς του Δημοσίου που ελέγχουν, ασκούν από κοινού έλεγχο ή έχουν σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα· και
- (β) άλλη οντότητα που είναι συνδεδεμένο μέρος επειδή οι ίδιοι φορείς του Δημοσίου έχουν τον έλεγχο, τον από κοινού έλεγχο ή ασκούν σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα και στην άλλη οντότητα.

▼ M26

- 26 **Εάν μια οντότητα εφαρμόζει την εξαίρεση της παραγράφου 25, γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία σχετικά με τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με συνδεδεμένα μέρη που αναφέρονται στην παράγραφο 25:**

- (α) το όνομα του φορέα του Δημοσίου και τη φύση της σχέσης του με την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή έλεγχος, από κοινού έλεγχος ή σημαντική επιρροή)·
- (β) τις κατωτέρω πληροφορίες με επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να μπορούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας να κατανοούν τις επιπτώσεις των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές της καταστάσεις:
- (i) τη φύση και το ποσό κάθε ατομικά σημαντικής συναλλαγής· και
- (ii) για τις λοιπές συναλλαγές που είναι συλλογικά, αλλά όχι ατομικά, σημαντικές, ποιοτική ή ποσοτική ένδειξη της σημασίας τους. Στα είδη των συναλλαγών περιλαμβάνονται εκείνες της παραγράφου 21.

- 27 Χρησιμοποιώντας την κρίση της για τον καθορισμό του εύρους των λεπτομερειών που πρέπει να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 26(β), η αναφέρουσα οντότητα λαμβάνει υπόψη την εγγύτητα της σχέσης συνδεδεμένου μέρους και άλλους παράγοντες συναφείς για τον προσδιορισμό του επιπέδου σημαντικότητας της συναλλαγής, δηλαδή εάν:

- (α) είναι σημαντική από απόψεως μεγέθους·
- (β) διενεργείται με μη εμπορικούς όρους·

▼ **M26**

- (γ) πραγματοποιείται εκτός των καθημερινών συνήθων επιχειρηματικών πράξεων, όπως η αγορά και πώληση επιχειρήσεων·
- (δ) γνωστοποιείται στις ρυθμιστικές ή εποπτικές αρχές·
- (ε) αναφέρεται στα ανώτερα διοικητικά κλιμάκια·
- (στ) υπόκειται σε έγκριση των μετόχων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- 28 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή μετά την ημερομηνία αυτή. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή είτε ολόκληρου του προτύπου είτε της μερικής απαλλαγής στις παραγράφους 25-27 για τις συνδεδεμένες με το Δημόσιο οντότητες. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει είτε ολόκληρο το πρότυπο είτε την μερική απαλλαγή για περίοδο που ξεκινά πριν την 1η Ιανουαρίου 2011, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M32**

- 28A Το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές ρυθμίσεις* και το ΔΠΧΑ 12, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 3, 9, 11 (στοιχείο β), 15, 19 (στοιχείο β) και ε) και 25. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12.

▼ **M38**

- 28B Εταιρείες *επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4 και 9. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼ **M43**

- 28Γ Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 9 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 17Α και 18Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M26**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 24 (2003)

- 29 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* (αναθεωρημένο το 2003).



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 σύμβολο με την ασφαλιστική εταιρεία είναι στο όνομα ενός ορισμένου συμμετέχοντος ή μιας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της ασφαλιστικής εταιρείας.
7. Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις λόγω τερματισμού της υπηρεσίας, διευθετήσεις αναβαλλόμενων αποζημιώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης εξόδου από την υπηρεσία ή οικειοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

▼ **B**

ΟΡΙΣΜΟΙ

8. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι διευθετήσεις, με βάση τις οποίες η οικονομική οντότητα χορηγεί παροχές στο προσωπικό της, κατά ή μετά τη λήξη της υπηρεσίας (είτε με τη μορφή ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφάπαξ ποσό), όταν τέτοιες παροχές ή οι εισφορές των εργοδοτών προς αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν, πριν από την έξοδο από την υπηρεσία, με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της οικονομικής οντότητας.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σε ένα φορέα, μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτής.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, που συνήθως βασίζεται στις αποδοχές των εργαζομένων και/ή στα έτη υπηρεσίας ή και στους δύο αυτούς παράγοντες.

Σχηματισμός κεφαλαίου είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε μια οντότητα (τον φορέα) χωριστή από την οικονομική οντότητα, για την αντιμετώπιση μελλοντικών δεσμεύσεων καταβολής παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

Για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, χρησιμοποιούνται επίσης οι ακόλουθοι όροι:

Συμμετέχοντες είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία και άλλοι που δικαιούνται παροχές, σύμφωνα με το πρόγραμμα.

Καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος, μείον οι υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία σε τωρινούς και πρώην εργαζομένους, που αφορά τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Κατοχυρωμένες παροχές είναι παροχές που τα δικαιώματα πάνω σε αυτές, σύμφωνα με τους όρους ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της εργασιακής απασχόλησης.

9. Μερικά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία έχουν χρηματοδότες διαφορετικούς από τους εργοδότες. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται επίσης στις οικονομικές καταστάσεις τέτοιων προγραμμάτων.
10. Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία βασίζονται σε επίσημες συμφωνίες. Μερικά προγράμματα είναι ανεπίσημα, αλλά έχουν αποκτήσει ένα βαθμό δέσμευσης, ως αποτέλεσμα των πρακτικών που έχουν θεσπίσει οι εργοδότες. Μολονότι μερικά προγράμματα επιτρέπουν στους εργοδότες να περιορίσουν τις δεσμεύσεις τους σύμφωνα με τα προγράμματα, είναι συνήθως δύσκολο για έναν εργοδότη να ακυρώσει ένα πρόγραμμα, αν οι εργαζόμενοι πρόκειται να παραμείνουν. Η ίδια βάση λογιστικών χειρισμών και παρουσίασης εφαρμόζεται σε ένα ανεπίσημο πρόγραμμα, όπως και σε ένα επίσημο.

▼ **B**

11. Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία προβλέπουν τη σύσταση χωριστών φορέων, στα οποία γίνονται οι εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές. Τέτοιοι φορείς μπορεί να διοικούνται από πρόσωπα, που ενεργούν ανεξάρτητα για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα. Σε μερικές χώρες, αυτά τα πρόσωπα καλούνται θεματοφύλακες. Ο όρος θεματοφύλακας χρησιμοποιείται στο παρόν Πρότυπο για τον προσδιορισμό τέτοιων προσώπων, ανεξαρτήτως αν έχει δημιουργηθεί ή όχι θεματοφυλακή.
12. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιγράφονται είτε ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων παροχών, έχοντας το καθένα τα δικά του διακριτικά χαρακτηριστικά. Περιστασιακά, 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 μέρος ενός προγράμματος καθορισμένων εισφορών είναι η περιοδική παροχή πληροφόρησης σχετικά με το πρόγραμμα και την απόδοση των επενδύσεών του. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται συνήθως με την υποβολή οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:
- α) περιγραφή των σημαντικών δραστηριοτήτων κατά την περίοδο και της επίδρασης τυχόν μεταβολών σχετικά με το πρόγραμμα, τα μέλη του και τους όρους και προϋποθέσεις του·
 - β) καταστάσεις που παραθέτουν τις συναλλαγές και αποδόσεις των επενδύσεων κατά την περίοδο, καθώς και την οικονομική θέση του προγράμματος στο τέλος της περιόδου, και
 - γ) περιγραφή των επενδυτικών πολιτικών.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

17. Οι οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών περιλαμβάνει είτε:
- α) κατάσταση που να δείχνει:
 - i) τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές,

▼ B

ii) την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, διαχωρίζοντας μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών και

iii) το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα ή

β) κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, συμπεριλαμβανούσα είτε:

i) σημείωση γνωστοποιούσα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών ή

ii) παραπομπή σε αυτήν την πληροφόρηση σε συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

Αν δεν έχει καταρτιστεί αναλογιστική αποτίμηση κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, λαμβάνεται ως βάση η πλέον πρόσφατη εκτίμηση και γνωστοποιείται η ημερομηνία της εκτίμησης.

18. Για τους σκοπούς της παραγράφου 17, η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία βασίζεται στις υπεσχημένες παροχές, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για παρασχεθείσες μέχρι σήμερα υπηρεσίες, χρησιμοποιώντας είτε τα επίπεδα της τρέχουσας μισθοδοσίας είτε τα επίπεδα της προβλεπόμενης μισθοδοσίας, με γνωστοποίηση της βάσης που χρησιμοποιήθηκε. Η επίπτωση κάθε αλλαγής στις αναλογιστικές παραδοχές, που είχε ουσιώδη επίδραση στην αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία γνωστοποιείται επίσης.
19. Οι οικονομικές καταστάσεις εξηγούν τη σχέση μεταξύ της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, καθώς και την πολιτική κεφαλαιοδότησης υπεσχημένων παροχών.
20. Σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η καταβολή των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση του προγράμματος και τη δυνατότητα των εισφερόντων να κάνουν μελλοντικές εισφορές στο πρόγραμμα, όπως επίσης από την επενδυτική απόδοση και τη λειτουργική αποτελεσματικότητα του προγράμματος.
21. Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών χρειάζεται την περιοδική συμβουλή ενός αναλογιστή για να εκτιμηθεί η οικονομική κατάσταση του προγράμματος, να επανεξετάσει τις παραδοχές και να εισηγηθεί τα επίπεδα των μελλοντικών εισφορών.
22. Στόχος της υποβολής στοιχείων από ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι η περιοδική παροχή πληροφόρησης για τους οικονομικούς πόρους και τις δραστηριότητες του προγράμματος, που είναι χρήσιμη για την εκτίμηση των σχέσεων μεταξύ της συσσώρευσης πόρων και των παροχών του προγράμματος. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται συνήθως με την υποβολή οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνει τα ακόλουθα:
- α) περιγραφή των σημαντικών δραστηριοτήτων κατά την περίοδο και της επίδρασης τυχόν μεταβολών σχετικά με το πρόγραμμα, τα μέλη του και τους όρους και προϋποθέσεις του·
- β) καταστάσεις που παραθέτουν τις συναλλαγές και αποδόσεις των επενδύσεων κατά την περίοδο, καθώς και την οικονομική θέση του προγράμματος στο τέλος της περιόδου·
- γ) αναλογιστική πληροφόρηση είτε ως τμήμα των καταστάσεων είτε σε χωριστή οικονομική έκθεση και
- δ) περιγραφή των επενδυτικών πολιτικών.

▼ B**Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία**

23. Η παρούσα αξία των αναμενόμενων καταβολών ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να υπολογιστεί και να απεικονιστεί χρησιμοποιώντας τα τρέχοντα επίπεδα μισθοδοσίας ή τα εκτιμώμενα επίπεδα μελλοντικής μισθοδοσίας μέχρι το χρόνο εξόδου των συμμετεχόντων από την υπηρεσία.
24. Οι λόγοι που προβάλλονται για την υιοθέτηση της προσέγγισης με την τρέχουσα μισθοδοσία περιλαμβάνουν:
- α) την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που είναι το άθροισμα των ποσών τα οποία, επί του παρόντος, οφείλονται σε κάθε ένα συμμετέχοντα στο πρόγραμμα, που μπορεί να υπολογιστεί περισσότερο αντικειμενικά από ό,τι με βάση τα εκτιμώμενα επίπεδα της μελλοντικής μισθοδοσίας, γιατί απαιτούνται λιγότερες παραδοχές·
 - β) τις αυξήσεις στις παροχές που οφείλονται σε αύξηση μισθού, που καθίστανται δέσμευση του προγράμματος κατά το χρόνο της αύξησης του μισθού και
 - γ) το ποσό της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που χρησιμοποιεί επίπεδα τρέχουσας μισθοδοσίας, είναι γενικά πιο στενά συνδεδεμένο με το καταβλητέο ποσό σε περίπτωση τερματισμού ή διακοπής του προγράμματος.
25. Οι λόγοι που προβάλλονται για την υιοθέτηση της προσέγγισης με τη μελλοντική μισθοδοσία περιλαμβάνουν:
- α) η οικονομική πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται με βάση τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας ανεξάρτητα από τις παραδοχές και εκτιμήσεις που πρέπει να γίνουν·
 - β) σύμφωνα με τα προγράμματα τελικής πληρωμής, οι παροχές προσδιορίζονται με παραπομπή σε μισθούς κατά την ή πλησίον της ημερομηνίας εξόδου από την υπηρεσία. Κατά συνέπεια, οι μισθοί τα επίπεδα εισφορών και οι αποδόσεις κεφαλαίου, πρέπει να προϋπολογιστούν και
 - γ) παράλειψη ενσωμάτωσης της εκτιμώμενης μελλοντικής μισθοδοσίας, όταν το μεγαλύτερο μέρος της χρηματοδότησης βασίζεται στην εκτίμηση της μελλοντικής μισθοδοσίας, μπορεί να καταλήξει στη γνωστοποίηση μιας φαινομενικής υπερκεφαλαιοδότησης, όταν το πρόγραμμα δεν υπερκεφαλαιοδοτείται ή στη γνωστοποίηση επαρκούς κεφαλαιοδότησης, όταν το πρόγραμμα υποκεφαλαιοδοτείται.
26. Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που βασίζεται σε τρέχοντες μισθούς, γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος για να δείξει τη δέσμευση για δουλευμένες παροχές μέχρι την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που βασίζεται σε εκτιμώμενους μελλοντικούς μισθούς, γνωστοποιείται για να δείξει το εύρος της πιθανής δέσμευσης με βάση τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία είναι γενικώς η βάση χρηματοδότησης. Εκτός από τη γνωστοποίηση της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, μπορεί να απαιτηθεί η παροχή επαρκών επεξηγήσεων, ώστε να δοθεί μια σαφής εικόνα του πλαισίου στο οποίο πρέπει να γίνει η ανάγνωση της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Οι επεξηγήσεις αυτές μπορεί να γίνουν με τη μορφή πληροφόρησης, σχετικά με την επάρκεια της προγραμματισμένης μελλοντικής χρηματοδότησης και της χρηματοδοτικής πολιτικής, με βάση τους εκτιμώμενους μελλοντικούς μισθούς. Αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ή στην αναλογιστική μελέτη.

▼ B**Συχνότητα αναλογιστικών αποτιμήσεων**

27. Σε πολλές χώρες, οι αναλογιστικές αποτιμήσεις δεν γίνονται συχνότερα από κάθε τρία χρόνια. Αν η αναλογιστική αποτίμηση δεν έχει γίνει κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, χρησιμοποιείται ως βάση η πιο πρόσφατη αποτίμηση και γνωστοποιείται η ημερομηνία της αποτίμησης.

Περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

28. Για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, η πληροφόρηση γίνεται με μία από τις ακόλουθες μορφές, που αντανακλούν διάφορες πρακτικές γνωστοποίησης και παρουσίασης αναλογιστικής πληροφόρησης:

α) στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνεται κατάσταση που αναφέρει τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές, την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα. Οι οικονομικές καταστάσεις του προγράμματος περιλαμβάνουν επίσης καταστάσεις των μεταβολών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές και των αλλαγών στην αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να συνοδεύονται από αυτοτελή έκθεση αναλογιστού η οποία δικαιολογεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία·

β) οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές και κατάσταση μεταβολών στα διαθέσιμα για παροχές καθαρά περιουσιακά στοιχεία. Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία γνωστοποιείται με σημείωση στις καταστάσεις αυτές. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν επίσης να συνοδεύονται από έκθεση αναλογιστού η οποία δικαιολογεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και

γ) οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που είναι διαθέσιμα για παροχές και ανάλυση των μεταβολών στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές, με την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που περιέχεται σε μια χωριστή αναλογιστική έκθεση.

Σε κάθε περίπτωση, μια έκθεση του υπεύθυνου θεματοφύλακα με τη μορφή έκθεσης της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου και μία έκθεση επενδύσεων, μπορεί επίσης να συνοδεύουν τις καταστάσεις.

29. Όσοι υποστηρίζουν τις μορφές που περιγράφονται στην παράγραφο 28 στοιχεία α) και β), πιστεύουν ότι η ποσοτικοποίηση των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και άλλες πληροφορίες, που παρέχονται σύμφωνα με αυτές τις προσεγγίσεις, βοηθούν τους χρήστες να εκτιμήσουν την τρέχουσα κατάσταση του προγράμματος και την πιθανότητα να τηρηθούν οι δεσμεύσεις του προγράμματος. Πιστεύουν επίσης ότι οι οικονομικές καταστάσεις καθεαυτές πρέπει να είναι πλήρεις και να μην βασίζονται σε συνοδευτικές καταστάσεις. Ορισμένοι, όμως, πιστεύουν ότι η μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο α) μπορεί να δίδει την εντύπωση ότι υφίσταται υποχρέωση, μολονότι η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία δεν έχει, κατά τη γνώμη τους, όλα τα χαρακτηριστικά μιας υποχρέωσης.

▼ B

30. Όσοι υποστηρίζουν τη μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο γ), πιστεύουν ότι η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία δεν πρέπει να περιλαμβάνεται σε κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, όπως στη μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο α) ή ακόμη να γνωστοποιείται με σημείωση, όπως στην παράγραφο 28 στοιχείο β), γιατί θα συγκριθεί άμεσα με τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και μια τέτοια σύγκριση μπορεί να μην είναι έγκυρη. Υποστηρίζουν ότι οι αναλογιστές δεν συγκρίνουν απαραίτητα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία με τις τρέχουσες αξίες των επενδύσεων, αλλά μπορεί αντ' αυτού να εκτιμούν την παρούσα αξία των ταμιακών ροών που αναμένονται από τις επενδύσεις. Συνεπώς, όσοι υποστηρίζουν αυτόν τον τύπο, πιστεύουν ότι μια τέτοια σύγκριση δεν μπορεί να αντικατοπτρίζει τη συνολική αναλογιστική εκτίμηση του προγράμματος και μπορεί να γίνει παρανόσή της. Επίσης, κάποιιο 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 αντικρίσουν τις δεσμεύσεις του προγράμματος ή συγκεκριμένα μέρη αυτού, μπορεί να εμφανίζονται με ποσά βασιζόμενα στην τελευταία αξία εξόφλησης, υποθέτοντας μια σταθερή απόδοση μέχρι τη λήξη. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων, για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της εύλογης αξίας, όπως π.χ. η πλήρης ιδιοκτησία μιας οικονομικής οντότητας, γίνεται γνωστοποίηση του λόγου της μη χρησιμοποίησης της εύλογης αξίας. Στην έκταση που οι επενδύσεις εμφανίζονται σε ποσά διαφορετικά από την τρέχουσα ή εύλογη αξία, γνωστοποιείται κατά κανόνα και η εύλογη αξία. Περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούμενα στις εργασίες λειτουργίας του προγράμματος, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα Πρότυπα.

Γνωστοποιήσεις

34. Οι οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, είτε καθορισμένων παροχών είτε καθορισμένων εισφορών, περιέχουν και τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) κατάσταση των μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές·

▼ B

- β) περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και
- γ) περιγραφή του προγράμματος και των επιδράσεων κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα κατά τη διάρκεια της περιόδου.
35. Οι οικονομικές καταστάσεις που υποβάλλονται από προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιλαμβάνουν τα ακόλουθα, όπου συντρέχει περίπτωση:
- α) κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, που γνωστοποιεί:
- i) τα περιουσιακά στοιχεία στο τέλος της περιόδου, κατάλληλα ταξινομημένα,
 - ii) τη βάση αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων,
 - iii) λεπτομέρειες κάθε μιας επένδυσης που υπερβαίνει είτε το 5 % των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές είτε το 5 % κάθε κατηγορίας ή τύπου χρεογράφων,
 - iv) λεπτομέρειες κάθε επένδυσης στον εργοδότη και
 - v) υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία·
- β) κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, που περιλαμβάνει τα ακόλουθα:
- i) εργοδοτικές εισφορές,
 - ii) εισφορές εργαζομένων,
 - iii) έσοδα επενδύσεων, όπως τόκοι και μερίσματα,
 - iv) άλλα έσοδα,
 - v) παροχές πληρωθείσες ή πληρωτέες (αναλυόμενες π.χ. ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία, θανάτου και ανικανότητας και καταβολής εφάπαξ ποσών),
 - vi) έξοδα διοικητικής λειτουργίας,
 - vii) άλλα έξοδα,
 - viii) φόροι εισοδήματος,
 - ix) κέρδη και ζημίες από εκποίηση επενδύσεων και μεταβολές στην αξία των επενδύσεων και
 - x) μεταφορές από και προς άλλα προγράμματα·
- γ) περιγραφή της χρηματοδοτικής πολιτικής·
- δ) για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία (οι οποίες μπορεί να διαχωρίζονται σε κατοχυρωμένες παροχές και μη κατοχυρωμένες παροχές) βασισόμενη στις υπεσχημένες παροχές κατά τους όρους του προγράμματος, στην παρασχεθείσα υπηρεσία μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης και χρησιμοποιώντας είτε τα τρέχοντα επίπεδα μισθοδοσίας είτε τα εκτιμώμενα μελλοντικά επίπεδα μισθοδοσίας. Αυτή η πληροφορία μπορεί να συμπεριλαμβάνεται σε συνημμένη αναλογιστική έκθεση για να διαβαστεί σε συνδυασμό με τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις και,
- ε) για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, μια περιγραφή των ουσιωδών αναλογιστικών παραδοχών που έγιναν και τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για να υπολογιστεί η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.
36. Η έκθεση ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιέχει περιγραφή του προγράμματος, είτε ως μέρος των οικονομικών καταστάσεων είτε ως χωριστή έκθεση. Μπορεί να περιέχει τα ακόλουθα:
- α) τα ονόματα των εργοδοτών και των ομάδων εργαζομένων που καλύπτει·

▼ B

- β) τον αριθμό συμμετεχόντων που λαμβάνουν παροχές και τον αριθμό λοιπών συμμετεχόντων, ταξινομημένων κατάλληλα·
- γ) Το είδος του προγράμματος — καθορισμένων εισφορών ή καθορισμένων παροχών·
- δ) σημείωση, αν οι συμμετέχοντες εισφέρουν στο πρόγραμμα·
- ε) περιγραφή των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία στους συμμετέχοντες·
- στ) περιγραφή των τυχόν όρων τερματισμού του προγράμματος και
- ζ) αλλαγές στα στοιχεία α) έως στ) κατά τη διάρκεια της περιόδου καλυπτόμενα από την έκθεση.

Δεν είναι ασύνηθες να γίνεται παραπομπή σε άλλα έγγραφα, που είναι άμεσα διαθέσιμα στους χρήστες και στα οποία περιγράφεται το πρόγραμμα και να περιλαμβάνονται μόνο πληροφορίες για μεταγενέστερες αλλαγές στην έκθεση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

37. Το παρόν Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που καλύπτουν τις περιόδους οι οποίες αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1988.

▼ M32

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

ΣΤΟΧΟΣ

- 1 Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.
- 3 Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες δημοσιεύουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

▼ M50

- 4 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

▼ M32

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ομίλου στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της μητρικής και των θυγατρικών της εμφανίζονται ως εάν επρόκειτο για μία ενιαία οντότητα.

▼ M50

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μια οικονομική οντότητα στην οποία η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων του παρόντος Προτύπου, να λογιστικοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε στο κόστος, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, ή με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*.

- 5 Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο Προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, στο Προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* και στην παράγραφο 3 του ΔΛΠ 28:

- συγγενής επιχείρηση
- μέθοδος της καθαρής θέσης

▼ M38

- όμιλος
- εταιρεία επενδύσεων
- κοινός έλεγχος

▼ M32

- κοινοπραξία
- μέλος της κοινοπραξίας
- μητρική
- σημαντική επιρροή
- θυγατρική.

▼ M50

- 6 Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ή επί πλέον των οικονομικών καταστάσεων επενδυτή ο οποίος δεν έχει επενδύσεις σε θυγατρικές αλλά έχει επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες στις οποίες οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή σε κοινοπραξίες απαιτείται από το ΔΛΠ 28 να αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πλην των περιπτώσεων που παρατίθενται στις παραγράφους 8–8Α.

▼ **M50**

- 7 Οι οικονομικές καταστάσεις οντότητας που δεν έχει θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή δικαίωμα κοινοπρακτούντος σε κοινοπραξία δεν αποτελούν ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

▼ **M32**

- 8 Οντότητα η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με την παράγραφο 4α) του ΔΠΧΑ 10 από την ενοποίηση ή, σύμφωνα με την παράγραφο 17 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης μπορεί να παρουσιάζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μόνες οικονομικές της καταστάσεις.

▼ **M38**

- 8A Μια εταιρεία επενδύσεων που απαιτείται, καθ' όλη τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου και όλων των συγκριτικών περιόδων που παρουσιάζονται, να εφαρμόζει την εξαίρεση στην ενοποίηση για όλες τις θυγατρικές της σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10 παρουσιάζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μοναδικές οικονομικές καταστάσεις της.

▼ **M32**

ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- 9 Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με όλα τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ, πλην των προβλεπομένων στην παράγραφο 10.

▼ **M50**

- 10 Όταν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, λογιστικοποιεί επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε:

α) στο κόστος·

β) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· ή

γ) με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.

Η οντότητα εφαρμόζει την ίδια λογιστική αντιμετώπιση για κάθε κατηγορία επενδύσεων. Οι επενδύσεις που λογιστικοποιούνται στο κόστος ή με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπές Δραστηριότητες* όταν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση ή διανομή (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση ή διανομή). Η επιμέτρηση των επενδύσεων που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 δεν αλλάζει κάτω από αυτές τις συνθήκες.

▼ **M32**

- 11 Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), να επιμετρήσει τις επενδύσεις της σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, λογιστικοποιεί επίσης τις επενδύσεις αυτές κατά τον ίδιο τρόπο στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις.

▼ **M38**

- 11A Εάν μια μητρική απαιτείται, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10, να επιμετρήσει τις επενδύσεις της σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, θα λογιστικοποιεί κατά τον ίδιο τρόπο και τις επενδύσεις της σε θυγατρική στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της.

▼ **M50**

- 11B Όταν μια μητρική παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων ή καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί τη μεταβολή από την ημερομηνία από την οποία συντελέστηκε η μεταβολή ιδιότητας, ως εξής:

α) όταν μια οικονομική οντότητα παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, η οντότητα λογιστικοποιεί επένδυση σε θυγατρική σύμφωνα με την παράγραφο 10. Η ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας είναι η θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης. Η εύλογη αξία της θυγατρικής κατά τη θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης αντιπροσωπεύει το μεταβιβαζόμενο θεωρούμενο αντάλλαγμα όταν λογιστικοποιείται η επένδυση σύμφωνα με την παράγραφο 10.

▼ **M50**

- i) [διαγράφεται]
 - ii) [διαγράφεται]
 - β) όταν μια οικονομική οντότητα καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί μια επένδυση σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η διαφορά μεταξύ της προγενέστερης λογιστικής αξίας της θυγατρικής και της εύλογης αξίας της κατά την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας του επενδυτή αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό ποσό κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε προγενέστερα στα άλλα συνολικά έσοδα όσον αφορά τις εν λόγω θυγατρικές αντιμετωπίζεται ως εάν η εταιρεία επενδύσεων είχε παραχωρήσει τις εν λόγω θυγατρικές κατά την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας.
- 12 Μέρσματα από θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας, όταν θεμελιώνεται το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας για είσπραξη του μερίσματος. Το μέρισμα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης, οπότε το μέρισμα αναγνωρίζεται ως μείωση της λογιστικής αξίας της επένδυσης.

▼ **M32**

- 13 Όταν μια μητρική εταιρεία αναδιοργανώνει τη δομή του ομίλου της καθιερώνοντας μια νέα οικονομική οντότητα ως μητρική της με τρόπο που να πληροί τα παρακάτω κριτήρια:
- α) η νέα μητρική αποκτά τον έλεγχο της αρχικής μητρικής εκδίδοντας συμμετοχικούς τίτλους εις αντάλλαγμα των υπάρχοντων συμμετοχικών τίτλων της αρχικής μητρικής της·
 - β) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του νέου ομίλου και του αρχικού ομίλου είναι τα ίδια ακριβώς πριν και μετά την αναδιοργάνωση και
 - γ) οι ιδιοκτήτες της αρχικής μητρικής πριν από την αναδιάρθρωση έχουν την ίδια απόλυτη και σχετική συμμετοχή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του αρχικού ομίλου και του νέου ομίλου αμέσως πριν και μετά την αναδιοργάνωση,

και η νέα μητρική εταιρεία λογιστικοποιεί την επένδυσή της στην αρχική μητρική εταιρεία σύμφωνα με την παράγραφο 10(α) στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις, η νέα μητρική εταιρεία επιμετρά το κόστος στην λογιστική αξία του μεριδίου της στα στοιχεία της καθαρής θέσης που εμφανίζονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αρχικής μητρικής εταιρείας κατά την ημερομηνία της αναδιοργάνωσης.

- 14 Ομοίως, μια οικονομική οντότητα που δεν είναι μητρική εταιρεία μπορεί να τοποθετηθεί μια νέα οικονομική οντότητα ως μητρική της εταιρεία με τρόπο που να πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 13. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 13 εφαρμόζονται εξίσου σε τέτοιες αναδιοργανώσεις. Σε τέτοιες περιπτώσεις, παραπομπές στην «αρχική μητρική εταιρεία» και τον «αρχικό όμιλο» αφορούν την «αρχική οικονομική οντότητα».

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 15 **Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει όλα τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ όταν παρέχει γνωστοποιήσεις στις ατομικές οικονομικές της καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων των παραγράφων 16 και 17.**

▼ M32

16 Όταν μια μητρική, σύμφωνα με την παράγραφο 4α) του ΔΠΧΑ 10, επιλέγει να μην καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και αντ' αυτών καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, στις ατομικές αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιεί:

- α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις· ότι έχει χρησιμοποιηθεί η απαλλαγή από την ενοποίηση· όνομα και η χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης της οικονομικής οντότητας της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς έχουν παραχθεί για δημόσια χρήση· και τη διεύθυνση από όπου μπορεί κανείς να προμηθευτεί τις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις.
- β) κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει:
 - (i) την επωνυμία των εκδοτριών αυτών,
 - (ii) τον κύριο τόπο εγκατάστασης (και τη χώρα σύστασης, εφόσον είναι διαφορετική) των εν λόγω εκδοτριών,
 - (iii) την αναλογία του δικαιώματος κυριότητας (και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των δικαιωμάτων ψήφου) που κατέχει στις εν λόγω εκδότριες,
- γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων του στοιχείου (β).

▼ M38

16Α Όταν μια εταιρεία επενδύσεων που είναι μητρική (πλην εκείνης που αναφέρεται στην παράγραφο 16) καταρτίζει, σύμφωνα με την παράγραφο 8Α, ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μοναδικές οικονομικές καταστάσεις της, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η εταιρεία επενδύσεων επίσης, παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν εταιρείες επενδύσεων βάσει του ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*.

17 Όταν μητρική (πλην εκείνης που αναφέρεται στις παραγράφους 16–16Α) ή επενδυτής με από κοινού έλεγχο, ή σημαντική επιρροή, σε εκδότρια καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, η μητρική ή ο επενδυτής προσδιορίζει τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 ή το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) στις οποίες αναφέρονται. Η μητρική ή ο επενδυτής γνωστοποιούν στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις:

▼ M32

- α) το γεγονός ότι οι καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις και τους λόγους κατάρτισης των καταστάσεων αυτών αν δεν απαιτείται από το νόμο·
- β) κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει:
 - (i) την επωνυμία των εκδοτριών αυτών,
 - (ii) τον κύριο τόπο εγκατάστασης (και τη χώρα σύστασης, εφόσον είναι διαφορετική) των εν λόγω εκδοτριών,

▼ **M32**

(iii) την αναλογία του δικαιώματος κυριότητας (και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των δικαιωμάτων ψήφου) που κατέχει στις εν λόγω εκδότριες,

γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων του στοιχείου (β).

Η μητρική ή ο επενδυτής προσδιορίζει επίσης τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 ή το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) στις οποίες αναφέρονται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

18 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή μετά από αυτήν. Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα. ► **M38** Εάν η οντότητα εφαρμόσει ενωρίτερα το παρόν πρότυπο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011). ◀

▼ **M38**

18A *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 6, 17 και 18, και προστέθηκαν οι παράγραφοι 8Α, 11Α–11Β και 18Β–18Θ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

18B Εάν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων *Εταιρείες επενδύσεων* (η οποία, για τους σκοπούς τους παρόντος ΔΠΧΑ, είναι η αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία εφαρμόζονται οι παρούσες τροποποιήσεις για πρώτη φορά), μια μητρική καταλήγει στο συμπέρασμα ότι συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει τις παραγράφους 18Γ–18Θ στις επενδύσεις της σε θυγατρική.

18Γ Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια εταιρεία επενδύσεων που επιμετρούσε προγενέστερα την επένδυσή της σε θυγατρική στο κόστος, επιμετρά αντ' αυτού την εν λόγω επένδυση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ως εάν ίσχυαν πάντοτε οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Η εταιρεία επενδύσεων προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής και προσαρμόζει τα κέρδη εις νέον στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου όσον αφορά κάθε διαφορά μεταξύ:

α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της επένδυσης και

β) της εύλογης αξίας της επένδυσης του επενδυτή στη θυγατρική.

18Δ Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια εταιρεία επενδύσεων που επιμετρούσε προγενέστερα την επένδυσή της σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω άλλων συνολικών εσόδων συνεχίζει να επιμετρά την εν λόγω επένδυση στην εύλογη αξία. Η σωρευτική αξία κάθε προγενέστερης αναγνωρισμένης προσαρμογής της εύλογης αξίας σε άλλα συνολικά έσοδα μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον στην αρχή της ετήσιας περιόδου αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

18E Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια εταιρεία επενδύσεων δεν προβαίνει σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικοποίησης για συμμετοχή σε θυγατρική την οποία είχε επιλέξει προγενέστερα να επιμετρά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 10.

▼ **M38**

- 18ΣΤ Πριν από την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, μια εταιρεία επενδύσεων χρησιμοποιεί τα ποσά εύλογης αξίας που είχαν αναφερθεί στο παρελθόν σε επενδυτές ή στη διοίκηση, εάν τα εν λόγω ποσά αντιπροσωπεύουν το ποσό για το οποίο η επένδυση θα μπορούσε να ανταλλαγεί σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, κατά την ημερομηνία της αποτίμησης.
- 18Ζ Εάν η επιμέτρηση της επένδυσης σε θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους 18Γ–18ΣΤ δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*), μια εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή των παραγράφων 18Γ–18ΣΤ, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία είναι εφικτό για την εταιρεία επενδύσεων να επιμετρήσει την εύλογη αξία της θυγατρικής είναι προγενέστερη από την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής προσαρμόζει τα ίδια κεφάλαια στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου όσον αφορά κάθε διαφορά μεταξύ:
- α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της επένδυσης και
- β) της εύλογης αξίας της επένδυσης του επενδυτή στη θυγατρική.
- Εάν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.
- 18Η Εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει διαθέσει ή έχει απολέσει τον έλεγχο μιας επένδυσης σε θυγατρική πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων *Εταιρείες επενδύσεων*, η εταιρεία επενδύσεων δεν απαιτείται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικοποίησης για την εν λόγω θυγατρική.
- 18Θ Παρά τις αναφορές στην ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») στις παραγράφους 18Γ–18Ζ, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους 18Γ–18Ζ θα πρέπει να νοούνται ως αναφορές στην «προηγούμενη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται». Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, καθορίζει ευκρινώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί ακόμα, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.

▼ **M50**

- 181 ***Μέθοδος της καθαρής θέσης σε Ατομικές οικονομικές καταστάσεις (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27), του Αυγούστου 2014, που τροποποιεί τις παραγράφους 4-7, 10, 11B και 12. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.***

▼ **M32****Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9**

- 19 Εάν μια οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*.
- ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 27 (2008)
- 20 Το παρόν πρότυπο εκδίδεται ταυτόχρονα με το ΔΠΧΑ 10. Από κοινού, τα δύο ΔΠΧΑ αντικαθιστούν το Δ.Λ.Π. 27 *Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκε το 2008).

▼ **M32****ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28***Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*

ΣΤΟΧΟΣ

- 1 Ο στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και να παραθέσει τις απαιτήσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που είναι επενδυτές με από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε εκδότες επιχειρήσεων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

- 3 Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Η συγγενής επιχείρηση είναι μια οικονομική οντότητα επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ομίλου στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της μητρικής και των θυγατρικών της εμφανίζονται ως εάν επρόκειτο για μία ενιαία οντότητα.

Η μέθοδος της καθαρής θέσης είναι μια λογιστική μέθοδος στην οποία οι επενδύσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος και στη συνέχεια προσαρμόζονται για να ληφθεί υπόψη η μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότης μετά την απόκτηση. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότης και τα συνολικά έσοδα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα συνολικά έσοδα της εκδότης.

Κοινή συμφωνία είναι η συμφωνία στην οποία δύο ή περισσότερα συμβαλλόμενα μέρη έχουν από κοινού έλεγχο.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικός συμφωνηθείσα κοινή άσκηση ελέγχου μιας συμφωνίας, που υφίσταται μόνον όταν οι αποφάσεις για τις σχετικές δραστηριότητες απαιτούν ομόφωνη συναίνεση των μερών που ασκούν από κοινού τον έλεγχο.

Κοινοπραξία είναι μια κοινή συμφωνία με την οποία τα συμβαλλόμενα μέρη τα οποία ασκούν από κοινού έλεγχο της συμφωνίας έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συμφωνίας.

Μέλος κοινοπραξίας/κοινοπρακτών είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία που διαθέτει από κοινού έλεγχο επί της εν λόγω κοινοπραξίας.

Σημαντική επιρροή είναι η δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρησιακής πολιτικής της εκδότης, χωρίς όμως να πρόκειται για έλεγχο ή από κοινού έλεγχο των εν λόγω πολιτικών.

▼ M32

- 4 Οι ακόλουθοι όροι καθορίζονται στην παράγραφο 4 του ΔΛΠ 27 *Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* και στο Προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις* και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται στα ΔΠΧΑ στα οποία παρέχεται ο ορισμός τους:
- έλεγχος εκδότριας
 - όμιλος
 - μητρική
 - ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
 - θυγατρική.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΠΙΡΡΟΗ

- 5 Εάν μια οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς ότι δεν συμβαίνει αυτό. Αντίστροφα, εάν μια οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), λιγότερο από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα δεν ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς μια τέτοια επιρροή. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλον επενδυτή δεν εμποδίζει αναγκαστικά κάποια οντότητα από το να ασκεί σημαντική επιρροή.
- 6 Η ύπαρξη σημαντικής επιρροής από μια οντότητα αποδεικνύεται συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:
- α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας·
 - β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές·
 - γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ οντότητας και εκδότριας·
 - δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού ή
 - ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.
- 7 Η οικονομική οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, ή άλλα όμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν ασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οικονομική οντότητα επιπλέον ισχύ ψήφου ή να μειώσουν την ισχύ ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρησιακές πολιτικές μιας άλλης οικονομικής οντότητας (δηλαδή δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι ασκήσιμα ή μετατρέψιμα υπό τις τρέχουσες συνθήκες, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλες οικονομικές οντότητες, εξετάζονται όταν πρόκειται να διαπιστωθεί αν η οικονομική οντότητα έχει σημαντική επιρροή. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος ασκήσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μια μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.
- 8 Κατά την διαπίστωση του αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στην σημαντική επιρροή, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων της άσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλο συμβατικό διακανονισμό, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά) που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός από τις προθέσεις της διοίκησης και την οικονομική δυνατότητα για την εν λόγω άσκηση ή μετατροπή.

▼ M32

- 9 Η οικονομική οντότητα χάνει την σημαντική επιρροή της σε μία εκδότρια όταν παύει να έχει την εξουσία που της επιτρέπει να συμμετέχει στις αποφάσεις που αφορούν την οικονομική και επιχειρησιακή πολιτική εκείνης της εκδότριας. Η απώλεια της σημαντικής επιρροής μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία συγγενής επιχείρηση υπαχθεί σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί ως αποτέλεσμα συμβατικής συμφωνίας.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

- 10 Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, κατά την αρχική αναγνώριση η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης, και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να αναγνωριστεί το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα διανεμόμενα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μια εκδότρια μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Ενδέχεται επίσης να απαιτούνται προσαρμογές της λογιστικής αξίας για μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια που προκύπτουν από μεταβολές στα λοιπά συνολικά έσοδα της εκδότριας. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές ενσωμάτων πάγιων και από συναλλαγματικές διαφορές λόγω μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις εν λόγω μεταβολές αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα του επενδυτή (βλέπε ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων*).
- 11 Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα διανεμηθέντα μερίσματα μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία επειδή τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Επειδή ο επενδυτής ασκεί από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότρια επιχείρηση, ο επενδυτής έχει συμμετοχή στην επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και, ως εκ τούτου, στην απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιο του στα κέρδη ή τις ζημίες μιας εκδότριας. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές αναφορές των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.
- 12 Όταν υφίστανται δυνητικά δικαιώματα ψήφου ή άλλα παράγωγα που εμπερικλείουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, η συμμετοχή μιας οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία προσδιορίζεται αποκλειστικά βάσει των υφιστάμενων ιδιοκτησιακών δικαιωμάτων και δεν αντικατοπτρίζει την πιθανή άσκηση ή μετατροπή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και λοιπών παραγώγων μέσων, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της παραγράφου 13.
- 13 Σε ορισμένες περιπτώσεις η οντότητα έχει, ουσιαστικά, υφιστάμενη κυριότητα ως αποτέλεσμα συναλλαγής η οποία επί του παρόντος παρέχει πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με την κατοχή ιδιοκτησιακής συμμετοχής. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναλογία που κατανέμεται στην οντότητα καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την ενδεχόμενη άσκηση εκείνων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων μέσων τα οποία παρέχουν επί του παρόντος στην οντότητα πρόσβαση στα έσοδα.

▼ **M32**

- 14 Το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα* δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που έχουν καταλογιστεί με την χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης. Όταν μέσα που περιέχουν ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου παρέχουν επί του παρόντος πρόσβαση στα έσοδα που συνδέονται με ιδιοκτησιακή συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, τα μέσα δεν υπόκεινται στο ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε άλλη περίπτωση, μέσα που περικλείουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου σε συνδεδεμένη επιχείρηση ή κοινοπραξία λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

▼ **M65**

- 14A Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης το ΔΠΧΑ 9 σε άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία στην οποία δεν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Σε αυτά περιλαμβάνονται μακροπρόθεσμες συμμετοχές οι οποίες, στην ουσία, αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης της οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία (βλέπε παράγραφο 38). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στις εν λόγω μακροπρόθεσμες συμμετοχές πριν εφαρμόσει την παράγραφο 38 και τις παραγράφους 40–43 του παρόντος Προτύπου. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν προσαρμογές στη λογιστική αξία των μακροπρόθεσμων συμμετοχών που προκύπτουν από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου.

▼ **M32**

- 15 Εκτός εάν μια επένδυση, ή μέρος επένδυσης, σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία ταξινομείται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, η επένδυση ή οποιαδήποτε διατηρούμενη συμμετοχή στην επένδυση που έχει ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση ταξινομείται ως μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

- 16 Οντότητα με από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε εκδότες λογιστικοποιεί την επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης, εκτός εάν η επένδυση μπορεί να τύχει απαλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 17-19.

Απαλλαγές από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

▼ **M51**

- 17 Η οντότητα δεν χρειάζεται να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, εάν η οντότητα είναι μητρική η οποία απαλλάσσεται από την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καλυπτόμενη από την εξαίρεση δυνάμει της παραγράφου 4 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 10 ή εάν ισχύουν όλα τα κατωτέρω:

- α) Η οντότητα είναι θυγατρική άλλης οικονομικής οντότητας, στην οποία ανήκει εξ ολοκλήρου ή εν μέρει και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η οντότητα δεν εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού.
- β) Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της οντότητας δεν υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές).
- γ) Η οντότητα δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά.

▼ **M51**

δ) Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία της οντότητας καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που είναι διαθέσιμες για δημόσια χρήση και συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ, στις οποίες είναι ενοποιημένες οι θυγατρικές ή επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10.

▼ **M59**

18 Όταν μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία κατέχεται από οντότητα, ή κατέχεται εμμέσως μέσω οντότητας η οποία είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίο κεφάλαιο, εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή παρόμοια οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, η οντότητα δύναται να επιλέξει να επιμετρήσει τις εν λόγω επενδύσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αυτήν την επιλογή χωριστά για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, κατά την αρχική αναγνώριση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας.

▼ **M32**

19 Όταν μια οντότητα διαθέτει επένδυση σε συγγενή επιχείρηση, τμήμα της οποίας κατέχεται έμμεσα μέσω οργανισμού διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, ή αμοιβαίου κεφαλαίου, επενδυτικού οργανισμού και παρομοίων οντοτήτων συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, η οντότητα δύναται να επιλέξει να επιμετρήσει το τμήμα της επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, ανεξάρτητα από το εάν ο οργανισμός διαχείρισης κεφαλαίων επιχειρηματικού κινδύνου, ή το αμοιβαίο κεφάλαιο και οι παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, έχει σημαντική επιρροή επί του τμήματος αυτού της επένδυσης. Εάν η οντότητα έχει την επιλογή αυτή, εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης σε οιοδήποτε εναπομένον τμήμα της επένδυσής της σε συγγενή επιχείρηση το οποίο δεν κατέχεται μέσω οργανισμού διαχείρισης επιχειρηματικών κεφαλαίων, ή αμοιβαίου κεφαλαίου, οργανισμού επενδύσεων χαρτοφυλακίου και παρόμοιων οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις.

Ταξινόμηση επένδυσης ως κατεχόμενης προς πώληση

20 Μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 5 σε επένδυση ή τμήμα επένδυσης, σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που πληροί τα κριτήρια ταξινόμησης ως κατεχόμενη προς πώληση. Οιοδήποτε διατηρούμενο τμήμα επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που δεν έχει ταξινομηθεί ως κατεχόμενο προς πώληση λογιστικοποιείται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης έως ότου λάβει χώρα η διάθεση του τμήματος που ταξινομείται ως κατεχόμενο προς πώληση. Μετά τη διάθεση, η οντότητα λογιστικοποιεί οιαδήποτε διατηρούμενη συμμετοχή στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, εκτός εάν η διατηρούμενη συμμετοχή εξακολουθεί να είναι συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία, οπότε η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

21 Όταν επένδυση, ή τμήμα επένδυσης, σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που προηγουμένως ταξινομείτο ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την ταξινόμηση αυτή, αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αναδρομικά από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την ταξινόμηση ως κατεχόμενη προς πώληση τροποποιούνται αναλόγως.

Διακοπή της χρήσης της μεθόδου της καθαρής θέσης

22 Η οντότητα διακόπτει τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία η επένδυσή της παύει να αποτελεί συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία ως εξής:

α) Εάν η επένδυση καθίσταται θυγατρική, η οντότητα λογιστικοποιεί την επένδυσή της σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* και το ΔΠΧΑ 10.

▼ **M32**

β) Εάν η διατηρούμενη συμμετοχή στην πρόην συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα επιμετρά τη διατηρούμενη συμμετοχή στην εύλογη αξία. Η εύλογη αξία της διατηρούμενης συμμετοχής θεωρείται ως η εύλογη αξία της κατά την αρχική αναγνώριση ως χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα οιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

(i) της εύλογης αξίας οιασδήποτε διατηρούμενης συμμετοχής και τυχόν εσόδων από τη διάθεση μέρους της συμμετοχής στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία· και

(ii) της λογιστικής αξίας της επένδυσης κατά την ημερομηνία διακοπής της χρήσης της μεθόδου της καθαρής θέσης.

γ) Όταν μια οντότητα διακόπτει τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα λογιστικοποιεί όλα τα ποσά που είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εν λόγω επένδυση στην ίδια βάση όπως θα απαιτείτο εάν η εκδότρια είχε διαθέσει απευθείας τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις.

23 Ως εκ τούτου, εάν κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί προηγουμένως από την εκδότρια στα λοιπά συνολικά έσοδα θα αναταξινομηθεί στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η οντότητα αναταξινομεί το κέρδος ή τη ζημία από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από αναταξινόμηση) όταν διακόπτεται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Για παράδειγμα, εάν μια συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει συσσωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν εκμετάλλευση του εξωτερικού και η οντότητα διακόπτει τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα αναταξινομεί στα αποτελέσματα τα κέρδη ή τις ζημίες που είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εκμετάλλευση του εξωτερικού.

24 Εάν μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση καταστεί επένδυση σε κοινοπραξία ή ένα επένδυση σε κοινοπραξία καταστεί επένδυση σε συγγενή επιχείρηση, η οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν επιμετρά εκ νέου τη διατηρούμενη συμμετοχή.

Μεταβολές στα δικαιώματα ιδιοκτησίας

▼ **M50**

25 Εάν το ιδιοκτησιακό δικαίωμα οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία μειωθεί, αλλά η επένδυση εξακολουθεί να κατατάσσεται είτε στην κατηγορία της συγγενούς επιχείρησης είτε σε εκείνη της κοινοπραξίας, αντίστοιχα, η οντότητα επαναταξινομεί στα αποτελέσματα το τμήμα των κερδών ή των ζημιών που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα και έχει σχέση με την εν λόγω μείωση του δικαιώματος ιδιοκτησίας, εφόσον το εν λόγω κέρδος ή η ζημία θα απαιτείτο να επαναταξινομηθεί στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων.

▼ **M32**

Διαδικασίες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

26 Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι παρεμφερείς με τις διαδικασίες ενοποίησης που περιγράφονται στο ΔΠΧΑ 10. Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες λογιστικού χειρισμού της απόκτησης μιας θυγατρικής υιοθετούνται και για τη λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

▼ **M51**

- 27 Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι το άθροισμα των συμμετοχών της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της στη συγκεκριμένη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για τον σκοπό αυτόν. Όταν μια συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες, τα λοιπά συνολικά έσοδα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που συνυπολογίζονται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας επί των κερδών ή των ζημιών, των λοιπών συνολικών εσόδων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών της), μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών (βλέπε παραγράφους 35–36A).

▼ **M32**

- 28 Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές με υπερκείμενα και υποκείμενα μέρη μεταξύ της οντότητας (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών της) και της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μόνον κατά την έκταση των συμμετοχών μη σχετιζόμενων επενδυτών με εκείνη τη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία. Συναλλαγές με υπερκείμενα μέρη είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία προς τον επενδυτή. Συναλλαγές με υποκείμενα μέρη είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς συγγενή του επιχείρηση ή κοινοπραξία. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.
- 29 Όταν από τις συναλλαγές με υποκείμενα μέρη προκύπτουν ενδείξεις μείωσης της καθαρής αξίας εκποίησης των προς πώληση ή προς συνεισφορά περιουσιακών στοιχείων, ή ζημίας λόγω απομείωσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, οι εν λόγω ζημίες αναγνωρίζονται εξ ολοκλήρου από τον επενδυτή. Όταν από τις συναλλαγές με υπερκείμενα μέρη προκύπτουν ενδείξεις μείωσης της καθαρής αξίας εκποίησης των προς αγορά περιουσιακών στοιχείων, ή ζημίας λόγω απομείωσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, ο επενδυτής αναγνωρίζει το μερίδιό του στις εν λόγω ζημίες.
- 30 Η συνεισφορά μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία έναντι συμμετοχής στο κεφάλαιο της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 28, εκτός εάν η συνεισφορά στερείται εμπορικής ουσίας, κατά την έννοια του όρου στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*. Εάν μια τέτοια συνεισφορά στερείται εμπορικής ουσίας, το κέρδος ή η ζημία θεωρείται ως μη πραγματοποιηθέν και δεν αναγνωρίζεται παρά μόνον εάν εφαρμόζεται επίσης η παράγραφος 31. Τα εν λόγω μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες απαλείφονται έναντι της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν παρουσιάζονται ως αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας ή στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας στην οποία λογιστικοποιούνται οι επενδύσεις με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- 31 Εάν, επιπλέον της συμμετοχής στο κεφάλαιο συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας, μια οντότητα λαμβάνει χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα αναγνωρίζει πλήρως στα αποτελέσματα του τμήμα των κερδών ή των ζημιών επί της μη χρηματικής συνεισφοράς που σχετίζεται με τα ληφθέντα χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία.

▼ **M32**

- 32 Η επένδυση λογιστικοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που καθίσταται συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, οιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους της επένδυσης και του μεριδίου της οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εκδότριας λογιστικοποιείται ως ακολούθως:
- α) Η υπεραξία που σχετίζεται με συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Δεν επιτρέπεται απόσβεση της εν λόγω υπεραξίας.
 - β) Οιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου της οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εκδότριας έναντι του κόστους της επένδυσης περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου της οντότητας στα αποτελέσματα της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας στην περίοδο κατά την οποία αποκτήθηκε η επένδυση.

Το μερίδιο της οντότητας επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση ώστε να ληφθεί υπόψη, για παράδειγμα, η απόσβεση των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, το μερίδιο της οντότητας επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης, όπως για υπεραξία ή ενσώματα πάγια στοιχεία.

- 33 Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Όταν διαφέρει το τέλος της περιόδου αναφοράς της οντότητας από εκείνο της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας, η συγγενής επιχείρηση ή η θυγατρική καταρτίζει, για χρήση από την οντότητα, οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.
- 34 Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 33, οι οικονομικές καταστάσεις συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της οντότητας, γίνονται προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς της θυγατρικής και εκείνου της οντότητας δεν θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά μεταξύ του τέλους των περιόδων αναφοράς δεν θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.
- 35 Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ενιαίες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε παρεμφερείς συνθήκες.

▼ **M51**

- 36 Πλην όσων περιγράφονται στην παράγραφο 36Α, εάν μια συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν από εκείνες της οντότητας για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα υπό παρεμφερείς συνθήκες, πραγματοποιούνται προσαρμογές ώστε να συμμορφωθούν οι λογιστικές πολιτικές της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας με εκείνες της οντότητας, όταν οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας χρησιμοποιούνται από την οντότητα κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.

▼ **M59**

36A Κατά παρέκκλιση από την απαίτηση της παραγράφου 36, εάν μια οντότητα που δεν είναι η ίδια εταιρεία επενδύσεων έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων, η οντότητα μπορεί, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, να επιλέξει να διατηρεί την επιμέτρηση της εύλογης αξίας που εφαρμόζεται από την εν λόγω συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων για τις συμμετοχές της συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας που είναι εταιρεία επενδύσεων σε θυγατρικές. Αυτή η επιλογή πραγματοποιείται χωριστά για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων, κατά τη μεταγενέστερη από τις ημερομηνίες κατά τις οποίες α) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων αναγνωρίζεται αρχικά· β) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία καθίσταται εταιρεία επενδύσεων· και γ) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων καθίσταται για πρώτη φορά μητρική εταιρεία.

▼ **M32**

37 Αν μια συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει εκκρεμείς σωρευμένες προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν σε μέρη εκτός της οντότητας και κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια, η οντότητα υπολογίζει το μερίδιό της επί των κερδών ή ζημιών μετά την αφαίρεση των μερισμάτων από τις εν λόγω προνομιούχες μετοχές, ανεξαρτήτως του εάν έχουν δηλωθεί τα μερίσματα ή όχι.

38 Αν το μερίδιο μιας οντότητας στις ζημίες μιας συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας ισούται ή υπερβαίνει τη συμμετοχή της στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία, η οντότητα πάυει να αναγνωρίζει το μερίδιό της από τις περαιτέρω ζημίες. Η συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μαζί με κάθε μακροπρόθεσμη συμμετοχή που, στην ουσία, αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπόμενο μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της οικονομικής οντότητας σε αυτή τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή δάνεια, αλλά όχι και οι εμπορικές απαιτήσεις ή οι πληρωτέοι λογαριασμοί από συνήθειες εμπορικές συναλλαγές ή κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση για την οποία υπάρχει επαρκής ασφάλεια, όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Οι ζημίες που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση της οντότητας σε κοινές μετοχές, εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής της οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία με φθίνουσα σειρά αρχαιότητας (ήτοι της προτεραιότητας κατά τη ρευστοποίηση).

39 Αφού η συμμετοχή της οντότητας μειωθεί στο μηδέν και προκύψουν πρόσθετες ζημίες αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που η οντότητα έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Αν η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία εμφανίσει στη συνέχεια κέρδη, η οντότητα αρχίζει να αναγνωρίζει εκ νέου το μερίδιό της επί των κερδών, μόνον αφού το μερίδιό της επί των κερδών εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν αναγνωριστεί.

Ζημία απομείωσης▼ **M53**

40 Μετά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας σύμφωνα με την παράγραφο 38, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 41Α–41Γ για να καθορίσει κατά πόσον υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι η καθαρή επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει απομειωθεί.

▼ M65

41 [Διαγράφηκε]

▼ M53

41A Η καθαρή επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία απομειώνεται και προκύπτουν ζημίες απομείωσης εάν, και μόνον εάν, υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις της απομείωσης ως αποτέλεσμα ενός ή περισσότερων γεγονότων που ανέκυψαν μετά την αρχική αναγνώριση της καθαρής επένδυσης («ζημιογόνο γεγονός») και το εν λόγω ζημιογόνο γεγονός (ή τα ζημιογόνα γεγονότα) έχει επίδραση στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές από την καθαρή επένδυση που μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ενδέχεται να μην είναι εφικτό να εξατομικευτεί ένα μοναδικό, διακεκριμένο γεγονός που προκάλεσε την απομείωση. Αντίθετα, μπορεί να προκάλεσε την απομείωση η συνδυασμένη επίδραση αρκετών γεγονότων. Οι ζημίες που αναμένονται από μελλοντικά γεγονότα, ανεξαρτήτως πόσο πιθανές είναι, δεν αναγνωρίζονται. Στις αντικειμενικές αποδείξεις ότι μια καθαρή επένδυση έχει απομειωθεί περιλαμβάνονται παρατηρήσιμες πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση της οικονομικής οντότητας σχετικά με τα ακόλουθα ζημιογόνα γεγονότα:

- α) σημαντική οικονομική δυσχέρεια της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας·
- β) παραβίαση του συμβολαίου, όπως αθέτηση ή καθυστέρηση καταβολών από τη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία·
- γ) παροχή έκπτωσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία από την οικονομική οντότητα, για οικονομικούς ή νομικούς λόγους που σχετίζονται με την οικονομική δυσχέρεια της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας, την οποία η οικονομική οντότητα δεν θα εξετάζε σε διαφορετική περίπτωση·
- δ) σημαντική αύξηση της πιθανότητας ότι η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία θα πτωχεύσει ή θα προβεί σε άλλη οικονομική αναδιοργάνωση· ή
- ε) εξαφάνιση ενεργούς αγοράς για την καθαρή επένδυση λόγω οικονομικών δυσχερειών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας.

41B Η εξαφάνιση ενεργού αγοράς επειδή οι συμμετοχικοί τίτλοι ή τα χρηματοοικονομικά μέσα της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας δεν είναι πλέον διαπραγματεύσιμα δημόσια δεν αποτελεί απόδειξη απομείωσης. Η υποβάθμιση της πιστοληπτικής διαβάθμισης συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας ή η μείωση στην εύλογη αξία της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας δεν αποτελούν, από μόνες τους, αποδείξεις απομείωσης, μολονότι μπορεί να θεωρηθούν αποδείξεις όταν εξετάζονται σε συνδυασμό με άλλες διαθέσιμες πληροφορίες.

41Γ Πέραν των γεγονότων που παρατίθενται στην παράγραφο 41A, στις αντικειμενικές αποδείξεις απομείωσης της καθαρής επένδυσης σε συμμετοχικούς τίτλους της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας περιλαμβάνονται οι πληροφορίες για σημαντικές μεταβολές με αρνητικό αποτέλεσμα που έχουν συντελεστεί στο τεχνολογικό, οικονομικό, νομικό περιβάλλον και στο περιβάλλον αγοράς, στο οποίο δραστηριοποιείται η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία, και οι οποίες υποδεικνύουν ότι το κόστος της επένδυσης στον συμμετοχικό τίτλο ενδέχεται να μην ανακτηθεί. Μια σημαντική ή παρατεταμένη μείωση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο κάτω του κόστους αποτελεί, επίσης, αντικειμενική απόδειξη απομείωσης αξίας.

▼ **M53**

42 Επειδή η υπεραξία που αποτελεί τμήμα της λογιστικής αξίας μιας καθαρής επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία δεν αναγνωρίζεται χωριστά, δεν ελέγχεται χωριστά για απομείωση με εφαρμογή των απαιτήσεων για έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*. Αντ' αυτού, ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης ελέγχεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 ως ένα ενιαίο περιουσιακό στοιχείο, με σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού της (την υψηλότερη αξία μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης) και της λογιστικής αξίας της, όπου η εφαρμογή των παραγράφων 41Α–41Γ υποδεικνύει ότι η καθαρή επένδυση δύναται να είναι απομειωμένη. Τυχόν ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται υπό τέτοιες συνθήκες δεν κατανέμεται σε κανένα περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, που να αποτελεί μέρος της λογιστικής αξίας της καθαρής επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία. Κατά συνέπεια, κάθε αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 στον βαθμό που το ανακτήσιμο ποσό της καθαρής επένδυσης αυξάνεται μελλοντικά. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της καθαρής επένδυσης, η οικονομική οντότητα εκτιμά:

- α) το μερίδιό της στην παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από τη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία, περιλαμβανομένων των ταμειακών ροών από τις δραστηριότητες της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και των εισπράξεων από την τελική διάθεση της επένδυσης· ή
- β) την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της.

Με τις κατάλληλες παραδοχές, αμφότερες οι μέθοδοι δίδουν το ίδιο αποτέλεσμα.

▼ **M32**

43 Το ανακτήσιμο ποσό μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία εκτιμάται για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, εκτός αν η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

44 Επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία λογιστικοποιείται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της οντότητας σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

45 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές συμφωνίες*, το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες* και το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼ **M53**

45A Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 40–42 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 41Α–41Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ **M50**

45B *Μέθοδος της καθαρής θέσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27), του Αυγούστου 2014, που τροποποιεί την παράγραφο 25. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M51

45Δ Με την τροποποίηση *Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 17, 27 και 36 και προστέθηκε η παράγραφος 36Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M59

45E Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2014–2016*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 18 και 36Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M65

45Z Με το έγγραφο *Μακροπρόθεσμες Συμμετοχές σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες*, που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος 14Α και διαγράφηκε η παράγραφος 41. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις παραγράφους 45H-45IΑ. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

45H Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Z ταυτόχρονα με την εφαρμογή για πρώτη φορά του ΔΠΧΑ 9, εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 στις μακροπρόθεσμες συμμετοχές που περιγράφονται στην παράγραφο 14Α.

45Θ Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Z μετά την εφαρμογή για πρώτη φορά του ΔΠΧΑ 9, εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των απαιτήσεων που καθορίζονται στην παράγραφο 14Α στις μακροπρόθεσμες συμμετοχές. Για τον σκοπό αυτό, οι αναφορές στην ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 νοούνται ως αναφερόμενες στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων). Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους μόνον εάν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης.

45I Όταν εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Z, η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια* δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους μόνον εάν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης.

▼ M65

- 45IA Εάν μια οικονομική οντότητα δεν αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εφαρμόζοντας την παράγραφο 45Θ ή την παράγραφο 45I κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων, αναγνωρίζει στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) οποιαδήποτε διαφορά ανάμεσα:
- α) στην προηγούμενη λογιστική αξία μακροπρόθεσμων συμμετοχών που περιγράφονται στην παράγραφο 14A κατά την εν λόγω ημερομηνία και
 - β) στη λογιστική αξία των εν λόγω μακροπρόθεσμων συμμετοχών κατά την εν λόγω ημερομηνία.

▼ M32**Παραπομπές στο ΔΠΧΠ 9**

- 46 Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οποιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 28 (2003)

- 47 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).



ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29

Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ► **M8** ⁽¹⁾ ◀

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.
2. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση παρουσίαση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική.
3. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Το πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία, αποτελεί θέμα κρίσης. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
 - α) ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη·
 - β) ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα·
 - γ) πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμφωνίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή·
 - δ) επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών και
 - ε) το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100 %.
4. Είναι προτιμότερο, όλες οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, να εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Παρ' όλα αυτά, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομικής οντότητας, από την έναρξη της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα, στο νόμισμα της οποίας η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις καταστάσεις αυτές.

Η ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

5. Οι τιμές μεταβάλλονται με το χρόνο, ως αποτέλεσμα διάφορων ειδικών ή γενικών πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών. Ειδικές συνθήκες, όπως μεταβολές στην προσφορά και ζήτηση και τεχνολογικές αλλαγές, μπορεί να προκαλούν σημαντική αύξηση ή μείωση των επιμέρους τιμών, ανεξάρτητα της μιας από την άλλη. Επιπρόσθετα, γενικές συνθήκες μπορεί να προκαλούν αλλαγές στο γενικό επίπεδο τιμών και συνεπώς στη γενική αγοραστική δύναμη του χρήματος.

⁽¹⁾ Ως μέρος των Βελτιώσεων στα Δ.Π.Χ.Α. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008, το Συμβούλιο τροποποίησε την ορολογία που χρησιμοποιείται στο Δ.Λ.Π. 29 για να συμφωνεί με άλλα Δ.Π.Χ.Α., ως ακολούθως: (α) «αγοραία αξία» τροποποιήθηκε σε «εύλογη αξία» και (β) «αποτελέσματα εργασιών» και «καθαρά κέρδη» τροποποιήθηκαν σε «αποτελέσματα»

▼ M8

6. Οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το ιστορικό κόστος ενεργούν, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τόσο τις αλλαγές του γενικού επιπέδου των τιμών όσο και τις οι αυξήσεις των επί μέρους τιμών των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων. Εξαίρεση σε αυτό αποτελούν εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή επιλέγει να επιμετρήσει σε εύλογη αξία. Για παράδειγμα, ενσώματα πάγια ενδέχεται να αναπροσαρμόζονται στην εύλογη αξία και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία απαιτείται να επιμετρώνται σε εύλογη αξία. Μερικές οικονομικές οντότητες όμως, παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις οι οποίες βασίζονται σε μια προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, που αντανακλά τις επιδράσεις των μεταβολών στις επί μέρους τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται.

▼ B

7. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, οι οικονομικές καταστάσεις, είτε βασίζονται σε προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε του τρέχοντος κόστους, είναι χρήσιμες μόνον αν παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδας μέτρησης. Ως αποτέλεσμα, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οντοτήτων που καταρτίζονται στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Δεν επιτρέπεται η παρουσίαση της πληροφόρησης που απαιτεί το παρόν Πρότυπο, ως συμπλήρωμα οικονομικών καταστάσεων που δεν επαναδιατυπώθηκαν. Επίσης, δεν συνιστάται χωριστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πριν από την επαναδιατύπωση.

▼ M8

8. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε βασίζονται στη μέθοδο ιστορικού κόστους είτε στη μέθοδο του τρέχοντος κόστους, θα διατυπώνονται αναφορικά με τη μονάδα επιμέτρησης που θα ισχύει στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Τα αντίστοιχα ποσά για την προηγούμενη περίοδο που απαιτούνται από το Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως τροποποιήθηκε το 2007) καθώς και τυχόν πληροφορίες αναφορικά με προγενέστερες περιόδους θα διατυπώνονται επίσης αναφορικά με την μονάδα επιμέτρησης που θα ισχύει στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42(β) και 43 του Δ.Λ.Π. 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συνλλαγήματος*.

▼ B

9. Το κέρδος ή ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα και θα γνωστοποιείται χωριστά.
10. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών, όπως επίσης και ορθή κρίση. Η πάγια εφαρμογή αυτών των διαδικασιών και κρίσεων, από περίοδο σε περίοδο, είναι περισσότερο σπουδαία, από την αυστηρή ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις.

Οικονομικές καταστάσεις ιστορικού κόστους**▼ M5**

Κατάσταση οικονομικής θέσης

▼ B

11. Ποσά του ισολογισμού που δεν είναι ήδη εκφρασμένα βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.
12. Χρηματικά στοιχεία δεν αναμορφώνονται, γιατί ήδη παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης. Χρηματικά στοιχεία είναι τα χρήματα που κατέχονται και κονδύλια που εισπράττονται ή πληρώνονται σε χρήμα.

▼ B

13. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις συνδεδεμένα βάσει συμφωνίας με μεταβολές των τιμών, όπως π.χ. ομόλογα και δάνεια των οποίων η απόδοσή τους συνδέεται με κάποιο δείκτη, προσαρμόζονται ακολουθώντας τη συμφωνία, προκειμένου να επιβεβαιώνουν το τρέχον υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα εν λόγω στοιχεία εμφανίζονται με αυτήν την προσαρμοσμένη αξία στον επαναδιατυπωμένο ισολογισμό.

▼ M8

14. Όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις είναι μη χρηματικά. Μερικά μη χρηματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία αναφοράς, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η εύλογη αξία, οπότε αυτά δεν επαναδιατυπώνονται. Όλα τα υπόλοιπα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται.
15. Τα περισσότερα μη χρηματικά στοιχεία τηρούνται λογιστικά σε κόστος ή σε κόστος μείον αποσβέσεις. Έτσι, αυτά είναι εκφρασμένα σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους. Για το καθένα από τα στοιχεία αυτά, το επαναδιατυπωμένο κόστος ή κόστος μείον αποσβέσεις, προσδιορίζεται με την εφαρμογή, στο ιστορικό κόστος τους και στις σωρευμένες αποσβέσεις, της μεταβολής ενός γενικού δείκτη τιμών από την ημερομηνία της απόκτησης, μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για παράδειγμα, τα ενσώματα πάγια, τα αποθέματα πρώτων υλών και εμπορευμάτων, η υπεραξία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα και όμοια περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες της αγοράς τους. Τα αποθέματα ημικατεργασμένων και ετοιμών προϊόντων, επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες στις οποίες πραγματοποιήθηκαν το κόστος αγοράς και μετατροπής.

▼ B

16. Λεπτομερή στοιχεία των ημερομηνιών απόκτησης των ενσώματων παγίων μπορεί να μην υπάρχουν ή να μην είναι δυνατό να εκτιμηθούν. Σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο, στην πρώτη περίοδο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, να χρησιμοποιείται μια ανεξάρτητη επαγγελματική εκτίμηση της αξίας των στοιχείων, ως βάση της επαναδιατύπωσής τους.
17. Μπορεί να μην υπάρχει γενικός δείκτης τιμών για περιόδους για τις οποίες το παρόν Πρότυπο απαιτεί την επαναδιατύπωση των ενσώματων παγίων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο να χρησιμοποιείται μια εκτίμηση, που βασίζεται, για παράδειγμα, στις μεταβολές της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και ενός σχετικού σταθερού ξένου νομίσματος.
18. Μερικά μη χρηματικά στοιχεία, εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά διαφορετικών ημερομηνιών από αυτές της απόκτησης ή του ισολογισμού, π.χ. τα ενσώματα πάγια που έχουν αναπροσαρμοσθεί σε κάποια προηγούμενη ημερομηνία. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι λογιστικές αξίες επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία της αναπροσαρμογής.

▼ M8

19. Το επαναδιατυπωμένο ποσό ενός μη χρηματικού στοιχείου μειώνεται σύμφωνα με τα κατάλληλα Δ.Π.Χ.Α. ανά περίπτωση, όταν αυτό υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό. Για παράδειγμα, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των ενσώματων παγίων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των σημάτων μειώνονται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό και τα επαναδιατυπωμένα ποσά των αποθεμάτων μειώνονται μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
20. Οι οικονομικές καταστάσεις μιας συμμετοχής που παρακολουθείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μπορεί να καταρτίζονται από την εκδότρια εταιρία στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Η κατάσταση οικονομικής θέσης και η κατάσταση συνολικών εσόδων μιας τέτοιας εκδότριας επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, προκειμένου να υπολογιστεί το μερίδιο του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία και στα αποτελέσματα της εκδότριας. Όταν οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκδότριας παρουσιάζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος.

▼ B

21. Η επίδραση του πληθωρισμού συνήθως αναγνωρίζεται στο κόστος δανεισμού. Δεν είναι σωστό να αναμορφώνεται η κεφαλαιουχική δαπάνη που χρηματοδοτήθηκε με δανεισμό και ταυτόχρονα να κεφαλαιοποιείται αυτό το μέρος του δανειακού κόστους, το οποίο συμψηφίζει τον πληθωρισμό κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Αυτό το μέρος του κόστους δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία το κόστος πραγματοποιήθηκε.
22. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκτά περιουσιακά στοιχεία βάσει συμφωνίας, που της επιτρέπει να αναβάλλει για το μέλλον την πληρωμή, χωρίς εμφανή επιβάρυνση τόκων. Όπου δεν είναι εφικτό να υπολογίζεται το ποσό του τόκου, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία πληρωμής και όχι από την ημερομηνία αγοράς.
23. [Απαλείφθηκε]
24. Στην αρχή της πρώτης περιόδου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, εκτός των κερδών εις νέον και τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας έναν γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία συνεισφέρθηκαν ή άλλως προέκυψαν. Το τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής που προέκυψε σε προηγούμενες περιόδους απαλείφεται. Τα επαναδιατυπωμένα κέρδη εις νέον προέρχονται από όλα τα άλλα ποσά του επαναδιατυπωμένου ισολογισμού.
25. Στο τέλος της πρώτης περιόδου και στις επόμενες περιόδους, όλα τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων επαναδιατυπώνονται, εφαρμόζοντας έναν γενικό δείκτη τιμών από την αρχή της περιόδου ή της ημερομηνίας εισφοράς, αν είναι μεταγενέστερη. Οι μεταβολές της περιόδου στα ίδια κεφάλαια γνωστοποιούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

▼ M5

Κατάσταση συνολικών εσόδων

▼ B

26. Το παρόν Πρότυπο ορίζει, ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης. Συνεπώς όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν, σύμφωνα με τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών, από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων είχαν αρχικώς καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση

27. Σε περίοδο πληθωρισμού, μια οικονομική οντότητα που έχει πλεόνασμα χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις χρηματικές υποχρεώσεις, χάνει αγοραστική δύναμη, ενώ μια οικονομική οντότητα που έχει πλεόνασμα χρηματικών υποχρεώσεων σε σχέση με τα χρηματικά περιουσιακά στοιχεία, κερδίζει αγοραστική δύναμη κατά την έκταση που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συνδέονται με ένα επίπεδο τιμών. Αυτό το κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση, μπορεί να ληφθεί ως η διαφορά από την επαναδιατύπωση των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, των ιδίων κεφαλαίων και τα ► **M5** κονδύλια στην κατάσταση συνολικών εσόδων ◀ και της προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που συνδέονται με δείκτη τιμών. Το κέρδος ή ζημία μπορεί να εκτιμάται εφαρμόζοντας τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών στον σταθμισμένο μέσο όρο της διαφοράς, κατά την περίοδο, μεταξύ χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

▼ M8

28. Το κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα. Η προσαρμογή όσων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων συνδέονται βάσει συμφωνίας με τις μεταβολές των τιμών, σύμφωνα με την παράγραφο 13, συμψηφίζεται έναντι του κέρδους ή της ζημίας στην καθαρή χρηματική θέση. Άλλα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων, όπως πιστωτικοί και χρεωστικοί τόκοι και συναλλαγματικές διαφορές σχετιζόμενες με επενδυμένα ή δανειακά κεφάλαια, συνδέονται επίσης με την καθαρή χρηματική θέση. Μολονότι αυτά τα στοιχεία γνωστοποιούνται ξεχωριστά, μπορεί να είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται μαζί με το κέρδος ή τη ζημία στην καθαρή χρηματική θέση στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

▼ B**Οικονομικές καταστάσεις τρέχοντος κόστους****▼ M5***Κατάσταση οικονομικής θέσης***▼ B**

29. Στοιχεία απεικονιζόμενα στο τρέχον κόστος δεν επαναδιατυπώνονται, γιατί ήδη εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης. Άλλα στοιχεία του ισολογισμού επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με τις παραγράφους 11-25.

▼ M5*Κατάσταση συνολικών εσόδων***▼ B**

30. Η ► **M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◀ που καταρτίστηκε 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 ανάληψης. Έξοδα πωλήσεων και άλλα έξοδα αναγνωρίζονται στα χρηματικά ποσά τους, όταν πραγματοποιούνται. Συνεπώς, όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδας μέτρησης, με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση

31. Το κέρδος ή ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 27 και 28.

Φόροι

32. Η επαναδιατύπωση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο μπορεί να δημιουργήσει διαφορές ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον ισολογισμό. Αυτές οι διαφορές λογιστικοποιούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

▼ M5**Κατάσταση των ταμιακών ροών****▼ B**

33. Το παρόν Πρότυπο ορίζει ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης ταμιακών ροών εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης.

▼ B**Κονδύλια προηγούμενων περιόδων****▼ M8**

34. Τα αντίστοιχα ποσά των προηγούμενων καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς, είτε βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών, ούτως ώστε οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται με βάση την τρέχουσα κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με προηγούμενες περιόδους εκφράζονται επίσης με βάση την τρέχουσα κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42(β) και 43 του Δ.Λ.Π. 21.

▼ B**Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις**

35. Μια μητρική εταιρεία που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, μπορεί να έχει θυγατρικές που επίσης καταρτίζουν τις καταστάσεις τους σε νομίσματα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε τέτοιας θυγατρικής πρέπει να επαναδιατυπώνονται, με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκδίδει τις καταστάσεις της η θυγατρική, πριν αυτές συμπεριληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται από τη μητρική εταιρεία. Όταν μια τέτοια θυγατρική είναι στο εξωτερικό, οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της μετατρέπονται με βάση τις ισοτιμίες κλεισίματος. Οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών που δεν καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σε νομίσματα υπερπληθωριστικών οικονομιών, διέπονται από το ΔΛΠ 21.
36. Αν ενοποιούνται οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικές ► **M5** λήξεις των περιόδων αναφοράς ◀, όλα τα κονδύλια, χρηματικά και μη, χρειάζεται να επαναδιατυπώνονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μονάδα μέτρησης.

Επιλογή και χρήση του γενικού δείκτη τιμών

37. Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, απαιτεί τη χρήση ενός γενικού δείκτη τιμών, που αντανάκλα τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη. Επιθυμητό είναι, όλες οι οικονομικές οντότητες που τηρούν τα βιβλία τους στο νόμισμα της ίδιας οικονομίας να χρησιμοποιούν τον ίδιο δείκτη.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΥΟΥΝ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ

38. Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η οικονομική οντότητα διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, λαμβάνει τα ποσά που είναι εκφρασμένα στην τρέχουσα κατά το τέλος της προηγούμενης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης, ως βάση για τις λογιστικές αξίες στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. Πραγματοποιούνται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

- α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων έχουν επαναδιατυπωθεί, λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος λειτουργίας και, ως αποτέλεσμα, εμφανίζονται με βάση την τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης·

▼ B

- β) αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους ή στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους και
- γ) η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και η μεταβολή του δείκτη κατά τη διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς.
40. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτεί το παρόν Πρότυπο, είναι αναγκαίες προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος αντιμετώπισης των επιδράσεων του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, προορίζονται για να παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση, αναγκαία στην κατανόηση του τρόπου αυτού και των ποσών που προκύπτουν.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1990 ή μετά από αυτήν.

▼ M32

▼ M52



ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

Κέρδη ανά μετοχή

ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Το παρόν Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις:
 - α) στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας:
 - i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ή
 - ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά και
 - β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:
 - i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ή
 - ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά.
3. Μια οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή υπολογίζει και γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

- **M32** 4. Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει ενοποιημένες καθώς και ατομικές οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, αντίστοιχα, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν πρότυπο πρέπει να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. ◀ Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή βάσει των ατομικών οικονομικών καταστάσεων της, παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή μόνο ► **M5** στην κατάσταση συνολικών εσόδων της ◀. Μια οικονομική οντότητα δεν παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

▼ M31

- 4A. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10A του Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζονται κέρδη κατά μετοχή μόνο στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση.

▼ B

ΟΡΙΣΜΟΙ

5. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αντιμείωση είναι μια αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μια μείωση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον έχουν εκπληρωθεί κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Μια *ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία* είναι μια συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές είναι κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδαμινού ποσού μετρητών ή άνευ μετρητών μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων μιας ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.

Μείωση είναι μια μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μια αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους είναι χρηματοοικονομικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.

Τα *δικαιώματα πώλησης επί των κοινών μετοχών* είναι συμβόλαια που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

6. Οι κοινές μετοχές συμμετέχουν στα καθαρά κέρδη της περιόδου μόνο μετά από τις άλλες κατηγορίες μετοχών, όπως οι προνομιούχες μετοχές. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να έχει περισσότερες από μία κατηγορίες κοινών μετοχών. Κοινές μετοχές της ίδιας κατηγορίας έχουν τα ίδια δικαιώματα στη λήψη μερισμάτων.
7. Παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:
- α) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές·
 - β) δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών·
 - γ) μετοχές που θα εκδίδονταν με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

▼ **M33**

8. Οι όροι που προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, εκτός εάν άλλως αναφέρεται. Το ΔΛΠ 32 καθορίζει το χρηματοοικονομικό μέσο, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση και το συμμετοχικό τίτλο και παρέχει οδηγίες εφαρμογής των ορισμών αυτών. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* προσδιορίζει την εύλογη αξία και ορίζει απαιτήσεις για την εφαρμογή του ορισμού αυτού.

▼ **B**

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

9. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ότι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.
10. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.
11. Ο σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών ανά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μιας μητρικής οικονομικής οντότητας στην απόδοση της οικονομικής οντότητας κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

Κέρδη

12. Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, τα ποσά που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας σε σχέση με:

α) κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στη μητρική οικονομική οντότητα και

β) κέρδη ή ζημίες που αποδίδονται στη μητρική οικονομική οντότητα.

είναι τα ποσά του α) και του β) προσαρμοσμένα για τα ποσά μετά το φόρο των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών, των διαφορών που απορρέουν από τον διακανονισμό των προνομιούχων μετοχών και άλλες παρόμοιες επιδράσεις των προνομιούχων μετοχών που εντάσσονται στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων.

13. Κάθε στοιχείο των εσόδων και των εξόδων που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και που αναγνωρίζεται σε μια περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των φόρων και των μερισμάτων επί των προνομιούχων μετοχών που κατατάσσονται στις υποχρεώσεις, συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των κερδών ή των ζημιών της περιόδου που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής εταιρείας (βλ. ΔΛΠ 1 ► **M5** ————— ◀).

14. Το μετά από φόρους ποσό των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών που αφαιρείται από τα κέρδη ή τις ζημίες είναι:

α) το μετά από φόρους ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών επί προνομιούχων μετοχών μη σωρευτικού μερίσματος που αναγγέλλεται για την περίοδο και

β) το μετά από φόρους ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών της περιόδου για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές, άσχετα αν τα μερίσματα αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι. Το ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για την περίοδο δεν περιλαμβάνει το ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές που καταβλήθηκε ή αναγγέλθηκε κατά τη διάρκεια της τρέχουσας λογιστικής περιόδου και αφορά προηγούμενες λογιστικές περιόδους.

▼ B

15. Οι προνομιούχες μετοχές που προβλέπουν χαμηλό αρχικό μέρισμα προκειμένου να αποζημιώσουν μια οικονομική οντότητα για την πώληση της προνομιούχου μετοχής με έκπτωση ή μέρισμα υψηλότερου της αγοράς σε μεταγενέστερες περιόδους ώστε να αποζημιωθούν οι επενδυτές για την αγορά προνομιούχων μετοχών σε τιμή υπέρ το άρτιο, αναφέρονται μερικές φορές ως προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή απόδοσης. Κάθε έκπτωση επί της τιμής αρχικής έκδοσης, ή έκδοση με τιμή υπέρ το άρτιο που αφορά προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή αποσβένεται στα κέρδη εις νέον με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και θεωρείται μέρισμα προνομιούχου μετοχής για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή.
16. Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να επαναγοραστούν από την οικονομική οντότητα μετά από σχετική προσφορά προς τους κατόχους τους. Το επιπλέον της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών επιπλέον της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών αντιπροσωπεύει μια απόδοση στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και μια επιβάρυνση των κερδών εις νέον για την οικονομική οντότητα. Το ποσό αυτό αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.
17. Η πρόωρη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να παρακινήθει από μια οικονομική οντότητα μέσω ευνοϊκών μεταβολών των αρχικών όρων μετατροπής ή την καταβολή συμπληρωματικού τιμήματος. Η υπέρβαση της εύλογης αξίας των κοινών μετοχών ή άλλου τιμήματος που καταβάλλεται πλέον της εύλογης αξίας των εκδοτέων κοινών μετοχών σύμφωνα με τους αρχικούς όρους της μετατροπής συνιστά απόδοση για τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.
18. Οποιαδήποτε υπέρβαση της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών επί της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται για τον διακανονισμό τους προστίθεται στον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.

Μετοχές

19. Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, ως αριθμός των κοινών μετοχών λαμβάνεται ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.
20. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου αντανακλά το ενδεχόμενο ότι το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να έχει μεταβληθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα ενός μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού μετοχών που παραμένουν σε κυκλοφορία ανά πάσα στιγμή. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την αρχή της περιόδου, προσαρμοσμένος με τον αριθμό των κοινών μετοχών που εξαγοράστηκαν ή εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, πολλαπλασιαζόμενος με συντελεστή σταθμισμένου χρόνου κυκλοφορίας. Ο συντελεστής αυτός είναι ο αριθμός των ημερών που οι συγκεκριμένες μετοχές βρίσκονται σε κυκλοφορία, σε σχέση με το συνολικό αριθμό των ημερών της λογιστικής περιόδου. Μια λογική προσέγγιση του σταθμισμένου μέσου όρου επαρκεί σε πολλές περιπτώσεις.
21. Συνήθως, οι μετοχές περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών από τη ημερομηνία που το αντάλλαγμα είναι απαιτητό (συνήθως πρόκειται για την ημερομηνία έκδοσής τους), για παράδειγμα:
- α) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι μετρητών, περιλαμβάνονται όταν εισπράττονται τα μετρητά·
 - β) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν για εκούσια επανεπένδυση των μερισμάτων σε κοινές ή προνομιούχες μετοχές, περιλαμβάνονται όταν επανεπενδύονται τα μερίσματα·

▼ B

- γ) κοινές μετοχές που εκδίδονται ως αποτέλεσμα της μετατροπής ενός χρεωστικού τίτλου σε κοινές μετοχές, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακοπής του υπολογισμού των τόκων·
- δ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν αντί τόκου ή κεφαλαίου επί λοιπών χρηματοοικονομικών μέσων, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακοπής του υπολογισμού των τόκων·
- ε) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή για το διακανονισμό υποχρέωσης της οικονομικής οντότητας, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακανονισμού·
- στ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν ως αντάλλαγμα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου πλην μετρητών, συμπεριλαμβάνονται από την ημερομηνία κατά την οποία αναγνωρίζεται η απόκτηση και
- ζ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι της παροχής υπηρεσιών στην οικονομική οντότητα, περιλαμβάνονται κατά την παροχή των υπηρεσιών.

Ο χρόνος του συνυπολογισμού των κοινών μετοχών καθορίζεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν την έκδοσή τους. Πρέπει να δίδεται η δέουσα προσοχή στην ουσία οποιασδήποτε σύμβασης σχετίζεται με την έκδοση.

▼ M12

22. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνονται στον μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί ο αποκτών ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημίες του αποκτώμενου στη Κατάσταση συνολικών εσόδων του από την ημερομηνία εκείνη.

▼ B

23. Οι κοινές μετοχές που θα εκδοθούν κατά τη μετατροπή υποχρεωτικά μετατρέψιμου μέσου συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή από την ημερομηνία της σύμβασης.
24. Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μόνον από την ημερομηνία που οι επιβεβλημένοι όροι έχουν εκπληρωθεί (ήτοι τα γεγονότα έχουν συμβεί). Οι μετοχές που είναι εκδοτέες μόνο μετά την πάροδο του χρόνου δεν είναι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές, διότι η πάροδος του χρόνου είναι βέβαιο γεγονός. Οι κοινές μετοχές σε κυκλοφορία που είναι ενδεχομένως επιστρεπτέες (ήτοι υπόκεινται σε ανάκληση) δεν θεωρούνται ότι είναι σε κυκλοφορία και αποκλείονται από τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μέχρι την ημερομηνία που οι μετοχές δεν υπόκεινται πλέον σε ανάκληση.
25. [Απαλείφθηκε]
26. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου και για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους πρέπει να προσαρμόζεται για γεγονότα, πλην της μετατροπής των δυναμικών 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 μέρος σε μετοχές)·
 - β) κάθε άλλη έκδοση με στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών, για παράδειγμα δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους·
 - γ) υποδιαίρεση μετοχών και
 - δ) σύμπτυξη μετοχών (ενοποίηση μετοχών).

▼ B

28. Σε μια κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση ή υποδιαίρεση μετοχών, εκδίδονται κοινές μετοχές προς τους υπάρχοντες μετόχους, χωρίς πρόσθετο τίμημα. Συνεπώς, ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία αυξάνεται, χωρίς αύξηση των πόρων. Ο αριθμός των κοινών μετοχών που ήταν σε κυκλοφορία πριν από το γεγονός, προσαρμόζεται κατά την αναλογική μεταβολή στον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών, σαν να είχε συμβεί αυτό στην έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Για παράδειγμα, σε δωρεάν έκδοση δύο έναντι μίας, ο αριθμός των κοινών μετοχών που κυκλοφορούν πριν από την έκδοση πολλαπλασιάζεται με συντελεστή τρία, για να προκύψει ο νέος συνολικός αριθμός των κοινών μετοχών ή με συντελεστή δύο για να προκύψει ο αριθμός των επιπρόσθετων κοινών μετοχών.
29. Μια σύμπτυξη κοινών μετοχών συνήθως μειώνει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία χωρίς ανάλογη μείωση των πόρων. Ωστόσο, όταν η συνολική επίδραση συνίσταται σε μια επαναγορά μετοχών στην εύλογη αξία, η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία είναι το αποτέλεσμα μιας ανάλογης μείωσης των πόρων. Ένα παράδειγμα είναι η σύμπτυξη μετοχών συνδυαζόμενη με ειδικό μέρισμα. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η συνδυασμένη συναλλαγή προσαρμόζεται για τη μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών από την ημερομηνία αναγνώρισης του ειδικού μερίσματος.

Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή

30. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ποσά απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.
31. Για το σκοπό του υπολογισμού απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και το μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.
32. Ο σκοπός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή είναι σύμφωνος με εκείνον των βασικών κερδών ανά μετοχή —είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής στην επίδοση μιας οικονομικής οντότητας— λαμβάνοντας υπόψη κάθε δυνητικό, μειωτικό τίτλο μετατρέψιμο σε κοινές μετοχές, σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου. Κατά συνέπεια:
- α) το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας αυξάνεται κατά το μετά την αφαίρεση του φόρου ποσό μερισμάτων και τόκων, που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με τους δυνητικούς μειωτικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και προσαρμόζεται σε κάθε άλλη μεταβολή των εσόδων ή των εξόδων που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και
 - β) ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία αυξάνεται με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία σε περίπτωση μετατροπής όλων των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

▼ B*Κέρδη*

33. Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12, με την μετά από φόρους επίδραση:
- α) των μερισμάτων ή άλλων στοιχείων που σχετίζονται με δυνητικούς μειωτικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12·
 - β) των τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο που σχετίζονται με δυνητικούς μειωτικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και
 - γ) κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τα έξοδα, που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

▼ M53

34. Όταν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μετατραπούν σε κοινές μετοχές, δεν συντρέχουν πλέον τα στοιχεία που προσδιορίζονται στην παράγραφο 33 (στοιχεία α) έως γ). Αντίθετα, οι νέες κοινές μετοχές δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και το οποίο έχει υπολογιστεί σύμφωνα με την παράγραφο 12, προσαρμόζεται για τα στοιχεία που προσδιορίζονται στην παράγραφο 33 (στοιχεία α) έως γ) καθώς και κάθε σχετικό φόρο. Στα έξοδα που αναλογούν στους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές περιλαμβάνονται το κόστος συναλλαγής και οι εκπτώσεις που έχουν αντιμετωπιστεί λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε ΔΠΧΑ 9).

▼ B

35. Η μετατροπή ορισμένων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μπορεί να οδηγήσει σε συνακόλουθες μεταβολές σε έσοδα ή έξοδα. Για παράδειγμα, η μείωση των εξόδων τόκου που σχετίζεται με δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές και η προκύπτουσα αύξηση στα κέρδη ή μείωση της ζημίας, μπορεί να συνεπάγεται αύξηση στο έξοδο που αφορά σε ένα χωρίς διακρίσεις πρόγραμμα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη. Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, το κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας προσαρμόζεται για κάθε τέτοια συνακόλουθη μεταβολή στα έσοδα ή τα έξοδα.

Μετοχές

36. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών αποτελείται από το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών, υπολογιζόμενο σύμφωνα με τις παραγράφους 19 και 26, πλέον του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές. Οι ανωτέρω τίτλοι πρέπει να θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της περιόδου ή από την ημερομηνία έκδοσης των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, αν είναι μεταγενέστερη.
37. Οι δυνητικοί μειωτικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές προσδιορίζονται μεμονωμένα για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο. Ο αριθμός των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και περιλαμβάνεται μέχρι το τέλος της περιόδου δεν είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που περιλαμβάνονται σε κάθε ενδιάμεσο υπολογισμό.

▼ B

38. Οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές σταθμίζονται για την περίοδο που είναι σε κυκλοφορία. Όσοι από τους τίτλους αυτούς ακυρώνονται ή παραγράφονται κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή μόνο για την αναλογία της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας είναι σε κυκλοφορία δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή μόνο για την αναλογία της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας είναι σε κυκλοφορία. Από την ημερομηνία της μετατροπής, οι προκύπτουσες κοινές μετοχές περιλαμβάνονται τόσο στα βασικά όσο και στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.
39. Ο αριθμός των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, προσδιορίζεται από τους όρους των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Όταν υπάρχουν περισσότερες από μία βάσεις μετατροπής, ο υπολογισμός αποδέχεται τον πλέον ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή τιμή άσκησης για τον κάτοχο των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

▼ M32

40. Μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής εταιρεία μπορεί να εκδώσει σε μέρη άλλα εκτός της μητρικής ή επενδυτών με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότρια εταιρεία δυνητικές κοινές μετοχές που είναι μετατρέψιμες είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς εταιρείας είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής εταιρείας ή επενδυτών με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή (της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας) στην εκδότρια εταιρεία. Αν αυτές οι δυνητικές κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας, ή της συγγενούς έχουν μειωτική επιρροή στα βασικά κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

▼ B*Μειωτικοί δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές*

41. Οι δυνητικοί τίτλοι θεωρούνται ότι είναι μειωτικοί όταν και μόνο όταν, η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το κέρδος ανά μετοχή ή θα αύξανε τη ζημία ανά μετοχή από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.
42. Μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το κέρδος ή τη ζημία των συνεχιζόμενων εκμεταλλεύσεων που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα ως αριθμό ελέγχου προκειμένου να καθορίζει εάν οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αντιμειωτικοί. Το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις προσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 12 και εξαιρεί στοιχεία που αφορούν διακοπήσεις δραστηριότητες.
43. Οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι αντιμειωτικοί όταν η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα αύξανε τα κέρδη ανά μετοχή ή θα μείωνε τη ζημία ανά μετοχή από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή δεν προϋποθέτει μετατροπή, άσκηση δικαιώματος ή άλλη έκδοση δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που θα επιδρούσε αντιμειωτικά ανά μετοχή.
44. Κατά τον έλεγχο αν οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αντιμειωτικοί, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές λαμβάνεται χωριστά και όχι αθροιστικά. Η ακολουθία κατά την οποία οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές λαμβάνονται υπόψη, μπορεί να επιδρά στο αν αυτοί είναι μειωτικοί. Συνεπώς, για να μεγιστοποιηθεί η μείωση των βασικών κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές τίθεται σε

▼ **B**

ακολουθία, από τις πλέον μειωτικές προς τις λιγότερο μειωτικές, δηλαδή οι δυνητικοί μειωτικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές με τα «χαμηλότερα κέρδη ανά αυξητική μετοχή» συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό πριν από εκείνους με υψηλότερα κέρδη ανά αυξητική μετοχή. Τα δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών γενικά συμπεριλαμβάνονται πρώτα διότι δεν επηρεάζουν τον αριθμητή του υπολογισμού.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

45. Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα θεωρεί ως δεδομένη την άσκηση των συντελούντων στη μείωση δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς της οικονομικής οντότητας. Οι υποθετικές εισπράξεις από αυτά τα μέσα θεωρούνται ότι έχουν ληφθεί από την έκδοση κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή της αγοράς των κοινών μετοχών κατά τη περίοδο εκείνη. Η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και του αριθμού των κοινών μετοχών που θα είχαν εκδοθεί στην μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της περιόδου, αντιμετωπίζεται ως έκδοση κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα.
46. Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών συντελούν στη μείωση, όταν θα κατέληγαν σε έκδοση κοινών μετοχών με τιμή μικρότερη από τη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο. Το ποσό της μείωσης είναι η μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές της περιόδου μείον την τιμή έκδοσης. Συνεπώς, για να υπολογίζονται τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές θεωρείται ότι αποτελούνται από:
- α) μια σύμβαση για έκδοση ενός ορισμένου αριθμού κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τη διάρκεια της περιόδου. Έτσι, θεωρείται ότι η τιμή τέτοιων κοινών μετοχών είναι εύλογη και ότι αυτές δεν συντελούν στη μείωση, ούτε στην αντιμετώπιση. Δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή·
 - β) μια σύμβαση για έκδοση των απομειωμένων 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 αντανakλούν τις μεταβολές στις τιμές των κοινών μετοχών.

▼ **M33**

- 47A. Για δικαιώματα προαίρεσης σε μετοχές και άλλες συμφωνίες πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*, η τιμή έκδοσης που αναφέρεται στην παράγραφο 46 και η τιμή άσκησης που αναφέρεται στην παράγραφο 47 περιλαμβάνουν την εύλογη αξία (επιμετρούμενη βάσει του ΔΠΧΑ 2) οποιονδήποτε αγαθών ή υπηρεσιών που θα προμηθευτεί η οντότητα μελλοντικά βάσει των δικαιωμάτων προαίρεσης σε μετοχές ή άλλης συμφωνίας πληρωμής βάσει της αξίας μετοχών.

▼ **B**

48. Τα προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που απευθύνονται στο προσωπικό της επιχείρησης με σταθερούς ή προσδιορισίμους 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 κατοχύρωσή τους. Αντιμετωπίζονται σαν να ήταν σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία που παρέχονται. Τα δικαιώματα προαίρεσης που βασίζονται στην αποδοτικότητα των εργαζομένων αντιμετωπίζονται ως υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές διότι η έκδοσή τους τελεί υπό την αίρεση πλήρωσης καθορισμένων όρων επιπλέον της παρόδου του χρόνου.

▼B

Μετατρέψιμα μέσα

49. Η μειωτική επίδραση των μετατρέψιμων μέσων αντανακλάται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 36.
50. Οι μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές είναι αντιμειωτικές όποτε το ποσό του μερίσματος που αναλογεί επί αυτών των μετοχών που δηλώνεται ή σωρεύεται για την τρέχουσα περίοδο ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Ομοίως, οι μετατρέψιμοι χρεωστικοί τίτλοι είναι αντιμειωτικοί όποτε το ποσό του τόκου (μετά την αφαίρεση του φόρου και των άλλων μεταβολών στα έσοδα ή τα έξοδα) ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή.
51. Η εξόφληση ή παρακινούμενη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να επηρεάσει μόνον ένα τμήμα των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών που βρίσκονταν προηγουμένως σε κυκλοφορία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οποιοδήποτε επιπλέον τίμημα αναφέρεται στην παράγραφο 17 αναλογεί σε εκείνες τις μετοχές οι οποίες εξοφλούνται ή μετατρέπονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι εναπομένουσες προνομιούχες μετοχές σε κυκλοφορία είναι μειωτικές. Οι μετοχές που εξοφλούνται ή μετατρέπονται λογίζονται χωριστά από εκείνες τις μετοχές οι οποίες δεν εξοφλούνται ή δεν μετατρέπονται.

Υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές

52. Όπως και στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή, οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εάν οι αναγκαίοι όροι έχουν εκπληρωθεί (δηλαδή αν έχουν συμβεί τα γεγονότα). Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές συμπεριλαμβάνονται από την αρχή της περιόδου (ή από την ημερομηνία της ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας, αν είναι αργότερα). Αν οι όροι δεν εκπληρωθούν, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών, που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το τέλος της περιόδου ήταν το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Η επαναδιατύπωση δεν επιτρέπεται, αν οι συνθήκες δεν πραγματοποιηθούν μέχρι την εκπνοή της περιόδου της αίρεσης.
53. Αν η επίτευξη ή διατήρηση συγκεκριμένου ύψους κερδών για την περίοδο αποτελεί τον όρο της υπό αίρεσης έκδοσης και αν το ποσό αυτό έχει επιτευχθεί στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς αλλά πρέπει να διατηρηθεί μετά το τέλος της περιόδου αυτής για μία ακόμη περίοδο, τότε οι επιπλέον κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως ευρισκόμενες σε κυκλοφορία, αν η επίδραση είναι μειωτική κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Στην περίπτωση αυτή, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το ποσό των κερδών στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν το ποσό των κερδών κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Επειδή τα κέρδη μπορεί να μεταβληθούν σε μελλοντική περίοδο, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι όλοι οι αναγκαίοι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί.
54. Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από τη μελλοντική χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών. Στην περίπτωση αυτή, αν η επίδραση είναι μειωτική, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν η χρηματιστηριακή τιμή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν η χρηματιστηριακή τιμή κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Αν ο όρος

▼ B

βασίζεται σε μέσο όρο χρηματιστηριακών τιμών για διάστημα που επεκτείνεται πέραν του τέλους της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς, χρησιμοποιείται ο μέσος όρος για το διάστημα που έχει παρέλθει. Επειδή η χρηματιστηριακή τιμή μπορεί να μεταβληθεί σε μελλοντική περίοδο, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι όλοι οι αναγκαίοι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί.

55. Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από μελλοντικά κέρδη και μελλοντικές τιμές των κοινών μετοχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αριθμός των κοινών μετοχών που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή βασίζεται σε αμφοτέρους 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 αμφοτέροι 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 αντανakλώνται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει την επίδρασή τους στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ακολουθώντας τους όρους περί δικαιωμάτων προαίρεσης και αγοράς μετοχών στις παραγράφους 45-48, τους όρους περί μετατρέψιμων μέσων στις παραγράφους 49-51, τους όρους περί συμβάσεων που μπορούν να διακανονιστούν είτε σε κοινές μετοχές είτε σε μετρητά στις παραγράφους 58-61, ή άλλους όρους, όπως αρμόζει.

Όμως, η εξάσκηση ή μετατροπή δεν αποτελεί προϋπόθεση για τους σκοπούς του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εκτός αν υποτεθεί η άσκηση ή η μετατροπή παρόμοιων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία των οποίων η έκδοση δεν τελεί υπό αίρεση.

Συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή μετρητά

58. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει συνάψει ένα συμβόλαιο το οποίο μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι το συμβόλαιο θα διακανονιστεί σε κοινές μετοχές και οι προκύπτουσες κοινές μετοχές θα συμπεριληφθούν στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική.
59. Όταν τέτοιο συμβόλαιο παρουσιάζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για λογιστικούς σκοπούς, ή φέρει στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στοιχείο της υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τον αριθμητή για όποιες μεταβολές στο κέρδος ή τη ζημία θα είχαν προκύψει κατά τη διάρκεια της περιόδου αν το συμβόλαιο είχε ταξινομηθεί ως συμμετοχικός τίτλος στο σύνολο του. Η προσαρμογή αυτή είναι παρόμοια με τις προσαρμογές που απαιτούνται στην παράγραφο 33.

▼ B

60. Για συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή του κατόχου, ο τρόπος διακανονισμού που είναι περισσότερο μειωτικός, είτε διακανονισμός σε μετρητά είτε σε μετοχές, χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.
61. Παράδειγμα συμβολαίου που μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά είναι χρεωστικός τίτλος που, κατά τη λήξη, παρέχει στην οικονομική οντότητα το άνευ όρων δικαίωμα να διακανονίσει το κεφάλαιο σε μετρητά ή στις δικές της κοινές μετοχές. Άλλο παράδειγμα είναι ένα πωληθέν δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που επιτρέπει στον κάτοχο να επιλέξει διακανονισμό σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά.

Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης

62. Συμβόλαια όπως τα αγορασμένα δικαιώματα πώλησης και προαίρεσης αγοράς (ήτοι δικαιώματα που κατέχει η οικονομική οντότητα επί των δικών της κοινών μετοχών) δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ο συνυπολογισμός τους θα ήταν αντιμειωτικός. Το δικαίωμα πώλησης θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν υψηλότερη από τη χρηματιστηριακή τιμή και το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής.

Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης

63. Συμβόλαια που απαιτούν η οικονομική οντότητα να επαναγοράσει τις μετοχές της, όπως τα πωληθέντα δικαιώματα πώλησης και τα προθεσμιακά συμβόλαια αγοράς, αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική. Εάν τα συμβόλαια αυτά είναι «μέσα στα χρήματα» κατά τη διάρκεια της περιόδου (δηλαδή η τιμή άσκησης ή διακανονισμού υπερβαίνει τη χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο εκείνη), η δυναμική 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 δυναμικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας κεφαλαιοποίησης ή δωρεάν έκδοσης μετοχών ή υποδιαίρεσης μετοχών ή μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας σύμπτυξης μετοχών, ο υπολογισμός των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται πρέπει να προσαρμόζεται αναδρομικά. Αν αυτές οι μεταβολές συμβαίνουν ►M5 μετά την περίοδο αναφοράς ◄, αλλά πριν ληφθεί η έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, οι ανά μετοχή υπολογισμοί για αυτές τις περιόδους και για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται πρέπει να βασίζονται στον νέο αριθμό των μετοχών. Το γεγονός ότι οι ανά μετοχή υπολογισμοί αντανακλούν τέτοιες μεταβολές στον αριθμό των μετοχών πρέπει να γνωστοποιείται. Επιπροσθέτως, τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους προσαρμόζονται για τις επιδράσεις των λαθών και των προσαρμογών που προκύπτουν από αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές και που λογιστικοποιούνται αναδρομικά.

▼ B

65. Η οικονομική οντότητα δεν αναμορφώνει τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή που είχαν παρουσιαστεί σε οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, λόγω μεταβολών στις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν στον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή ή για τη μετατροπή δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

66. Η οικονομική οντότητα πρέπει να παρουσιάζει στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για τα κέρδη ή τις ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και για κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών που κατέχει διαφορετικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη για τη περίοδο. Η οικονομική οντότητα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή με όμοιο τρόπο εμφάνισης για όλες τις λογιστικές περιόδους που παρουσιάζονται.
67. Τα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται για κάθε περίοδο κατά την οποία παρουσιάζεται ► **M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◀. Αν απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται για μία τουλάχιστον περίοδο, θα παρουσιάζεται για κάθε αναφερόμενη περίοδο, έστω και αν ισούται με τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Αν τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή ισούνται, ► **M5** η διπλή παρουσίαση μπορεί να γίνει σε μία γραμμή της κατάστασης συνολικών εσόδων ◀.

▼ M31

- 67A. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10A του Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζονται στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, όπως απαιτείται από τις παραγράφους 66 και 67.

▼ B

68. Η οικονομική οντότητα που παρουσιάζει μια διακοπέισα δραστηριότητα γνωστοποιεί τα βασικά και απομειωμένα ποσά ανά μετοχή για τη διακοπέισα δραστηριότητα είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα.

▼ M31

- 68A. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10A του Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζονται στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση ή στις σημειώσεις τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για την διακοπτόμενη δραστηριότητα, όπως απαιτείται από την παράγραφο 68.

▼ B

69. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, ακόμη και αν τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι αρνητικά (π.χ. ζημία ανά μετοχή).

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

70. Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- α) τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μία συμφωνία αυτών των ποσών με το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα για την περίοδο. Η συμφωνία περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή.

▼ B

- β) το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μία συμφωνία μεταξύ αυτών των παρονομαστών. Η συμφωνία περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή·
- γ) μέσα (συμπεριλαμβανομένων των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών) που θα μπορούσαν να μειώσουν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή μελλοντικά, αλλά που δεν συμπεριλήφθηκαν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ήταν αντιμειωτικά για την παρουσιαζόμενη περίοδο (τις παρουσιαζόμενες περιόδους)·
- δ) μία περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές ή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, εκτός εκείνων που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 64, που συμβαίνουν ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ και που θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές κατά το τέλος της περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν από το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

71. Στα παραδείγματα των συναλλαγών της παραγράφου 70 στοιχείο δ) περιλαμβάνονται:

- α) η έκδοση μετοχών τοις μετρητοίς·
 - β) η έκδοση μετοχών, όταν οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για εξόφληση χρεών ή προνομιούχων μετοχών σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·
 - γ) η εξόφληση κοινών μετοχών σε κυκλοφορία·
 - δ) η μετατροπή ή άσκηση δικαιώματος επί δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού·
 - ε) μια έκδοση δικαιωμάτων προαίρεσης, αγοράς μετοχών ή μετατρέψιμων μέσων και
- στ) η εκπλήρωση των όρων που θα προκαλούσαν την έκδοση μετοχών υπό αίρεση.

Τα ποσά των κερδών ανά μετοχή δεν προσαρμόζονται για τέτοιες συναλλαγές που συμβαίνουν ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀, γιατί οι συναλλαγές αυτές δεν επηρεάζουν το ποσό του κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε για τη δημιουργία του κέρδους ή ζημίας της περιόδου.

72. Χρηματοοικονομικά μέσα και άλλα συμβόλαια που δημιουργούν δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, μπορεί να ενσωματώνουν όρους και προϋποθέσεις που επηρεάζουν τη επιμέτρηση των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Αυτοί οι όροι και προϋποθέσεις μπορεί να προσδιορίζουν αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί των κερδών ή όχι και, σε καταφατική περίπτωση, την επίδραση στο μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών σε κυκλοφορία και κάθε συνεπαγόμενη προσαρμογή στο κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών. Η γνωστοποίηση των όρων και των προϋποθέσεων τέτοιων χρηματοοικονομικών μέσων και άλλων συμβολαίων ενθαρρύνεται, αν δεν είναι υποχρεωτική (βλ. ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*)

▼ B

73. Αν η οικονομική οντότητα, πέρα των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, γνωστοποιεί τα ποσά ανά μετοχή χρησιμοποιώντας ένα παρουσιαζόμενο στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που δεν απαιτείται από το παρόν Πρότυπο, τα ποσά αυτά πρέπει να υπολογίζονται με τη χρήση του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Τα βασικά και τα απομειωμένα ποσά ανά μετοχή τα οποία σχετίζονται με τέτοιο στοιχείο γνωστοποιούνται με όμοιο τρόπο και παρουσιάζονται στο προσάρτημα. Μια οικονομική οντότητα υποδεικνύει τη βάση στην οποία προσδιορίζεται (προσδιορίζονται) ο (οι) παρονομαστής (παρονομαστές) και εάν τα ποσά ανά μετοχή είναι προ ή μετά φόρων. Αν χρησιμοποιείται ένα στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που δεν εμφανίζεται ως συγκεκριμένο κονδύλι στην ► **M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◀, πρέπει να παρέχεται μια συμφωνία μεταξύ του στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε και κάποιου κονδυλίου που εμφανίζεται στην ► **M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◀.

▼ M31

- 73A. Η παράγραφος 73 έχει εφαρμογή και σε μια οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί, πέραν των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, τα ποσά ανά μετοχή χρησιμοποιώντας ένα παρουσιαζόμενο στοιχείο των αποτελεσμάτων, εκτός εκείνου που απαιτείται από το παρόν Πρότυπο.

▼ B**ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

74. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

▼ M5

- 74A. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επίσης, προστέθηκαν οι παράγραφοι 4A, 67A, 68A και 73A. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εκείνες εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M32

- 74B. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Κοινές ρυθμίσεις*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 4, 40 και A11. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼ M33

- 74Γ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 8, 47A και A2. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼ M31

- 74Δ. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε τις παραγράφους 4A, 67A, 68A και 73A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼ M53

- 74E. Με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼ B**ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ**

75. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 *Κέρδη Κατά Μετοχή* (που εκδόθηκε το 1997).
76. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ-24 *Κέρδη κατά μετοχή — Χρηματοπιστωτικά μέσα και λοιπές συμβάσεις που μπορούν να διακανονιστούν σε μετοχές*.

▼ B

Προσαρτημα

ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

ΚΕΡΑΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΙΔΕΤΑΙ ΣΤΗ ΜΗΤΡΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΟΝΤΟΤΗΤΑ

- A1. Για το σκοπό του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή βάσει των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα αναφέρεται στο κέρδος ή τη ζημία της ενοποιημένης οικονομικής οντότητας, μετά την προσαρμογή για ► **M11** μειοψηφικές συμμετοχές ◀.

ΕΚΔΟΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

- **M33** A2. Η έκδοση κοινών μετοχών κατά τον χρόνο της άσκησης ή μετατροπής των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δεν δημιουργεί συνήθως ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών. Αυτό συμβαίνει διότι οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές εκδίδονται συνήθως στην εύλογη αξία τους, που συνεπάγεται μια αναλογική μεταβολή στους διαθέσιμους πόρους της οντότητας. Στην έκδοση δικαιωμάτων ωστόσο, η τιμή άσκησης είναι συχνά μικρότερη από την εύλογη αξία των μετοχών. ◀ Συνεπώς, καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 27 στοιχείο β), μια τέτοια έκδοση δικαιωμάτων συμπεριλαμβάνει ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης. Εάν γίνει προσφορά έκδοσης δικαιωμάτων σε όλους τους υπάρχοντες μετόχους, ο αριθμός των κοινών μετοχών που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις περιόδους πριν από την έκδοση δικαιωμάτων, είναι ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών πριν από την έκδοση, πολλαπλασιαζόμενος με τον ακόλουθο συντελεστή.

Εύλογη αξία ανά μετοχή αμέσως πριν από την άσκηση των δικαιωμάτων

Θεωρητική προ-δικαιωμάτων αξία ανά μετοχή

▼ M33

Η θεωρητική προ-δικαιωμάτων εύλογη αξία ανά μετοχή υπολογίζεται προσθέτοντας τη συνολική εύλογη αξία των μετοχών αμέσως πριν από την άσκηση των δικαιωμάτων στις εισπράξεις από την άσκηση των δικαιωμάτων και διαιρώντας με τον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών μετά την άσκηση των δικαιωμάτων. Εφόσον τα δικαιώματα θα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως χωριστά από τις μετοχές πριν από την ημερομηνία άσκησης, η εύλογη αξία επιμετράται κατά το κλείσιμο της τελευταίας ημέρας κατά την οποία οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες μαζί με τα δικαιώματα.

▼ B

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

- A3. Για επεξήγηση της εφαρμογής της έννοιας του αριθμού ελέγχου που περιγράφηκε στις παραγράφους 42 και 43, θεωρείται ότι μια οικονομική οντότητα έχει κέρδη από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις NM4 800 ⁽¹⁾ που αναλογούν στη μητρική οικονομική οντότητα, ζημία από διακοπές 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 διακοπές δραστηριότητες και (NM1,20) για τη

⁽¹⁾ Σε αυτές τις οδηγίες εφαρμογής, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (NM).

▼ B

ζημία. Οι 400 δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι τα προκύπτοντα κέρδη των NM2,00 ανά μετοχή για τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις είναι μειωτικά των κερδών, υποθέτοντας μηδενική επίδραση στο κέρδος ή τη ζημία των 400 δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Επειδή το κέρδος από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα είναι ο αριθμός ελέγχου, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει και τους 400 δυνητικούς τίτλους τους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές στον υπολογισμό των ποσών των άλλων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν τα ποσά των κερδών που προκύπτουν ανά μετοχή είναι αντιμειωτικά των συγκρίσιμων βασικών κερδών ανά μετοχή τους, δηλαδή η ζημία ανά μετοχή είναι μικρότερη [(NM 3,00)] ανά μετοχή για τη ζημία από διακοπείσες δραστηριότητες και (NM1,00) ανά μετοχή για τη ζημία.]

ΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗ ΤΙΜΗ ΤΩΝ ΚΟΙΝΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

- A4. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί υπολογίζεται βάσει της μέσης χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου. Θεωρητικά, κάθε χρηματιστηριακή συναλλαγή για τις κοινές μετοχές μιας οικονομικής οντότητας θα μπορούσε να συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Πρακτικά όμως ένας απλός μέσος όρος των εβδομαδιαίων ή μηνιαίων τιμών συνήθως επαρκεί.
- A5. Γενικά, οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου επαρκούν για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Όταν όμως οι τιμές διακυμαίνονται σημαντικά, ο μέσος όρος των υψηλών και χαμηλών τιμών συνήθως παράγει μια περισσότερο αντιπροσωπευτική τιμή. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής χρησιμοποιείται σταθερά εκτός αν δεν είναι πλέον αντιπροσωπευτική λόγω μεταβολής των συνθηκών. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής επί αρκετά χρόνια σχετικά σταθερών τιμών, μπορεί να χρησιμοποιήσει το μέσο όρο των υψηλών και χαμηλών τιμών αν οι τιμές αρχίσουν να κυμαίνονται ευρέως και οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου δεν παράγουν πλέον μια αντιπροσωπευτική χρηματιστηριακή τιμή.

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΠΡΟΑΪΡΕΣΗΣ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΑΓΟΡΑΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΙ ΤΑ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ ΤΟΥΣ

- A6. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετατρέψιμων μέσων θεωρούνται ότι έχουν ασκηθεί για την αγορά μετατρέψιμου μέσου όποτε οι μέσες τιμές του μετατρέψιμου μέσου και των κοινών μετοχών που μπορούν να ληφθούν κατά τη μετατροπή υπερβαίνουν την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών. Ωστόσο, η άσκηση των δικαιωμάτων δεν συνιστά προϋπόθεση εκτός αν λαμβάνεται ως δεδομένο και η μετατροπή παρόμοιων μετατρέψιμων μέσων σε κυκλοφορία, αν υπάρχουν.
- A7. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν την προσφορά χρεωστικών τίτλων ή άλλων μέσων της οικονομικής οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας της) για την πληρωμή ολόκληρης ή μέρους της τιμής άσκησης. Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, αυτά τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν μειωτική επίδραση εάν α) η μέση χρηματιστηριακή τιμή των σχετιζόμενων κοινών μετοχών για τη περίοδο υπερβαίνει την τιμή άσκησης ή β) η τιμή πώλησης του μέσου που θα προσφερθεί είναι χαμηλότερη εκείνης στην οποία το μέσο μπορεί να προσφερθεί σύμφωνα με το συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσης ή

▼ B

αγοράς και η προκύπτουσα διαφορά υπό ή υπέρ το άρτιο καθιερώνει μια πραγματική τιμή άσκησης χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών που μπορεί να ληφθεί με την άσκηση των δικαιωμάτων. Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, θεωρείται ότι ασκούνται εκείνα τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και ότι γίνεται προσφορά των χρεωστικών τίτλων ή των άλλων μέσων. Εάν η προσφορά μετρητών έχει περισσότερο όφελος για τον κάτοχο του δικαιώματος προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και το συμβόλαιο επιτρέπει την προσφορά μετρητών, τότε λαμβάνεται ως δεδομένο η προσφορά μετρητών. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου που θεωρείται ότι προσφέρεται προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.

- A8. Παρόμοιος χειρισμός υφίσταται στις προνομιούχες μετοχές που διέπονται από παρόμοιες προϋποθέσεις ή σε άλλα μέσα που φέρουν δικαίωμα μετατροπής το οποίο επιτρέπει στον επενδυτή να καταβάλει μετρητά για περισσότερο ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής.
- A9. Οι υποκείμενοι όροι ορισμένων δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να απαιτούν οι εισπράξεις από την άσκηση των μέσων αυτών να χρησιμοποιούνται για την εξόφληση υποχρέωσης ή άλλων μέσων της οικονομικής οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας της). Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, θεωρείται ότι ασκούνται εκείνα τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και ότι οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για την αγορά του χρεωστικού τίτλου στη μέση χρηματιστηριακή τιμή του αντί την αγορά κοινών μετοχών. Ωστόσο, οι επιπλέον εισπράξεις που λαμβάνονται από την υποτιθέμενη άσκηση πέραν του ποσού που χρησιμοποιήθηκε για την αγορά του χρεωστικού τίτλου λαμβάνεται υπόψη (δηλαδή θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για την επαναγορά κοινών μετοχών) στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) επί της αγοράς οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.

ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΠΩΛΗΣΗΣ

- A10. Για την απεικόνιση της εφαρμογής της παραγράφου 63, θεωρείται ότι μια οικονομική οντότητα έχει σε κυκλοφορία 120 πωληθέντα δικαιώματα πώλησης επί των κοινών μετοχών της, με τιμή άσκησης NM35. Η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών της για την περίοδο είναι NM28. Κατά την εκτίμηση των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι εξέδωσε 150 μετοχές με τιμή μονάδας NM28 στην αρχή της περιόδου ώστε να καλύψει την δέσμευση του δικαιώματος πώλησης των NM4 200. Η διαφορά των 150 κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και των 120 κοινών μετοχών που ελήφθησαν από την κάλυψη του δικαιώματος πώλησης (30 αυξητικές κοινές μετοχές), προστίθεται στον παρονομαστή για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

ΜΕΣΑ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ Η ΣΥΓΓΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ**▼ M32**

- A11. Οι κοινές μετοχές μιας θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς εταιρείας που είναι μετατρέψιμες είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρείας, είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής, του μέλους της κοινοπραξίας ή του επενδυτή (της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας) συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:

▼ B

- α) τα μέσα που εκδίδει μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής εταιρεία που επιτρέπουν στους κατόχους τους να αποκτήσουν κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς εταιρείας συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των δεδομένων των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης. Τα κέρδη ανά μετοχή αυτά εν συνεχεία συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας βάσει της συμμετοχής της τελευταίας στα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς εταιρείας:

▼ B

β) τα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς εταιρείας που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές της τελευταίας για τους σκοπούς του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Παρομοίως, τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών που εκδίδει μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής εταιρεία για την αγορά κοινών μετοχών της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές της τελευταίας στον υπολογισμό των ενοποιημένων απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

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)·

▼ B

- β) το εναπομένον κέρδος ή η ζημία επιμερίζεται στις κοινές μετοχές και τους συμμετέχοντες συμμετοχικούς τίτλους στο μέτρο που κάθε μέσο συμμετέχει στα κέρδη, σαν να είχε κατανεμηθεί όλο το κέρδος ή η ζημία της περιόδου. Το συνολικό κέρδος ή ζημία που κατανέμεται σε κάθε κατηγορία συμμετοχικού τίτλου προσδιορίζεται προσθέτοντας το ποσό που κατανέμεται για μερίσματα και το ποσό που κατανέμεται με χαρακτηρισμό 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 ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΣ 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.

▼ M52

▼ B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41

Γεωργία

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ M45

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν αγροτική δραστηριότητα:

- α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, εκτός από καρποφόρα φυτά·
- β) αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής· και
- γ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται στις παραγράφους 34 και 35.

▼ M54

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

▼ M45

- α) έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* και ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*).
- β) καρποφόρα φυτά που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 16). Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την παραγωγή αυτών των καρποφόρων φυτών.
- γ) κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με καρποφόρα φυτά (βλέπε ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*).
- δ) άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*).

▼ M54

- ε) περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία απορρέουν από μίσθωση γης που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*).

▼ M45

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* ή ένα άλλο εφαρμοστέο Πρότυπο. Κατά συνέπεια, το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η μεταποίηση των σταφυλιών σε οίνο από έναν οινοποιό που καλλιέργησε τα σταφύλια. Ενώ μια τέτοια διαδικασία μπορεί να είναι μια λογική και φυσική επέκταση της αγροτικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τους βιολογικούς μετασχηματισμούς, τέτοια επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της αγροτικής δραστηριότητας του παρόντος Προτύπου.

4. Ο πίνακας κατωτέρω παρέχει παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, αγροτικής παραγωγής και προϊόντων που είναι το αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή:

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Αγροτική παραγωγή	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Πρόβατα	Μαλλί	Νήμα, τάπητες
Δένδρα σε φυτεία ξυλείας	Υλοτομημένα δένδρα	Κούτσουρα, κορμοί δένδρων, ξυλεία
Γαλακτοπαραγωγή βοοειδή	Γάλα	Τυρί
Χοίροι	Σφάγια	Λουκάνικα, χοιρομέρια
Βαμβakoφυτείες	Βαμβάκι	Κλωστή, ύφασμα

▼ M45

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Αγροτική παραγωγή	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Φυτείες ζαχαροκάλαμου	Ζαχαροκάλαμο	Ζάχαρη
Καπνοφυτείες	Φύλλα καπνού	Καπνός
Τειόδενδρα	Φύλλα τσαγιού	Τσάι
Αμπέλια	Σταφύλια	Οίνος
Οπωροφόρα δέντρα	Νωπά φρούτα	Μεταποιημένα φρούτα
Ελαιούχοι φοίνικες	Καρποί φοινίκων	Φοινικέλαιο
Καουτσουκόδενδρα	Χυμός καουτσουκόδενδρου	Προϊόντα από καουτσούκ

Ορισμένα φυτά, για παράδειγμα, τα τειόδενδρα, τα αμπέλια, οι ελαιούχοι φοίνικες και τα καουτσουκόδενδρα, συνήθως ανταποκρίνονται στον ορισμό του καρποφόρου φυτού και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 16. Ωστόσο, η παραγωγή από την καλλιέργεια καρποφόρων φυτών, για παράδειγμα, τα φύλλα τσαγιού, τα σταφύλια, οι καρποί φοινίκων και ο χυμός καουτσουκόδενδρου, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41.

▼ B

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργία — συναφείς ορισμοί

▼ M45

5. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

▼ M8

Αγροτική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού και της συγκομιδής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση ή μετατροπή σε αγροτική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

▼ M45

Αγροτική παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας.

Καρποφόρο φυτό είναι ένα ζωντανό φυτό που:

- α) χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή την προμήθεια αγροτικής παραγωγής·
- β) αναμένεται να αποφέρει παραγωγή για περισσότερες από μία περιόδους· και
- γ) έχει αμυδρή πιθανότητα να πωληθεί ως αγροτική παραγωγή, πλην περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών.

Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

▼ B

Ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση όμοιων ζωντανών ζώων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

▼ M8

Κόστος της πώλησης είναι το διαφορικό κόστος που είναι καταλογιστέο άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων του χρηματοοικονομικού κόστους και των φόρων εισοδήματος.

▼ M45

- 5A. Τα ακόλουθα δεν είναι καρποφόρα φυτά:
- α) φυτά που καλλιεργούνται για να συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή (για παράδειγμα, δένδρα που καλλιεργούνται για ξυλεία)·
 - β) φυτά που καλλιεργούνται για να παράγουν αγροτική παραγωγή, όταν υπάρχει περισσότερο από αμυδρή πιθανότητα ότι η οικονομική οντότητα θα συλλέξει και θα πωλήσει επίσης και το φυτό ως αγροτική παραγωγή, πλην της περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών (για παράδειγμα, δένδρα που καλλιεργούνται τόσο για τον καρπό όσο και για την ξυλεία τους)· και
 - γ) ετήσιες καλλιέργειες (για παράδειγμα, αραβοσίτου και σίτου).
- 5B. Όταν τα καρποφόρα φυτά δεν χρησιμοποιούνται πλέον για να αποφέρουν παραγωγή, ενδέχεται να κοπούν και να πωληθούν ως άχρηστα υλικά, για παράδειγμα, για χρήση ως καυσόξυλα. Αυτή η περιστασιακή πώληση άχρηστων υλικών δεν εμποδίζει το φυτό να ανταποκρίνεται στον ορισμό του καρποφόρου φυτού.
- 5Γ. Η παραγωγή που καλλιεργείται σε καρποφόρα φυτά είναι βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

▼ B

6. Η αγροτική δραστηριότητα καλύπτει ένα ποικίλο εύρος δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, την εκτροφή ζωντανών ζώων, τη δασοκομία, την ετήσια ή διηλεκτική 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 διηλεκτική συγκομιδή, την καλλιέργεια κηπευτικών και φυτειών, την ανθοκαλλιέργεια και την υδατοκαλλιέργεια (συμπεριλαμβάνοντας την ιχθυοκαλλιέργεια). Ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά υπάρχουν μέσα σε αυτή την ποικιλία:
- α) *Ικανότητα για μεταβολή*. Ζωντανά ζώα και φυτά έχουν την ικανότητα βιολογικού μετασχηματισμού·
 - β) *Διοίκηση και διαχείριση μεταβολής*. Η διοίκηση και η διαχείριση διευκολύνει το βιολογικό μετασχηματισμό ενισχύοντας ή τουλάχιστον σταθεροποιώντας τις αναγκαίες συνθήκες, που απαιτούνται, ώστε η διαδικασία να λάβει χώρα (για παράδειγμα, θρεπτικά επίπεδα, υγρασία, θερμοκρασία, ευφορία και φως). Τέτοια διοίκηση και διαχείριση διακρίνει τη αγροτική δραστηριότητα από άλλες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, συγκομιδή από μη διοικούμενες και διαχειριζόμενες πηγές (όπως αλιεία ωκεανών και ξύλευση από δάση) δεν είναι αγροτική δραστηριότητα και

▼ M8

- γ) *Επιμέτρηση της μεταβολής*. Η μεταβολή στην ποιότητα (για παράδειγμα, γενετικά προσόντα, πυκνότητα, ωριμότητα, περιεκτικότητα λίπους, περιεχόμενη πρωτεΐνη και η ανθεκτικότητα της φυτικής ίνας) ή στην ποσότητα (για παράδειγμα: καρποί, βάρος, κυβικά μέτρα, μήκος ή διάμετρος φυτικής ίνας και αριθμός βλαστών) που έφερε ο βιολογικός μετασχηματισμός ή η συγκομιδή, επιμετρώνται και παρακολουθείται ως μια συνήθης διοικητική και διαχειριστική λειτουργία.

▼ B

7. Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει στους ακόλουθους τύπους αποτελεσμάτων:
- α) μεταβολές περιουσιακών στοιχείων μέσω: i) ανάπτυξης (μια αύξηση στην ποσότητα ή βελτίωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού) ii) περιορισμού (μια μείωση στην ποσότητα ή επιδείνωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού) ή iii) γέννησης (δημιουργία πρόσθετων ζωντανών ζώων ή φυτών) ή
 - β) αγροτική παραγωγή όπως ελαστικού κόμμεος, φύλλων τείου, μαλλιού και γάλακτος.

▼ B

Γενικοί ορισμοί

▼ M45

8. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

▼ M33

[διαγράφηκε]

α) [διαγράφηκε]

β) [διαγράφηκε]

γ) [διαγράφηκε]

▼ B

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

▼ M33

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

▼ M45

Κρατικές επιχορηγήσεις είναι αυτές που ορίζονται στο ΔΛΠ 20.

▼ M33▼ B

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

10. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή όταν και μόνον όταν:
- η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων·
 - πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
 - η εύλογη αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
11. Στη αγροτική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να τεκμηριωθεί, για παράδειγμα, από τη νομική ιδιοκτησία των κτηνών και τη σηματοδότηση ή άλλη σήμανση των κτηνών κατά την απόκτηση, γέννηση ή απογαλακτισμό. Τα μελλοντικά οφέλη εκτιμώνται συνήθως με την επιμέτρηση των σημαντικών φυσικών ιδιοτήτων.
12. Ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση και κατά ► M5 το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◀ στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, εκτός από την περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 30 όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
13. Αγροτική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας θα επιμετράται στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. *Αυτή η επιμέτρηση συνιστά το κόστος της ημερομηνίας εφαρμογής του ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή άλλου εφαρμοστέου Προτύπου.*

▼ M8▼ B

- M33 15. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας αγροτικής παραγωγής δύναται να διευκολύνεται μέσω της ομαδοποίησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της αγροτικής παραγωγής σύμφωνα με σημαντικά χαρακτηριστικά τους, όπως, για παράδειγμα, η ηλικία ή η ποιότητα. ◀ Μια οικονομική οντότητα επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως μια βάση τιμολόγησης.

▼ B

- **M33** 16. Οι οντότητες συχνά συνάπτουν συμβάσεις για την πώληση των βιολογικών περιουσιακών τους στοιχείων ή της αγροτικής παραγωγής σε μια μελλοντική ημερομηνία. Οι συμβατικές τιμές δεν είναι απαραίτητως συναφείς για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, επειδή η εύλογη αξία αντανακλά τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς στην οποία αγοραστές και πωλητές που συμμετέχουν στην αγορά θα σύνταξαν μια συναλλαγή. ◀ Συνεπώς, η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής δεν προσαρμόζεται, λόγω της ύπαρξης ενός συμβολαίου. Σε μερικές περιπτώσεις, μια σύμβαση για πώληση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής μπορεί να είναι μια επαχθής σύμβαση, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*. Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε επαχθείς συμβάσεις.

▼ M33**▼ M75**

22. Μια οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε ταμειακή ροή χρηματοδότησης του περιουσιακού στοιχείου ή επανασύστασης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μετά τη συγκομιδή (για παράδειγμα, το κόστος επαναφύτευσης δένδρων σε μια δασική φυτεία μετά τη συγκομιδή).

▼ M33**▼ M45**

24. Το κόστος μπορεί μερικές φορές να πλησιάζει την εύλογη αξία, ειδικότερα όταν:
- α) έχει λάβει χώρα μικρής έκτασης βιολογικός μετασχηματισμός από τη στιγμή της πραγματοποίησης του αρχικού κόστους (για παράδειγμα, για δενδρύλλια οπωροφόρων δένδρων, φυτεμένα αμέσως πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς ή προσφάτως αποκτηθέντα ζώα) ή
 - β) οι επιπτώσεις του βιολογικού μετασχηματισμού στην τιμή δεν αναμένεται να είναι σημαντικές (για παράδειγμα, η αρχική ανάπτυξη σε έναν 30ετή παραγωγικό κύκλο πευκοφυτείας).

▼ B

25. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι συχνά φυσικά συνδεδεμένα με το έδαφος (για παράδειγμα, δένδρα σε μια δασική φυτεία). Μπορεί να μην υπάρχει ξεχωριστή αγορά για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που είναι συνδεδεμένα με το έδαφος, αλλά μια ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για τα συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή, για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, το ακαλλιέργητο έδαφος και τις εδαφικές βελτιώσεις, ως ένα σύνολο. ► **M33** Μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφορίες σχετικά με τα σύνθετα περιουσιακά στοιχεία για να προσδιορίσει την εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. ◀ Για παράδειγμα, η εύλογη αξία της ακαλλιέργητης γης και των εδαφικών βελτιώσεων μπορεί να αφαιρείται από την εύλογη αξία των συνδυασμένων περιουσιακών στοιχείων για να υπολογισθεί η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Κέρδη και ζημίες

26. Κέρδος ή ζημία, που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης και από μια μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο κόστος σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.
27. Μια ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, επειδή τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, όπως όταν ένα μοσχάρι γεννιέται.

▼ B

28. Ένα κέρδος ή μια ζημία που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης θα συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου στην οποία προκύπτει.
29. Ένα κέρδος ή ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση της αγροτικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.

Αδυναμία για αξιόπιστη επιμέτρηση εύλογης αξίας

► **M33** 30. Υφίσταται μια παραδοχή σύμφωνα με την οποία η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, αυτή η παραδοχή δύναται να αντικρουστεί μόνον κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο επίσημες τιμές προσφερόμενες στην αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για το οποίο οι εναλλακτικές επιμετρήσεις της εύλογης αξίας είναι σαφώς αναξιόπιστες. ◀ Σε τέτοια περίπτωση, αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο θα επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης της αξίας του. Εφόσον η εύλογη αξία τέτοιου βιολογικού περιουσιακού στοιχείου καθίσταται αξιόπιστα μετρήσιμη, η οντότητα θα επιμετρά αυτό στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη στο σημείο πώλησης. Όταν ένα μη κυκλοφορούν βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, τεκμαίρεται ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

31. Η υπόθεση της παραγράφου 30 μπορεί να αντικρουστεί μόνον κατά την αρχική αναγνώριση. Μια οικονομική οντότητα που έχει προηγουμένως επιμετρήσει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης συνεχίζει να επιμετρά το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη διάθεσή του στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης.
32. Σε όλες τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τη αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης. Αυτό το Πρότυπο εκφράζει την άποψη ότι η εύλογη αξία της αγροτικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής μπορεί πάντοτε να επιμετράται αξιόπιστα.
33. Κατά τον προσδιορισμό του κόστους, της σωρευμένης απόσβεσης και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τα ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*, ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* και ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ**▼ M8**

34. Μια χωρίς όρους κρατική επιχορήγηση που αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετρώμενο στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος πώλησης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν και μόνον όταν, η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα.
35. Αν μια κρατική επιχορήγηση, που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία του μείον το εκτιμώμενο κόστος πώλησης, είναι με όρους, που περιλαμβάνουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί η οικονομική οντότητα να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη αγροτική δραστηριότητα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει την κρατική επιχορήγηση στα αποτελέσματα, όταν και μόνον όταν πληρούνται οι όροι που συνάπτονται στην κρατική επιχορήγηση.

▼ M8

36. Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί μια οικονομική οντότητα να καλλιεργεί σε μια ορισμένη περιοχή για πέντε έτη και να απαιτεί η οικονομική οντότητα να επιστρέψει ολόκληρη την επιχορήγηση, αν καλλιεργεί για περίοδο μικρότερη από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα μέχρις ότου περάσουν τα πέντε έτη. Ωστόσο, αν οι όροι της επιχορήγησης επιτρέπουν να διατηρείται ανάλογα με τον χρόνο που έχει παρέλθει, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτό το τμήμα στα αποτελέσματα καθώς περνά ο χρόνος.

▼ B

37. Αν μια κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. παράγραφο 30) εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*.
38. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί μια διαφορετική μεταχείριση από το ΔΛΠ 20, αν μια κρατική επιχορήγηση αφορά σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία του μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης ή αν μια κρατική επιχορήγηση απαιτεί μια οικονομική οντότητα να μην ασχολείται σε καθορισμένη αγροτική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μια κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. [Απαλείφθηκε]

Γενικά

40. Μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το συνολικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου από την αρχική αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγής και από τη μεταβολή στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
41. Μια οικονομική οντότητα θα παρέχει μια περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.
42. Η γνωστοποίηση που απαιτείται από την παράγραφο 41 μπορεί να λάβει τη μορφή μιας αφηγηματικής ή ποσοτικής περιγραφής.
43. Μια οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να παρέχει μια ποσοτική περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, με διάκριση μεταξύ αναλωσίμων και διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή μεταξύ ώριμων και ανώριμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, όπως αρμόζει. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να γνωστοποιεί τη λογιστική αξία των αναλωσίμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά ομάδα. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διαιρεί περαιτέρω αυτές τις λογιστικές αξίες μεταξύ ώριμων και ανώριμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι διακρίσεις παρέχουν πληροφόρηση που μπορεί να είναι χρήσιμη για την εκτίμηση του χρόνου των μελλοντικών ταμιακών ροών. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη βάση για την πραγματοποίηση κάθε τέτοιας διάκρισης.

▼ M45

44. Αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που πρέπει να συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή ή να πωλούνται ως βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Παραδείγματα αναλωσίμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωντανά ζώα που προορίζονται για την παραγωγή κρέατος, ζωντανά ζώα που προορίζονται για πώληση, ιχθύες σε καλλιέργεια, καλλιέργειες όπως αραβοσίτου και σίτου, παραγωγή σε καρποφόρα φυτά και δένδρα που καλλιεργούνται για ξυλεία. Διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που δεν είναι αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, ζωντανά ζώα από τα οποία παράγεται γάλα και οπωροφόρα δένδρα από τα οποία συλλέγονται φρούτα. Τα διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν αγροτική παραγωγή, αλλά μάλλον προορίζονται να αποφέρουν παραγωγή.

▼ B

45. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ταξινομούνται είτε ως ώριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είτε ως ανώριμα. Ωριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία έχουν διατηρήσει τα χαρακτηριστικά των συγκομιδίσμων (για αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) ή είναι σε θέση να υποστηρίζουν κανονικές συγκομιδές (για διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία).
46. Αν δεν γνωστοποιήθηκε οπουδήποτε αλλού σε δημοσιευμένη πληροφόρηση μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, μια οικονομική οντότητα θα περιγράψει:
- α) τη φύση των δραστηριοτήτων της συμπεριλαμβάνοντας κάθε ομάδα των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και
 - β) τις μη χρηματοοικονομικές επιμετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων:
 - i) κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά το τέλος της περιόδου και
 - ii) του αποτελέσματος της αγροτικής παραγωγής κατά τη διάρκεια της περιόδου.

▼ M33**▼ B**

49. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) την ύπαρξη και τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, των οποίων το δικαίωμα κυριότητας περιορίζεται και τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ενεχυρίζονται σε εξασφάλιση υποχρεώσεων·
 - β) το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη ή απόκτηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και
 - γ) τις στρατηγικές διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με τη αγροτική δραστηριότητα.
50. Η οντότητα θα παρουσιάζει τη συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της αρχής και της λήξης της τρέχουσας περιόδου. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει:
- α) το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μεταβολές στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης·
 - β) αυξήσεις οφειλόμενες σε αγορές·
 - γ) μειώσεις που αποδίδονται στις πωλήσεις και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5·
 - δ) μειώσεις οφειλόμενες σε συγκομιδή·
 - ε) αυξήσεις που προέρχονται από συνενώσεις επιχειρήσεων·
 - στ) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας και
 - ζ) άλλες μεταβολές.

▼ B

51. Η εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μεταβληθεί τόσο από φυσικές μεταβολές όσο και από μεταβολές τιμών στην αγορά. Ιδιαίτερη γνωστοποίηση των φυσικών μεταβολών και των μεταβολών των τιμών είναι χρήσιμη κατά την εκτίμηση της επίδοσης της τρέχουσας περιόδου και των μελλοντικών αποτελεσμάτων, ειδικότερα όταν υπάρχει ένας παραγωγικός κύκλος μεγαλύτερος από ένα έτος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί, κατά ομάδες ή διαφορετικά, το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη του σημείου πώλησης που έχουν συμπεριληφθεί στο καθαρό κέρδος ή ζημία που οφείλεται σε φυσικές μεταβολές και σε μεταβολές τιμών. Αυτή η πληροφόρηση είναι γενικά λιγότερο χρήσιμη, όταν ο παραγωγικός κύκλος είναι μικρότερος από ένα έτος (για παράδειγμα, όταν αναπτύσσονται κοτόπουλα ή καλλιεργούνται δημητριακά).
52. Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει σε διάφορους 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 ασθeneιών 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 ασθeneίας, 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 εξήγηση 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 (συναθροζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου.
55. Αν, διαρκούς 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 αναγνωρίστηκε κατά τη διάθεση τέτοιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και, κατά τη λογιστική συμφωνία που απαιτείται από την παράγραφο 50, θα γνωστοποιεί ξεχωριστά τα ποσά που συνδέονται με τέτοια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Επιπρόσθετα, η λογιστική συμφωνία θα περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά που συμπεριλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία που συνδέεται με αυτά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:
- α) ζημίες απομείωσης·
 - β) αναστροφές ζημιών απομείωσης και
 - γ) απόσβεση.

▼ B

56. Αν η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που προηγουμένως είχαν επιμετρηθεί στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης καθίσταται αξιόπιστα αποτιμητέα κατά τη διάρκεια της περιόδου, μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί για αυτά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:
- μία περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων·
 - μία επεξήγηση για το λόγο που η εύλογη αξία έχει καταστεί αξιόπιστα επιμετρήσιμη και
 - το αποτέλεσμα της μεταβολής.

Κρατικές επιχορηγήσεις

57. Μια οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα που καλύπτεται από το Πρότυπο:
- τη φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις·
 - τους ανεκπλήρωτους όρους και άλλα ενδεχόμενα που συνοδεύουν τις κρατικές επιχορηγήσεις και
 - τις ουσιαστικές μειώσεις που αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

58. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2003, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
59. Αυτό το Πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση αυτού του Προτύπου λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

▼ M8

60. Οι παράγραφοι 5, 6, 17, 20 και 21 τροποποιήθηκαν και η παράγραφος 14 απαλείφθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2009. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M33

61. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 8, 15, 16, 25 και 30 και διαγραφή των παραγράφων 9, 17–21, 23, 47 και 48. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόξει αυτές τις τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼ M45

62. Με το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1–5, 8, 24 και 44 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 5Α–5Γ και 63. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
63. Κατά την περίοδο αναφοράς, όταν το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα Φυτά* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41) εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28(στ) του ΔΛΠ 8 για την τρέχουσα περίοδο. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις ποσοτικές πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28(στ) του ΔΛΠ 8 για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.

▼ M54

64. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼ M75

65. Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2018–2020*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, τροποποιήθηκε η παράγραφος 22. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την τροποποίηση αυτή σε επιμετρήσεις εύλογης αξίας κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2022 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M52

▼ **B****ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2***Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*

ΣΚΟΠΟΣ

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.

ΠΕΛΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ **M23**

2. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, είτε η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει επακριβώς μέρος ή το σύνολο των λαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών είτε όχι, στις οποίες περιλαμβάνονται:
 - α) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους,
 - β) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, και
 - γ) συναλλαγές όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες και οι όροι της συμφωνίας παρέχουν τη δυνατότητα είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών να επιλέξει αν η οικονομική οντότητα θα διακανονίσει σε μετρητά (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων,

με εξαίρεση τις επισημάνσεις των παραγράφων 3Α–6. Εάν δεν είναι δυνατόν να εξατομικευτούν συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, άλλες περιστάσεις ενδέχεται να υποδηλώνουν ότι λήφθηκαν (ή πρόκειται να ληφθούν) αγαθά ή υπηρεσίες, και στην περίπτωση αυτή ισχύει το παρόν Δ.Π.Χ.Α.

-
- 3Α. Μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μπορεί να διακανονιστεί από άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου (ή έναν μέτοχο οιασδήποτε οντότητας του ίδιου ομίλου) για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας που λαμβάνει ή αποκτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η παράγραφος 2 εφαρμόζεται επίσης σε μια οικονομική οντότητα η οποία
 - α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες, ενώ άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου (ή ένας μέτοχος οιασδήποτε οντότητας του ίδιου ομίλου) έχει την υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ή
 - β) έχει υποχρέωση να διακανονίσει μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ενώ άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,

εκτός εάν η συναλλαγή γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών προς την οντότητα που τα/τις λαμβάνει.

▼ B

4. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια συναλλαγή με εργαζόμενο (ή άλλο μέρος) με την ιδιότητα του κατόχου συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας δεν αποτελεί συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα παραχωρήσει σε όλους τους κατόχους μιας συγκεκριμένης κατηγορίας συμμετοχικών τίτλων της το δικαίωμα να αποκτήσουν συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας σε τιμή χαμηλότερη της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων αυτών και το δικαίωμα παραχωρηθεί σε εργαζόμενο επειδή είναι κάτοχος των συμμετοχικών τίτλων της συγκεκριμένης κατηγορίας, η παραχώρηση ή η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος δεν υπόκειται στις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ.
5. Όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 2, το ΔΠΧΑ αυτό εφαρμόζεται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όπου η οικονομική οντότητα αποκτά ή λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες. Στα αγαθά συμπεριλαμβάνονται τα αποθέματα, τα αναλώσιμα, τα ενσώματα πάγια, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. ► **M22** Όμως, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. σε συναλλαγές στις οποίες η ίδια αποκτά αγαθά ως μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων όπως ορίζεται στο Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) μιας συνένωσης οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B1–B4 του Δ.Π.Χ.Α. 3, ή της εισφοράς μιας επιχείρησης στην σύσταση μιας κοινοπραξίας, όπως ορίζεται στο ► **M32** ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* ◀. Ως εκ τούτου, οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται ◀ σε μια συνένωση επιχειρήσεων ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του ελέγχου του αποκτώμενου δεν συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ. Όμως, οι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρούνται σε εργαζόμενους του αποκτώμενου με την ιδιότητά τους ως εργαζόμενοι (π.χ. ως αντάλλαγμα για τη συνεχιζόμενη προσφορά υπηρεσίας) περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ. ► **M12** Ομοίως, η ακύρωση, αντικατάσταση ή άλλη τροποποίηση *συμφωνιών παροχών βάσει της αξίας των μετοχών* λόγω μιας συνένωσης επιχειρήσεων ή αναδιάρθρωσης της καθαρής θέσης θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α. Το Δ.Π.Χ.Α. 3 παρέχει οδηγίες για να προσδιορισθεί εάν οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος για τον έλεγχο του αποκτώμενου (και ως εκ τούτου εντός του πλαισίου του Δ.Π.Χ.Α. 3) ή εάν είναι εις αντάλλαγμα συνεχιζόμενων υπηρεσιών που θα αναγνωρισθούν σε περίοδο μετά τη συνένωση (και ως εκ τούτου εντός του πλαισίου αυτού του Δ.Π.Χ.Α.). ◀

▼ M53

6. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες βάσει σύμβασης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 8-10 του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) ή τις παραγράφους 2.4–2.7 του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

▼ M33

- 6A. Το παρόν ΔΠΧΑ χρησιμοποιεί τον όρο «εύλογη αξία» κατά τρόπο που διαφέρει από ορισμένες απόψεις από τον ορισμό της εύλογης αξίας στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*. Ως εκ τούτου, κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 2, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, όχι με το ΔΠΧΑ 13.

▼ B

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

7. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που έλαβε ή απέκτησε σε συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όταν αποκτά τα αγαθά ή καθώς λαμβάνονται οι υπηρεσίες. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες λήφθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους ή μια υποχρέωση αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποκτήθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.

▼ B

8. Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λήφθηκαν ή αποκτήθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, αναγνωρίζονται ως έξοδα.
9. Συνήθως, από την ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών προκύπτει ένα έξοδο. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες συνήθως αναλώνονται αμέσως, οπότε αναγνωρίζεται ένα έξοδο καθώς προσφέρει την υπηρεσία ο αντισυμβαλλόμενος. Τα αγαθά μπορούν να αναλωθούν κατά τη διάρκεια ενός χρονικού διαστήματος ή, στην περίπτωση των αποθεμάτων, να πωληθούν σε μεταγενέστερη ημερομηνία, οπότε το έξοδο αναγνωρίζεται όταν τα αγαθά καταναλωθούν ή πωληθούν. Όμως, κάποιες φορές είναι απαραίτητο να αναγνωριστεί ένα έξοδο πριν το αγαθό ή οι υπηρεσίες αναλωθούν ή πωληθούν, διότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκτήσει αγαθά στα πλαίσια της φάσης έρευνας μιας εργασίας για την ανάπτυξη ενός νέου προϊόντος. Αν και τα αγαθά αυτά δεν έχουν αναλωθεί, μπορεί να μην πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το εφαρμοστέο ΔΠΧΑ.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ

Επισκόπηση

10. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και την αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια, άμεσα, στην *εύλογη αξία* των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, εκτός αν η εύλογη αξία αυτή δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που ελήφθησαν, απαιτείται να επιμετρήσει την αξία τους, και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως, με αναφορά (!) στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.
11. Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 10 σε συναλλαγές με *εργαζόμενους και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες* (2), η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, διότι συνήθως δεν είναι εφικτό να εκτιμηθεί αξιόπιστα ή εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών, όπως εξηγήθηκε στην παράγραφο 12. Η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων επιμετράται κατά την *ημερομηνία της παραχώρησης*.
12. Συνήθως, οι μετοχές, τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται σε εργαζόμενους στα πλαίσια του πακέτου αποδοχών τους, επιπρόσθετα του μισθού και των άλλων παροχών σε εργαζόμενους. Συνήθως, δεν είναι δυνατό να επιμετρηθούν άμεσα οι υπηρεσίες που λαμβάνονται για συγκεκριμένα συστατικά στοιχεία του πακέτου αποδοχών του εργαζόμενου. Μπορεί επίσης να μην είναι εφικτό να επιμετρηθεί η εύλογη αξία του συνολικού πακέτου αποδοχών ανεξάρτητα, χωρίς να επιμετρηθεί άμεσα η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Επίσης, οι

(1) Το παρόν ΔΠΧΑ χρησιμοποιεί τη φράση «με αναφορά στην» αντί «στην» διότι η συναλλαγή τελικά επιμετράται πολλαπλασιάζοντας την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, κατά την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 11 ή 13 (όποια είναι εφαρμοστέα), με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που κατοχυρώνονται, καθώς εξηγείται στην παράγραφο 19.

(2) Στο υπόλοιπο ΔΠΧΑ, κάθε αναφορά σε εργαζόμενους περιλαμβάνει και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

▼ B

μετοχές ή τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης κάποιες φορές παραχωρούνται στα πλαίσια συμφωνίας πρόσθετων παροχών και όχι ως μέρος των βασικών αποδοχών, π.χ. ως κίνητρο στους εργαζομένους να παραμείνουν στην οικονομική οντότητα ή ως ανταμοιβή για τις προσπάθειές τους για τη βελτίωση της απόδοσης της οικονομικής οντότητας. Με την παραχώρηση μετοχών η μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, επιπρόσθετα των αποδοχών, η οικονομική οντότητα καταβάλλει επιπρόσθετες αποδοχές ώστε να λάβει επιπρόσθετα οφέλη. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας εκείνων των επιπρόσθετων ωφελειών ενδέχεται να είναι δύσκολη. Λόγω της δυσκολίας της άμεσης επιμέτρησης της εύλογης αξίας των υπηρεσιών που λαμβάνονται, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από εργαζομένους με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.

13. Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 10 σε συναλλαγές με μέρη εκτός από εργαζόμενους, λαμβάνεται ως μαχητό τεκμήριο ότι η εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών ή αγαθών μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Η εν λόγω εύλογη αξία επιμετράται κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή όταν ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία. Στις σπάνιες περιπτώσεις που η οικονομική οντότητα αντικρούσει το τεκμήριο αυτό επειδή δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, επιμετρημένη κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

▼ M23

- 13A. Ειδικότερα, εάν το προσδιορισμένο αντάλλαγμα που έχει ληφθεί (εφόσον υπάρχει) από την οντότητα φαίνεται να είναι χαμηλότερο από την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν ή των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, συνήθως η κατάσταση αυτή υποδηλώνει ότι έχει ληφθεί (ή πρόκειται να ληφθεί) από την οντότητα άλλο αντάλλαγμα (δηλαδή, μη προσδιορισμένο αγαθά ή υπηρεσίες). Η οντότητα επιμετρά τα προσδιορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α. Η οντότητα επιμετρά τα μη προσδιορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει) ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και της εύλογης αξίας οποιονδήποτε προσδιορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει). Η οντότητα επιμετρά τα μη προσδιορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Ωστόσο, για συναλλαγές που διακανονίζονται σε μετρητά, οι υποχρεώσεις επιμετρώνται εκ νέου κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς μέχρις ότου διακανονιστούν, σύμφωνα με τις παραγράφους 30–33.

▼ B**Συναλλαγές που αφορούν λήψη υπηρεσιών**

14. Αν οι παραχωρηθέντες συμμετοχικοί τίτλοι έχουν κατοχυρωθεί αμέσως, ο αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να ολοκληρώσει μια συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας πριν αποκτήσει εκείνους τους συμμετοχικούς τίτλους άνευ όρων. Εν απουσία αποδείξεων περί του αντιθέτου, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από τον αντισυμβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους, έχουν ληφθεί. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει πλήρως τις υπηρεσίες που λήφθηκαν, με αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.

▼ M43

15. Αν οι παραχωρηθέντες συμμετοχικοί τίτλοι δεν κατοχυρώνονται έως ότου ο αντισυμβαλλόμενος συμπληρώσει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παρσχεθούν από τον αντισυμβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους εκείνους θα ληφθούν μελλοντικά, κατά την περίοδο κατοχύρωσης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις υπηρεσίες εκείνες στο μέτρο που παρέχονται από τον αντισυμβαλλόμενο κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, με αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα:

▼ B

α) Αν ο εργαζόμενος λάβει μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που θα μπορούν να ασκηθούν μετά την ολοκλήρωση τριών ετών υπηρεσίας, τότε η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παράσχει ο εργαζόμενος ως αντάλλαγμα για τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης θα ληφθούν μελλοντικά, κατά τη διάρκεια εκείνης της τριετούς περιόδου κατοχύρωσης.

► **M43** β) Αν στον εργαζόμενο παραχωρηθούν μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που εξαρτώνται από την εκπλήρωση *όρου απόδοσης* και την παραμονή του στην οικονομική οντότητα μέχρι την εκπλήρωση του όρου επίδοσης αυτού και η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης κυμαίνεται σύμφωνα με το χρόνο της εκπλήρωσης του όρου, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παράσχει ο εργαζόμενος ως αντάλλαγμα για τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης θα ληφθούν μελλοντικά, κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης. ◀ Η οικονομική οντότητα εκτιμά τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης κατά την ημερομηνία της παραχώρησης, βάσει της πιο πιθανής έκβασης του όρου απόδοσης. Αν ο όρος απόδοσης ακολουθεί αποτελεί *συνθήκη αγοράς*, η εκτίμηση της διάρκειας της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης είναι συνεπής με τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης και δεν αναθεωρείται εκ των υστέρων. Αν ο όρος απόδοσης δεν αποτελεί συνθήκη αγοράς, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση της για τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, αν απαιτείται, εφόσον η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις.

Συναλλαγές που επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

Ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

16. Για συναλλαγές που επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν την *ημερομηνία της επιμέτρησης*, βάσει των χρηματιστηριακών τιμών, αν είναι διαθέσιμες, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις της παραχώρησης εκείνων των συμμετοχικών τίτλων (σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 19-22).
17. Αν δεν είναι διαθέσιμες χρηματιστηριακές τιμές, η οικονομική οντότητα εκτιμά την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων χρησιμοποιώντας μια τεχνική αποτίμησης για να εκτιμήσει την τιμή που θα είχαν εκείνοι οι συμμετοχικοί τίτλοι την ημερομηνία της επιμέτρησης σε μια συναλλαγή σε καθαρή εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών αγοράς. Η τεχνική αποτίμησης πρέπει να είναι συνεπής με τις γενικά αποδεκτές μεθόδους αποτίμησης για την αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων και να λαμβάνει υπόψη κάθε παράγοντα και παραδοχή που θα λαμβανόταν υπόψη από μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών αγοράς κατά τον καθορισμό της τιμής (σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 19-22).
18. Το προσάρτημα Β περιέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας των μετοχών και των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, εστιάζοντας στους συγκεκριμένους όρους και στις προϋποθέσεις που αποτελούν κοινά χαρακτηριστικά των παραχωρήσεων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε εργαζόμενους.

▼ **B***Χειρισμός των προϋποθέσεων κατοχύρωσης*▼ **M60**

19. Μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων μπορεί να εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων κατοχύρωσης. Για παράδειγμα, μια παραχώρηση μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε έναν εργαζόμενο συνήθως εξαρτάται από την παραμονή του εργαζομένου στην οικονομική οντότητα για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Μπορεί να υπάρχουν όροι απόδοσης που πρέπει να εκπληρωθούν, όπως παραδείγματος χάρη η επίτευξη μιας συγκεκριμένης αύξησης των κερδών ή μιας συγκεκριμένης αύξησης στην τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, πλην των όρων της αγοράς, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των μετοχών ή των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, πλην των όρων της αγοράς, λαμβάνονται υπόψη με την προσαρμογή του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση του ποσού της συναλλαγής ώστε, τελικά, το ποσό που αναγνωρίζεται για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους να βασίζεται στον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα κατοχυρωθούν τελικά. Έτσι, σε αθροιστική βάση, κανένα ποσό δεν αναγνωρίζεται για αγαθά και υπηρεσίες που λήφθηκαν, αν οι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρήθηκαν δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης μιας *προϋπόθεσης κατοχύρωσης*, πλην ενός όρου της αγοράς, παραδείγματος χάρη, ο αντισυμβαλλόμενος δεν ολοκληρώνει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας ή ένας όρος απόδοσης δεν καλύπτεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 21.

▼ **B**

20. Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 19, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα ποσό για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης βάσει της καλύτερης διαθέσιμης εκτίμησης του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που αναμένεται να κατοχυρωθεί και αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν απαιτείται, αν η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά τη ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση ώστε να ισούται με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώθηκε, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 21.
21. Οι συνθήκες αγοράς, όπως η επιδιωκόμενη τιμή μετοχής που ρυθμίζει την κατοχύρωση (η την δυνατότητα άσκησης), λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Συνεπώς, για παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων που διέπονται από συνθήκες αγοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από αντισυμβαλλόμενο που πληροί όλες τις υπόλοιπες προϋποθέσεις κατοχύρωσης (π.χ. υπηρεσίες που λαμβάνονται από εργαζόμενο που παραμένει στην υπηρεσία για το καθορισμένο διάστημα) ασχέτως αν πληρούνται ή όχι οι συνθήκες αγοράς.

▼ **M2***Χειρισμός των προϋποθέσεων που δεν αποτελούν προϋποθέσεις κατοχύρωσης*

- 21A. Ομοίως, μια οικονομική οντότητα θα λαμβάνει υπόψη όλες τις προϋποθέσεις που δεν αφορούν στην κατοχύρωση κατά τον υπολογισμό της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Συνεπώς, για παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων με προϋποθέσεις που δεν αφορούν στην κατοχύρωση, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από αντισυμβαλλόμενο ο οποίος πληροί όλες τις προϋποθέσεις της κατοχύρωσης που δεν αναφέρονται σε συνθήκες της αγοράς (π.χ., υπηρεσίες που λαμβάνονται από εργαζόμενο ο οποίος παραμένει στην υπηρεσία για το καθορισμένο διάστημα) ασχέτως αν πληρούνται ή όχι οι προϋποθέσεις που δεν αφορούν στην κατοχύρωση.

▼ B

Χειρισμός της αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης

22. Για δικαιώματα προαίρεσης με αυτόματη παραχώρηση επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης, η δυνατότητα αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, η δυνατότητα αυτόματης χορήγησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παραχώρηση νέου δικαιώματος προαίρεσης, όταν η δυνατότητα αυτή παραχωρείται μεταγενέστερα.

Μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης

23. Έχοντας αναγνωρίσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 10-22 και μια αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, η οικονομική οντότητα δεν προβαίνει σε οποιαδήποτε άλλη προσαρμογή των συνολικών ιδίων κεφαλαίων μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δεν αναστρέφει εκ των υστέρων το ποσό που αναγνωρίστηκε για υπηρεσίες που λήφθηκαν από εργαζόμενο, αν οι κατοχυρωμένοι συμμετοχικοί τίτλοι καταπέσουν αργότερα ή, στην περίπτωση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, τα δικαιώματα δεν ασκηθούν. Όμως, η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να διενεργήσει μια μεταφορά εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ. μια μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

Αν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα

24. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 16-23 εφαρμόζονται όταν η οικονομική οντότητα απαιτείται να επιμετρήσει μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Σε σπάνιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να αδυνατεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν την ημερομηνία της επιμέτρησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 16-22. Αποκλειστικά σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα θα:

α) επιμετρήσει τους συμμετοχικούς τίτλους στην *εσωτερική αξία* τους, αρχικά κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία και εν συνεχεία ► **M5** στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς ◀ και κατά την ημερομηνία του τελικού διακανονισμού, με αναγνώριση οποιασδήποτε μεταβολής της εσωτερικής αξίας στα αποτελέσματα. Στην περίπτωση παραχώρησης μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, η συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών διακανονίζεται οριστικά όταν τα δικαιώματα ασκούνται, καταπίπτουν (π.χ. με τη λήξη της εργασιακής σχέσης) ή εκπνέουν (π.χ. με τη λήξη της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης):

β) αναγνωρίσει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν βάσει του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώνονται ή (όπου εφαρμόζεται) ασκούνται τελικά. Για την εφαρμογή της απαίτησης αυτής σε μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, αν υπάρχουν, σύμφωνα με τις παραγράφους 14 και 15, με εξαίρεση τις απαιτήσεις της παραγράφου 15 (στοιχείο β) που αναφέρονται σε συνθήκες αγοράς και δεν εφαρμόζονται. Το ποσό που αναγνωρίζεται για αγαθά ή υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης βασίζεται στον αριθμό των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που αναμένεται να κατοχυρωθεί. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν

▼ B

απαιτείται, αν η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδείξει ότι ο αριθμός των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση ώστε να ισούται με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώθηκε. Μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αντιλογίζει το ποσό που αναγνωρίστηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν αν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης καταπέσουν αργότερα ή εκπνεύσουν με τη λήξη της διάρκειας του μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης.

25. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παράγραφο 24, δεν είναι απαραίτητο να εφαρμοστούν οι παράγραφοι 26-29, διότι κάθε τροποποίηση στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι θα ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή της μεθόδου της εσωτερικής αξίας που παρατίθεται στην παράγραφο 24. Όμως, αν η οικονομική οντότητα διακανονίζει μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία έχει εφαρμοστεί η παράγραφος 24:

α) αν ο διακανονισμός λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τον διακανονισμό ως μια επιτάχυνση της κατοχύρωσης και συνεπώς αναγνωρίζει αμέσως το ποσό που διαφορετικά θα είχε αναγνωριστεί για υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τα υπόλοιπα της περιόδου κατοχύρωσης·

β) κάθε πληρωμή κατά τον διακανονισμό αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά των συμμετοχικών τίτλων, ήτοι μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό που η πληρωμή υπερβαίνει την εσωτερική αξία των συμμετοχικών τίτλων, που επιμετράται κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση αναγνωρίζεται ως έξοδο.

Τροποποιήσεις στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των ακυρώσεων και των διακανονισμών

26. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι. Για παράδειγμα, μπορεί να μειώσει την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρήθηκαν σε εργαζόμενους (ήτοι να αναπροσαρμόσει τις τιμές των δικαιωμάτων προαίρεσης), αυξάνοντας την εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων προαίρεσης. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 27-29 για τη λογιστική αντιμετώπιση των επιδράσεων των τροποποιήσεων εκφράζονται στο πλαίσιο των συναλλαγών με εργαζόμενους, οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Όμως, οι απαιτήσεις εφαρμόζονται και σε συναλλαγές με άλλα μέρη, πλην των εργαζομένων, οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και οι οποίες επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Στην τελευταία περίπτωση, κάθε αναφορά των παραγράφων 27-29 στην ημερομηνία παραχώρησης αναφέρεται στην ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

27. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει, κατ' ελάχιστο, τις ληφθείσες υπηρεσίες στην εύλογη αξία της ημερομηνίας της παραχώρησης των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, εκτός αν οι συμμετοχικοί τίτλοι εκείνοι δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης κάποιου όρου κατοχύρωσης (πλην συνθήκης αγοράς) που είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Αυτό ισχύει ασχέτως από τις τροποποιήσεις των όρων και των προϋποθέσεων βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι, ή της ακύρωσης ή του διακανονισμού εκείνης της παραχώρησης συμμετοχικών δικαιωμάτων. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις επιδράσεις των τροποποιήσεων που αυξάνουν την εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ή που ωφελούν καθ' οιονδήποτε άλλον τρόπο τον εργαζόμενο. Καθοδήγηση όσον αφορά την εφαρμογή της απαίτησης αυτής παρέχεται στο προσάρτημα Β.

▼ M2

28. Εάν μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων ακυρωθεί ή διακανονιστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (εκτός από παραχώρηση που ακυρώνεται δια της κατάπτωσης όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της κατοχύρωσης):

▼ B

- α) η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την ακύρωση ή τον διακανονισμό ως μια επιτάχυνση της κατοχύρωσης και συνεπώς αναγνωρίζει αμέσως το ποσό που διαφορετικά θα είχε αναγνωριστεί για υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά το υπόλοιπο της περιόδου κατοχύρωσης:

▼ M2

- β) κάθε πληρωμή προς τον εργαζόμενο η οποία πραγματοποιείται κατά την ακύρωση ή τον διακανονισμό της παραχώρησης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά των συμμετοχικών δικαιωμάτων, ήτοι μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό που η καταβολή υπερβαίνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, που επιμετρήθηκε κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση θα αναγνωρίζεται ως έξοδο. Ωστόσο, εάν η συμφωνία αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών εμπεριείχε στοιχεία υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα θα υπολογίσει εκ νέου την εύλογη αξία της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της ακύρωσης ή του διακανονισμού. Κάθε πληρωμή με σκοπό τον διακανονισμό του στοιχείου της υποχρέωσης θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της υποχρέωσης:

▼ B

- γ) αν νέοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται στον εργαζόμενο και, κατά την ημερομηνία της παραχώρησης εκείνων των νέων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα χαρακτηρίσει τους παραχωρηθέντες νέους συμμετοχικούς τίτλους ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν τους ακυρωθέντες συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την παραχώρηση των συμμετοχικών τίτλων αντικατάστασης με τον ίδιο τρόπο όπως μια τροποποίηση της αρχικής παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων, σύμφωνα με την παράγραφο 27 και την καθοδήγηση του προσαρτήματος Β. Η καθαρή εύλογη αξία των ακυρωθέντων συμμετοχικών τίτλων είναι η εύλογη αξία τους, αμέσως πριν από την ακύρωση, απομειωμένη κατά οποιαδήποτε καταβολή προς τον εργαζόμενο κατά την ακύρωση των συμμετοχικών τίτλων που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το στοιχείο β) ανωτέρω. Αν η οικονομική οντότητα δεν χαρακτηρίσει τους παραχωρηθέντες νέους συμμετοχικούς τίτλους ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν τους ακυρωθέντες συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τους εν λόγω νέους συμμετοχικούς τίτλους ως νέα παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων.

▼ M2

- 28Α. Εάν μια οικονομική οντότητα ή ένα συμβαλλόμενος έχει τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει εάν θα καλύψει μια προϋπόθεση που δεν αφορά στην κατοχύρωση, η οικονομική οντότητα θα θεωρεί ως ακύρωση την αδυναμία της οντότητας ή του αντισυμβαλλόμενου να καλύψει, κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, την προϋπόθεση που δεν αφορά στην κατοχύρωση.

▼ B

29. Αν η οικονομική οντότητα επαναγοράσει κατοχυρωμένους συμμετοχικούς τίτλους, η πληρωμή στον εργαζόμενο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό που η πληρωμή υπερβαίνει την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που επαναγοράστηκαν, όπως επιμετρήθηκαν κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση αναγνωρίζεται ως έξοδο.

▼ **B**

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ

▼ **M60**

30. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποκτά και την υποχρέωση που αναλαμβάνει στην εύλογη αξία της υποχρέωσης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 31-33Δ. Μέχρι να διακανονιστεί η υποχρέωση, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την εύλογη αξία της υποχρέωσης κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, καθώς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού, και κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για την περίοδο.

31. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να παραχωρήσει δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών σε εργαζομένους ως μέρος του πακέτου αποδοχών τους, σύμφωνα με το οποίο οι εργαζόμενοι θα δικαιούνται μια μελλοντική πληρωμή σε μετρητά (αντί ενός συμμετοχικού τίτλου), βάσει της αύξησης στην τιμή της μετοχής της οικονομικής οντότητας πέραν κάποιου καθορισμένου επιπέδου μέσα σε καθορισμένο χρονικό διάστημα. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να παραχωρήσει στους εργαζομένους το δικαίωμα να λάβουν μια μελλοντική πληρωμή σε μετρητά, παραχωρώντας τους ένα δικαίωμα σε μετοχές (συμπεριλαμβανομένων μετοχών που πρόκειται να εκδοθούν κατά την άσκηση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης) που είναι εξοφλητέες, είτε υποχρεωτικά (παραδείγματος χάρι, με τη λήξη της εργασιακής σχέσης) είτε κατ' επιλογή του εργαζομένου. Αυτές οι συμφωνίες είναι παραδείγματα συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά. Αν και τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών χρησιμοποιούνται για να επεξηγήσουν κάποιες από τις απαιτήσεις των παραγράφων 32-33Δ, οι απαιτήσεις των εν λόγω παραγράφων ισχύουν για όλες τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.

▼ **B**

32. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μια υποχρέωση να εξοφλήσει τις υπηρεσίες αυτές, καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα, κάποια δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών κατοχυρώνονται αμέσως και συνεπώς δεν απαιτείται από τους εργαζομένους να συμπληρώσουν μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας προκειμένου να αποκτήσουν το δικαίωμα να λάβουν την πληρωμή σε μετρητά. Ελλείψει αποδείξεων περί του αντιθέτου, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από τους εργαζομένους ως αντάλλαγμα για τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών έχουν ληφθεί. Έτσι, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αμέσως τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μια υποχρέωση να τις εξοφλήσει. Αν τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών δεν κατοχυρώνονται έως ότου οι εργαζόμενοι έχουν συμπληρώσει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και μια υποχρέωση να τις εξοφλήσει, καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους κατά την περίοδο εκείνη.

▼ **M60**

33. Η υποχρέωση επιμετράται, αρχικά και στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς μέχρι την τελική ρύθμιση, στην εύλογη αξία των δικαιωμάτων επί της υπεραξίας των μετοχών, με την εφαρμογή υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών και την έκταση στην οποία οι εργαζόμενοι έχουν παράσχει υπηρεσίες μέχρι τότε, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 33Α-33Δ. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρείται μια παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά. Στις παραγράφους Β44Α-Β44Γ του προσαρτήματος Β παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με την τροποποίηση μιας συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, η οποία επανακατατάσσεται από διακανονιζόμενη σε μετρητά σε διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους.

▼ M60

ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗΣ

- 33Α. Μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά μπορεί να εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων κατοχύρωσης. Μπορεί να υπάρχουν όροι απόδοσης που πρέπει να εκπληρωθούν, όπως παραδείγματος χάρη η επίτευξη μιας συγκεκριμένης αύξησης των κερδών ή μιας συγκεκριμένης αύξησης στην τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τους όρους της αγοράς, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τους όρους της αγοράς, λαμβάνονται υπόψη με την προσαρμογή του αριθμού των ανταμοιβών που συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης που απορρέει από τη συναλλαγή.
- 33Β. Για να εφαρμοστούν οι απαιτήσεις της παραγράφου 33Α, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα ποσό για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, βάσει της καλύτερης διαθέσιμης εκτίμησης του αριθμού των ανταμοιβών που αναμένεται να κατοχυρωθεί. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν απαιτείται, εφόσον η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι ο αριθμός των ανταμοιβών που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση, ώστε να ισούται με τον αριθμό των ανταμοιβών που τελικά κατοχυρώθηκε.
- 33Γ. Οι όροι της αγοράς, όπως η επιδιωκόμενη τιμή μετοχής που ρυθμίζει την κατοχύρωση (ή τη δυνατότητα άσκησης), καθώς και οι προϋποθέσεις που δεν αποτελούν προϋποθέσεις κατοχύρωσης, λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, οι οποίες παραχωρήθηκαν, και κατά την επιμέτρηση εκ νέου της εύλογης αξίας κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, καθώς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού.
- 33Δ. Ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παραγράφων 30–33Γ, το ποσό, σε αθροιστική βάση, που αναγνωρίζεται τελικά για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά ισούται με το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΕΝΕΧΟΥΝ ΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΜΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΠΟΣΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ

- 33Ε. Οι φορολογικοί νόμοι ή κανονισμοί μπορεί να υποχρεώνουν μια οικονομική οντότητα να παρακρατεί ένα ποσό από τις οφειλές του εργαζομένου, το οποίο αφορά μια παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, και να το μεταβιβάζει, συνήθως σε μετρητά, στη φορολογική αρχή για λογαριασμό του εργαζομένου. Για να τηρήσει αυτή την υποχρέωση, οι όροι της συμφωνίας για την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν από την οικονομική οντότητα να παρακρατήσει τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων, που ισούται με τη νομισματική αξία της οφειλής του εργαζομένου, από τον συνολικό αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα εκδίδονταν στον εργαζόμενο με την άσκηση (ή την κατοχύρωση) της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών (ήτοι η συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών έχει ένα στοιχείο «συμψηφιστικού διακανονισμού»).
- 33ΣΤ. Κατ' εξαίρεση από τις απαιτήσεις της παραγράφου 34, η συναλλαγή που περιγράφεται στην παράγραφο 33Ε κατατάσσεται στο σύνολό της ως συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, εφόσον θα ανήκε σε αυτήν την κατάταξη εάν δεν υπήρχε το στοιχείο του συμψηφιστικού διακανονισμού.

▼ M60

- 33Z. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 29 του παρόντος Προτύπου για να λογιστικοποιήσει το ποσό της παρακράτησης των τίτλων ως αντάλλαγμα για την καταβολή στη φορολογική αρχή της οφειλής του εργαζομένου που σχετίζεται με την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών. Επομένως, η πραγματοποιηθείσα πληρωμή λογιστικοποιείται ως έκπτωση από τους συμμετοχικούς τίτλους σε σχέση με τους παρακρατηθέντες τίτλους, εκτός από τον βαθμό στον οποίο η πληρωμή υπερβαίνει την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του συμψηφιστικού διακανονισμού των παρακρατηθέντων συμμετοχικών τίτλων.
- 33H. Η εξαίρεση της παραγράφου 33ΣΤ δεν ισχύει για:
- συμφωνίες παροχής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με στοιχείο συμψηφιστικού διακανονισμού για τις οποίες η οντότητα δεν υπέχει καμία υποχρέωση βάσει των φορολογικών νόμων ή κανονισμών να παρακρατήσει ποσό έναντι της οφειλής του εργαζομένου που σχετίζεται με την εν λόγω παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών· ή
 - συμμετοχικούς τίτλους που παρακρατεί η οντότητα καθ' υπέρβαση της οφειλής του εργαζομένου που σχετίζεται με την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών (ήτοι, η οντότητα παρακράτησε ένα ποσό μετοχών που υπερβαίνει τη νομισματική αξία της οφειλής του εργαζομένου). Οι εν λόγω καθ' υπέρβαση μετοχές που παρακρατούνται λογιστικοποιούνται ως παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όταν το εν λόγω ποσό καταβάλλεται σε μετρητά (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) στον εργαζόμενο.

▼ B

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ, ΜΕ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ

34. Στην περίπτωση συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, των οποίων οι όροι παρέχουν είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον αντισυμβαλλόμενο τη δυνατότητα διακανονισμού είτε σε μετρητά (ή άλλα περιουσιακά στοιχεία) είτε με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή ή τα συστατικά της στοιχεία, ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά εάν και εφόσον έχει αναλάβει υποχρέωση να τακτοποιήσει την οφειλή σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους εάν και εφόσον δεν έχει αναλάβει τέτοια υποχρέωση.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, των οποίων οι όροι παρέχουν στον αντισυμβαλλόμενο τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο διακανονισμού

35. Αν μια οικονομική οντότητα έχει χορηγήσει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να επιλέξει τον διακανονισμό μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, σε μετρητά⁽¹⁾ ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα έχει χορηγήσει ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο, που εμπεριέχει ένα χρεωστικό στοιχείο (ήτοι το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να απαιτήσει πληρωμή σε μετρητά) και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων (ήτοι το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να απαιτήσει διακανονισμό με συμμετοχικούς τίτλους αντί μετρητά). Για συναλλαγές με μέρη που δεν είναι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας, όπου η εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν επιμετράται άμεσα, η οικονομική οντότητα επιμετρά το στοιχείο ιδίων κεφαλαίων του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν και της εύλογης αξίας του χρεωστικού στοιχείου, κατά την ημερομηνία λήψης των αγαθών ή υπηρεσιών.
36. Για άλλες συναλλαγές, περιλαμβανομένων και συναλλαγών με εργαζομένους, η οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους υπό τους οποίους χορηγήθηκαν τα δικαιώματα επί μετρητών ή επί συμμετοχικών τίτλων.

⁽¹⁾ Όλες οι αναφορές στα μετρητά στις παραγράφους 35-43 περιλαμβάνουν επίσης και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.

▼ B

37. Για την εφαρμογή της παραγράφου 36, η οικονομική οντότητα επιμετρά πρώτα την εύλογη αξία του χρεωστικού στοιχείου και στη συνέχεια την εύλογη αξία του στοιχείου ιδίων κεφαλαίων λαμβάνοντας υπόψη ότι ο αντισυμβαλλόμενος πρέπει να χάσει το δικαίωμα να λάβει μετρητά για να λάβει τον συμμετοχικό τίτλο. Η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι το άθροισμα των εύλογων αξιών των δύο συστατικών στοιχείων. Όμως, οι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος έχει το δικαίωμα να επιλέξει τον διακανονισμό είναι συχνά δομημένες ώστε η εύλογη αξία της μιας επιλογής να είναι ίδια με της άλλης. Για παράδειγμα, ο αντισυμβαλλόμενος μπορεί να έχει το δικαίωμα να επιλέξει ανάμεσα σε μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών που διακανονίζονται σε μετρητά. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η εύλογη αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων είναι μηδενική και συνεπώς η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ίδια με την εύλογη αξία του χρεωστικού στοιχείου. Αντιθέτως, αν οι εύλογες αξίες των επιλογών διακανονισμού διαφέρουν, η εύλογη αξία του στοιχείου ιδίων κεφαλαίων θα είναι μεγαλύτερη του μηδενός, οπότε η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου θα είναι μεγαλύτερη της εύλογης αξίας του χρεωστικού στοιχείου.
38. Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί ξεχωριστά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνει ή αποκτά ανάλογα με κάθε συστατικό στοιχείο του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου. Για το χρεωστικό στοιχείο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αποκτηθέντα αγαθά ή υπηρεσίες και μια υποχρέωση να εξοφλήσει εκείνα τα αγαθά ή υπηρεσίες, καθώς ο αντισυμβαλλόμενος προμηθεύει τα αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που εφαρμόζονται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά (παραγράφοι 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 (παραγράφοι 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 προηγούμενος παραμένει στα ίδια κεφάλαια. Με την επιλογή να λάβει μετρητά, ο αντισυμβαλλόμενος παραιτήθηκε από το δικαίωμα να λάβει συμμετοχικούς τίτλους. Ωστόσο, η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει μια μεταφορά εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ. μια μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, των οποίων οι όροι παρέχουν στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο διακανονισμού

41. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, των οποίων οι όροι παρέχουν στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να επιλέξει διακανονισμό σε μετρητά ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά και αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, αναλόγως. Η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά εφόσον η επιλογή του διακανονισμού με συμμετοχικούς τίτλους στερείται εμπορικής ουσίας (π.χ. επειδή ο νόμος απαγορεύει την έκδοση μετοχών από την οικονομική οντότητα) ή εφόσον η οικονομική οντότητα διακανονίζει σε μετρητά βάσει προηγούμενης πρακτικής ή δεδηλωμένης πολιτικής ή διακανονίζει συνήθως σε μετρητά όταν ο αντισυμβαλλόμενος ζητά διακανονισμό σε μετρητά.

▼ **B**

42. Αν η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά, αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 30-33 για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.
43. Αν δεν υπάρχει τέτοια δέσμευση, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 10-29 για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους. Κατά τον διακανονισμό:
- α) αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να διακανονίσει σε μετρητά, η πληρωμή της μετρητοίς αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά συμμετοχικού δικαιώματος, ήτοι μειωτικά των ιδίων κεφαλαίων, με εξαίρεση τις επισημάνσεις του στοιχείου γ) κατωτέρω·
 - β) Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να διακανονίσει με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, δεν απαιτείται περαιτέρω λογιστική αντιμετώπιση (εκτός από τη μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε άλλο, αν απαιτείται), εκτός από τις επισημάνσεις του στοιχείου γ) κατωτέρω·
 - γ) Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει την επιλογή διακανονισμού με την υψηλότερη εύλογη αξία την ημερομηνία του διακανονισμού, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα επιπρόσθετο έξοδο για την υπερβάλλουσα αξία που δόθηκε, ήτοι τη διαφορά μεταξύ των μετρητών που καταβλήθηκαν και της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων που θα είχαν εκδοθεί σε διαφορετική περίπτωση ή τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν και των μετρητών που θα είχαν καταβληθεί σε διαφορετική περίπτωση, αναλόγως.

▼ **M23**

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΤΟΥ ΙΔΙΟΥ ΟΜΙΛΟΥ (ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ 2009)

- 43A. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου, στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της, η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται είτε με συμμετοχικούς τίτλους είτε σε μετρητά, εκτιμώντας:
- α) τη φύση των παροχών που χορηγούνται, και
 - β) τα δικά της δικαιώματα και υποχρεώσεις.
- Το ποσό που αναγνωρίζεται από την οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες μπορεί να διαφέρει από το ποσό που αναγνωρίζεται από τον ενοποιημένο όμιλο ή από άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου που διακανονίζει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
- 43B. Η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, σε περίπτωση που:
- α) οι παροχές που χορηγούνται είναι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας, ή
 - β) η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Η οικονομική οντότητα εκ των υστέρων επιμετρά εκ νέου μια τέτοια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, μόνον για αλλαγές σε προϋποθέσεις κατοχύρωσης που δεν αφορούν την αγορά, σύμφωνα με τις παραγράφους 19–21. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.

▼ **M23**

- 43Γ. Η οικονομική οντότητα που διακανονίζει μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ενώ άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, αναγνωρίζει τη συναλλαγή ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους μόνον εάν διακανονίζεται σε συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας. Ειδάλλως, η συναλλαγή αναγνωρίζεται ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.
- 43Δ. Ορισμένες συναλλαγές του ομίλου συνεπάγονται συμφωνίες εξόφλησης, βάσει των οποίων απαιτείται από μία οικονομική οντότητα του ομίλου να πληρώσει άλλη οντότητα του ομίλου για την καταβολή παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στους προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες καταλογίζει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους σύμφωνα με την παράγραφο 43B, ανεξάρτητα από τις συμφωνίες εξόφλησης στο πλαίσιο του ομίλου.

▼ **B**

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

44. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη φύση και την έκταση των υφιστάμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
45. Για την εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 44, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα:
- α) μια περιγραφή της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών που υπήρχε σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των γενικών όρων και προϋποθέσεων κάθε συμφωνίας, όπως είναι οι απαιτήσεις κατοχύρωσης, η μέγιστη διάρκεια των παρεχόμενων δικαιωμάτων προαίρεσης και ο τρόπος διακανονισμού (π.χ. σε μετρητά ή με συμμετοχικούς τίτλους). Μια οικονομική οντότητα με ουσιαστικά παρόμοιους τύπους συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μπορεί να συγκεντρώσει τις πληροφορίες αυτές, εκτός αν απαιτείται ξεχωριστή γνωστοποίηση κάθε συμφωνίας για την κάλυψη της αρχής της παραγράφου 44·
 - β) τον αριθμό και τις σταθμισμένες μέσες τιμές άσκησης των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης για κάθε μια από τις ακόλουθες ομάδες δικαιωμάτων προαίρεσης:
 - i) ανεξόφλητες κατά την αρχή της περιόδου,
 - ii) παραχωρηθείσες κατά τη διάρκεια της περιόδου,
 - iii) που έχουν καταπέσει κατά τη διάρκεια της περιόδου,
 - iv) ασκηθείσες κατά τη διάρκεια της περιόδου,
 - v) που έχουν εκπνεύσει κατά τη διάρκεια της περιόδου,
 - vi) ανεξόφλητες κατά το τέλος της περιόδου, και
 - vii) που μπορούν να ασκηθούν στο τέλος της περιόδου·
 - γ) για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που ασκήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, τη σταθμισμένη μέση τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία της άσκησης. Αν ασκήθηκαν δικαιώματα προαίρεσης σε τακτική βάση κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να γνωστοποιήσει τη μέση σταθμισμένη τιμή των μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου·

▼ B

δ) για ανεξόφλητα δικαιώματα προαίρεσης κατά το τέλος της περιόδου, το φάσμα των τιμών άσκησης και τη σταθμισμένη μέση συμβατική διάρκεια. Αν το φάσμα των τιμών άσκησης είναι ευρύ, τα ανεξόφλητα δικαιώματα προαίρεσης χωρίζονται σε επιμέρους φάσματα που βοηθούν στην εκτίμηση του αριθμού των επιπλέον μετοχών και του χρόνου που δύνανται να εκδοθούν και των μετρητών που δύνανται να ληφθούν με την άσκηση αυτών των δικαιωμάτων προαίρεσης.

46. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν πως προσδιορίστηκε η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν ή των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

47. Αν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει την εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας έμμεσα, με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κατ' ελάχιστο τα ακόλουθα προκειμένου να καλύψει την αρχή της παραγράφου 46:

α) για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, τη σταθμισμένη μέση εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης και πληροφορίες για τον τρόπο επιμέτρησης εκείνης της εύλογης αξίας, που περιλαμβάνουν:

i) το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν, συμπεριλαμβανομένης της σταθμισμένης μέσης τιμής μετοχής, της τιμής άσκησης, της αναμενόμενης μεταβλητότητας, της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης, τα αναμενόμενα μερίσματα, το επιτόκιο ελευθέρου κινδύνου και άλλα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε και των παραδοχών για την ενσωμάτωση της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης,

ii) πως υπολογίστηκε η αναμενόμενη μεταβλητότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας εξήγησης του βαθμού που η αναμενόμενη μεταβλητότητα βασίστηκε στην ιστορική μεταβλητότητα και

iii) αν και πως οποιαδήποτε άλλα χαρακτηριστικά της παραχώρησης δικαιωμάτων προαίρεσης ενσωματώθηκαν στην εύλογη αξία, όπως μια συνθήκη αγοράς·

β) για άλλα συμμετοχικά δικαιώματα που παραχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου (εκτός από μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης), τη σταθμισμένη μέση εύλογη αξία και τον αριθμό εκείνων των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης και πληροφορίες για τον τρόπο επιμέτρησης εκείνης της εύλογης αξίας, που περιλαμβάνουν:

i) αν η εύλογη αξία δεν επιμετρήθηκε βάσει μιας παρατηρήσιμης χρηματιστηριακής τιμής, πως προσδιορίστηκε,

ii) αν και πως τα αναμενόμενα μερίσματα ενσωματώθηκαν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας και

iii) αν και πως οποιαδήποτε άλλα χαρακτηριστικά των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων ενσωματώθηκαν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας·

γ) για συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, οι οποίες τροποποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου:

i) επεξήγηση των τροποποιήσεων αυτών,

ii) τη διαφορική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε (ως αποτέλεσμα των τροποποιήσεων αυτών) και

iii) πληροφορίες για το πως η διαφορική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε επιμετρήθηκε, με συνέπεια προς τις απαιτήσεις που παρατίθενται στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω, όπου εφαρμόζονται.

▼ B

48. Αν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει άμεσα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πως εκείνη η εύλογη αξία προσδιορίστηκε, για παράδειγμα, αν η εύλογη αξία επιμετρήθηκε σε χρηματιστηριακή τιμή για εκείνα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
49. Αν η οικονομική οντότητα έχει αντικρούσει το τεκμήριο της παραγράφου 13, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό εξηγώντας τον λόγο για τον οποίο αντέκρουσε το εν λόγω τεκμήριο.
50. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν την επίδραση των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας για την περίοδο, και στην οικονομική θέση της.
51. Για την εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα:
- α) το συνολικό έξοδο που αναγνωρίστηκε για την περίοδο που προέκυψε από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λήφθηκαν δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίστηκαν άμεσα ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης της ιδιαίτερης γνωστοποίησης εκείνου του μέρους του συνολικού εξόδου που προκύπτει από συναλλαγές που αντιμετωπίστηκαν λογιστικά ως συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους·
 - β) για υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών:
 - i) τη συνολική λογιστική αξία στη λήξη της περιόδου και
 - ii) τη συνολική εσωτερική αξία στο τέλος της περιόδου για υποχρεώσεις, το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία επί των οποίων είχε κατοχυρωθεί μέχρι το τέλος της περιόδου (π.χ. κατοχυρωμένα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών).

▼ M60

52. Αν η πληροφόρηση που απαιτείται βάσει του παρόντος Προτύπου δεν πληροί τις αρχές των παραγράφων 44, 46 και 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωσή τους. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα έχει κατατάξει τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με την παράγραφο 33ΣΤ, γνωστοποιεί την εκτίμησή του ποσού που αναμένεται να μεταβιβάσει στη φορολογική αρχή για τον διακανονισμό της οφειλής του εργαζομένου, όταν είναι αναγκαίο για την πληροφόρηση των χρηστών σχετικά με τις μελλοντικές επιδράσεις στην ταμειακή ροή που σχετίζεται με τη συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών.

▼ B**ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

53. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε μετοχές, μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλους συμμετοχικούς τίτλους που χορηγήθηκαν μετά τις 7 Νοεμβρίου 2002 και δεν είχαν κατοχυρωθεί μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος ΔΠΧΑ.
54. Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ σε άλλες παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων αν η οικονομική οντότητα έχει ανακοινώσει δημόσια την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων, προσδιοριζόμενη κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης.

▼ B

55. Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία εφαρμόζεται το παρόν ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση και, κατά περίπτωση, προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για τη νωρίτερη παρουσιαζόμενη περίοδο.
56. Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικών δικαιωμάτων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το παρόν ΔΠΧΑ (π.χ. σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν την ή πριν από τις 7 Νοεμβρίου 2002), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, παρά ταύτα, τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 44 και 45.
57. Αν, μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις μιας παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το παρόν ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει, παρά ταύτα, τις παραγράφους 26-29 για να λογιστικοποιήσει οποιεσδήποτε τέτοιες τροποποιήσεις.
58. Για υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, οι οποίες υφίστανται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ αναδρομικά. Για τις υποχρεώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση, συμπεριλαμβανομένης της προσαρμογής του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον για τη νωρίτερη παρουσιαζόμενη περίοδο για την οποία έχει επαναδιατυπωθεί τη συγκριτική πληροφόρηση, με την εξαίρεση ότι η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να επαναδιατυπώσει συγκριτική πληροφόρηση στο βαθμό που η πληροφόρηση αυτή σχετίζεται με περίοδο ή ημερομηνία που είναι προγενέστερη της 7ης Νοεμβρίου 2002.
59. Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, άλλα δεν υποχρεούται να εφαρμόσει αναδρομικά το ΔΠΧΑ σε άλλες υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, για παράδειγμα, σε υποχρεώσεις που ρυθμίστηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου για την οποία είχε παρουσιαστεί συγκριτική πληροφόρηση.

▼ M60

- 59A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 30–31, 33–33H και B44A–B44Γ όπως ορίζεται κατωτέρω. Οι προγενέστερες περίοδοι δεν επαναδιατυπώνονται.
- α) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων B44A–B44Γ ισχύουν μόνο για τροποποιήσεις που λαμβάνουν χώρα κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν.
- β) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων 30–31 και 33–33Δ εφαρμόζονται, αφενός, στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες είναι μη επενδεδυμένες κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα και, αφετέρου, στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με ημερομηνία παραχώρησης κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν. Για τις μη επενδεδυμένες συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες έχουν παραχωρηθεί πριν από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, η οντότητα επιμετρά εκ νέου την υποχρέωση κατά την εν λόγω ημερομηνία και αναγνωρίζει την επίδραση της εκ νέου επιμέτρησης στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, εάν υπάρχει) της περιόδου αναφοράς κατά την οποία εφαρμόζονται οι τροποποιήσεις για πρώτη φορά.

▼ **M60**

γ) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων 33E–33H και η τροποποίηση της παραγράφου 52 εφαρμόζονται, αφενός, στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και είναι μη επενδεδυμένες (ή επενδεδυμένες, αλλά μη ασκηθείσες), κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα και, αφετέρου, στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με ημερομηνία παραχώρησης κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν. Για μη επενδεδυμένες (ή επενδεδυμένες, αλλά μη ασκηθείσες) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών (ή τα στοιχεία αυτών), που παλαιότερα κατατάσσονταν στις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όμως τώρα κατατάσσονται στις παροχές που διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους σύμφωνα με τις τροποποιήσεις, μια οικονομική οντότητα επανακατατάσσει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων.

59B. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 59A, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει αναδρομικά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 63Δ, υπό την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 53–59 του παρόντος Προτύπου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, εάν και μόνον εφόσον είναι εφικτό χωρίς εκ των υστέρων αποκτηθείσα γνώση. Εάν μια οντότητα επιλέξει την αναδρομική εφαρμογή, πρέπει να εφαρμόσει αναδρομικά όλες τις τροποποιήσεις του εγγράφου *Κατάταξη και επιμέτρηση συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* (Τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 2).

▼ **B**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

60. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός γνωστοποιείται.

▼ **M22**

61. Το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) και οι *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009 τροποποίησαν την παράγραφο 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 3 (αναθεωρήθηκε το 2008), για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ **M2**

62. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις ακόλουθες τροποποιήσεις σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1^η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν:

- (α) τις απαιτήσεις της παραγράφου 21A αναφορικά με τον χειρισμό των προϋποθέσεων που δεν αφορούν στην κατοχύρωση,
- (β) τους αναθεωρημένους προσδιορισμούς των όρων «κατοχύρωση» και «προϋποθέσεις κατοχύρωσης» στο Προσάρτημα Α,
- (γ) τις τροποποιήσεις των παραγράφων 28 και 28Α αναφορικά με τις ακυρώσεις.

Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις ανωτέρω τροποποιήσεις σε περίοδο που είναι προγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 2009, θα γνωστοποιεί το γεγονός.

▼ **M60**

63. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά τις ακόλουθες τροποποιήσεις, που επήλθαν με το έγγραφο *Συναλλαγές ομίλων που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά*, που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2009, υπό την επιϋλάξη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 53–59, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για τις λογιστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2010 ή μετά την ημερομηνία αυτή:

α) την τροποποίηση της παραγράφου 2, τη διαγραφή της παραγράφου 3 και την προσθήκη των παραγράφων 3Α και 43Α–43Δ και των παραγράφων Β45, Β47, Β50, Β54, Β56–Β58 και Β60 στο Προσάρτημα Β όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου.

β) τους αναθεωρημένους ορισμούς των ακόλουθων όρων στο Προσάρτημα Α:

- συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά,
- συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους,
- συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, και
- συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι αναγκαίες πληροφορίες για την αναδρομική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα αντικατοπτρίζει, στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της, τα ποσά που είχε προηγουμένως αναγνωρίσει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για περίοδο προγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 2010, οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

▼ **M32**

63Α. Το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν την παράγραφο 5 και το προσάρτημα Α. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼ **M43**

63Β. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 15 και 19. Στο προσάρτημα Α, οι ορισμοί των «προϋποθέσεων κατοχύρωσης» και του «όρου της αγοράς» τροποποιήθηκαν και προστέθηκαν οι ορισμοί του «όρου απόδοσης» και του «όρου υπηρεσίας». Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για συναλλαγές πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, για τις οποίες η ημερομηνία παραχώρησης είναι την 1η Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M53**

63Γ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼ **M60**

- 63Δ. Με το έγγραφο *Κατάταξη και επιμέτρηση συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* (Τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 2), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 19, 30–31, 33, 52 και 63 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 33Α–33Η, 59Α–59Β, 63Δ και Β44Α–Β44Γ και οι αντίστοιχες επικεφαλίδες τους. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M23**

ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ

64. Το έγγραφο *Συναλλαγές ομίλων που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά*, που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2009, αντικαθιστά την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 8 *Πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 2* και την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 11 *Δ.Π.Χ.Α. 2 — Συναλλαγές Ομίλου και Ιδίων Μετοχών*. Με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το εν λόγω έγγραφο ενσωματώθηκαν οι προηγούμενες απαιτήσεις που προβλέπονταν στην Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 8 και στην Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 11, ως ακολούθως:

α) τροποποιημένη παράγραφος 2 και προστεθείσα παράγραφος 13Α σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών για τις οποίες η οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει επακριβώς μέρος ή το σύνολο των λαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών. Οι απαιτήσεις αυτές ίσχυσαν για τις λογιστικές χρήσεις που άρχιζαν από την 1η Μαΐου 2006 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

β) προστεθείσες παράγραφοι Β46, Β48, Β49, Β51–Β53, Β55, Β59 και Β61 στο Προσάρτημα Β όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου. Οι απαιτήσεις αυτές ίσχυσαν για τις λογιστικές χρήσεις που άρχιζαν από την 1η Μαρτίου 2007 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

Οι απαιτήσεις αυτές εφαρμόστηκαν αναδρομικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων του Δ.Π.Χ.Α. 2.

▼ **B***Προσάρτημα Α***Καθορισμένοι όροι**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

▼ **M23**

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά

Μια **συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρέωση να μεταβιβάσει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών για ποσά που εξαρτώνται από την τιμή (ή την αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών ή των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου.

▼ **B**

Εργαζόμενοι και άλλοι που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες	Άτομα που παρέχουν προσωπικές υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα που είναι α) τα άτομα που θεωρούνται εργαζόμενοι για φορολογικούς ή νομικούς σκοπούς, β) τα άτομα που εργάζονται για την οικονομική οντότητα κάτω από τη διεύθυνσή της κατά τον ίδιο τρόπο με τα άτομα που θεωρούνται εργαζόμενοι για φορολογικούς ή νομικούς σκοπούς ή γ) οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι παρόμοιες με εκείνες που παρέχονται από εργαζόμενους. Παραδείγματος χάρη, ο όρος καλύπτει όλο το διευθυντικό προσωπικό, ήτοι τα άτομα εκείνα που έχουν την ευθύνη ή τη δικαιοδοσία για τον σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των μη εκτελεστικών διευθυντών.
Συμμετοχικός τίτλος	Μια σύμβαση που αποδεικνύει το υπολειμματικό δικαίωμα στα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της ⁽¹⁾ .
Παραχωρηθείς συμμετοχικός τίτλος	Το δικαίωμα (υπό όρους ή άνευ όρων) σε συμμετοχικό τίτλο μιας οικονομικής οντότητας που παραχωρείται από την οικονομική οντότητα σε άλλο μέρος, βάσει μιας συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών .

▼ **M23**

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους	Μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών , στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα <p>α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης), ή</p> <p>β) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες, αλλά δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τον προμηθευτή.</p>
---	--

▼ **B**

Εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί, μια υποχρέωση να διακανονιστεί ή ένας συμμετοχικός τίτλος να παραχωρηθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
-------------	--

⁽¹⁾ Το Πλαίσιο ορίζει ότι μια υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή, από την οικονομική οντότητα, πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη (ήτοι μια εκροή μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας).

▼ **B**

Ημερομηνία παραχώρησης

Η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα ή άλλο μέρος (συμπεριλαμβανομένου ενός εργαζόμενου) συμφωνούν να συνάψουν **μια συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα και ο αντισυμβαλλόμενος συμφωνούν από κοινού για τους όρους και τις προϋποθέσεις της συμφωνίας. Την ημερομηνία της παραχώρησης, η οικονομική οντότητα παραχωρεί στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας, με την προϋπόθεση της εκπλήρωσης συγκεκριμένων **προϋποθέσεων κατοχύρωσης**, αν υπάρχουν. Εάν η παραχώρηση υπόκειται σε διαδικασία έγκρισης (για παράδειγμα, εκ μέρους των μετόχων), η ημερομηνία παραχώρησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνεται η έγκριση.

Εσωτερική αξία

Η διαφορά μεταξύ της **εύλογης αξίας** των μετοχών για τις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος έχει το (υπό όρους ή άνευ όρων) δικαίωμα να εγγραφεί ή που έχει το δικαίωμα να λάβει και της τιμής (αν υφίσταται) που ο αντισυμβαλλόμενος θα καταβάλει (ή που θα υποχρεωθεί να καταβάλει) για τις μετοχές αυτές. Για παράδειγμα, ένα **μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης** με τιμή άσκησης NM15 ⁽¹⁾ επί μιας μετοχής με **εύλογη αξία** NM20, έχει εσωτερική αξία NM5.

▼ **M43**

Όρος της αγοράς

Όρος απόδοσης από τον οποίο εξαρτάται η τιμή άσκησης δικαιώματος, η κατοχύρωση ή η δυνατότητα άσκησης ενός **συμμετοχικού τίτλου** η οποία αφορά την αγοραία τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας (ή των συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου), όπως:

α) η επίτευξη καθορισμένης τιμής μετοχής ή ενός συγκεκριμένου ποσού της **εγγενούς αξίας μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης**, ή

β) η επίτευξη συγκεκριμένου στόχου ο οποίος βασίζεται στην αγοραία τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οντότητας (ή των συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου) σε σχέση με δείκτη των αγοραίων τιμών των **συμμετοχικών τίτλων** άλλων οντοτήτων.

Ένας όρος αγοράς απαιτεί από τον αντισυμβαλλόμενο να ολοκληρώσει μια συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας (πρόκειται δηλ. για **όρο υπηρεσίας**): η υπηρεσίας μπορεί να απαιτείται ρητά ή σιωπηρά.

⁽¹⁾ Στο παρόν προσάρτημα, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

▼ **B**

Ημερομηνία επιμέτρησης Η ημερομηνία κατά την οποία η **εύλογη αξία** των **παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων** επιμετράται για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ. Για συναλλαγές με **εργαζόμενους και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες**, η ημερομηνία επιμέτρησης είναι η **ημερομηνία παραχώρησης**. Για συναλλαγές με μέρη εκτός των εργαζόμενων (και όσων παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες), η ημερομηνία επιμέτρησης είναι η ημερομηνία που η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει τις υπηρεσίες.

▼ **M43**

Όρος απόδοσης

Προϋπόθεση κατοχύρωσης, που απαιτεί:

- α) από τον αντισυμβαλλόμενο να ολοκληρώσει μια συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας (πρόκειται δηλ. για **όρο υπηρεσίας**)· η υπηρεσία μπορεί να απαιτείται ρητά ή σιωπηρά, και
- β) την επίτευξη ενός ή περισσότερων καθορισμένων στόχων καθ' όσον χρόνο ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία που απαιτείται στο στοιχείο α).

Η περίοδος για την επίτευξη του στόχου ή των στόχων επιδόσεων:

- α) δεν παρατείνεται πέραν του τέλους της περιόδου παροχής της υπηρεσίας· και
- β) μπορεί να αρχίσει πριν από την περίοδο παροχής της υπηρεσίας, υπό τον όρο ότι η ημερομηνία έναρξης ισχύος του στόχου επιδόσεων δεν είναι σημαντικά ενωρίτερα από την έναρξη της περιόδου παροχής της υπηρεσίας.

Ο στόχος επιδόσεων καθορίζεται αναφορικά με:

- α) τις πράξεις (ή δραστηριότητες) της ίδιας της οικονομικής οντότητας ή τις πράξεις ή δραστηριότητες άλλης οικονομικής οντότητας του ίδιου ομίλου (δηλ. όρος που δεν σχετίζεται με την αγορά)· ή
- β) την τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οικονομικής οντότητας ή άλλης οικονομικής οντότητας του ίδιου ομίλου (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών και των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) (δηλ. **όρος της αγοράς**).

Ένας στόχος επιδόσεων μπορεί να αφορά τις επιδόσεις είτε ολόκληρης της οικονομικής οντότητας είτε μέρους αυτής (ή μέρους του ομίλου), π.χ. τις επιδόσεις ενός τμήματος ή τις ατομικές επιδόσεις ενός εργαζομένου.

▼ **B**

Χαρακτηριστικό αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης

Ένα χαρακτηριστικό που παρέχει μια αυτόματη παραχώρηση επιπρόσθετων **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης** όποτε ο κάτοχος των δικαιωμάτων προαίρεσης ασκεί δικαιώματα προαίρεσης που είχαν παραχωρηθεί προγενέστερα χρησιμοποιώντας τις μετοχές της οικονομικής οντότητας, αντί μετρητών, για την κάλυψη της τιμής άσκησης.

▼ **B**

Δυνατότητα αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης

Ένα νέο **μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης** που παραχωρείται όταν χρησιμοποιείται μετοχή για την κάλυψη της τιμής άσκησης ενός παλαιότερου **μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης**.

▼ **M43**

Όρος υπηρεσίας

Προϋπόθεση κατοχύρωσης που απαιτεί από τον αντισυμβαλλόμενο να ολοκληρώσει μια συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας κατά την οποία παρέχονται υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα. Εάν ο αντισυμβαλλόμενος για οιονδήποτε λόγο, παύει να παρέχει υπηρεσίες κατά τη διάρκεια της **περιόδου κατοχύρωσης**, αθετεί τον όρο αυτό. Ένας όρος υπηρεσίας δεν απαιτεί την επίτευξη στόχου επιδόσεων.

▼ **M23**

Συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Συμφωνία μεταξύ της οικονομικής οντότητας (ή άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου^(*) ή οιοδήποτε μετόχου οιασδήποτε οντότητας του ίδιου ομίλου) και άλλου μέρους (συμπεριλαμβανομένου και ενός εργαζομένου) η οποία παρέχει το δικαίωμα στο έτερο μέρος να λάβει

α) μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας έναντι ποσών που εξαρτώνται από την τιμή (ή την αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών ή των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου, ή

β) **συμμετοχικούς τίτλους** (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών ή των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου,

εφόσον πληρούνται οι συγκεκριμένες **προϋποθέσεις κατοχύρωσης**, αν υφίστανται.

(*) ► **M32** Ο «όμιλος» ορίζεται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* ως «μια μητρική εταιρεία και οι θυγατρικές της» από την πλευρά της τελικής μητρικής εταιρείας της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας. ◀

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Μια συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα

α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένου και ενός εργαζομένου) στο πλαίσιο **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, ή

β) αναλαμβάνει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τον προμηθευτή στο πλαίσιο **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, ενώ άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου λαμβάνει εκείνα τα αγαθά ή υπηρεσίες.

▼ B

Μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης	Σύμβαση που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα, αλλά όχι την δέσμευση, να εγγραφεί για τις μετοχές της οικονομικής οντότητας σε σταθερή και καθορισμένη τιμή επί συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.
------------------------------	--

▼ M2

Κατοχύρωση	Να γίνει δικαίωμα. Σε μία συμφωνία αμοιβής που βασίζεται στην αξία των μετοχών , το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας κατοχυρώνεται όταν το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου δεν εξαρτάται πλέον από την ικανοποίηση οποιωνδήποτε προϋποθέσεων της κατοχύρωσης .
------------	--

▼ M43

Προϋπόθεση κατοχύρωσης	Όρος που προσδιορίζει εάν η οντότητα θα λάβει τις υπηρεσίες που παρέχουν στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας, βάσει συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών . Μια προϋπόθεση κατοχύρωσης είναι είτε όρος υπηρεσίας είτε όρος απόδοσης .
-------------------------------	---

▼ B

Περίοδος κατοχύρωσης	Η περίοδος κατά την οποία πρέπει να ικανοποιηθούν όλες οι καθορισθείσες προϋποθέσεις κατοχύρωσης μιας συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών .
----------------------	--

*Προσάρτημα Β***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Η εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

B1. Οι παράγραφοι B2-B41 του παρόντος προσαρτήματος αναλύουν την επιμέτρηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων μετοχών και των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, εστιάζοντας στους συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις που αποτελούν κοινά χαρακτηριστικά μιας παραχώρησης μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε εργαζόμενους. Συνεπώς, δεν εξαντλεί το θέμα. Επιπλέον, επειδή τα θέματα αποτίμησης που αναλύονται κατωτέρω εστιάζουν στις μετοχές και τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, θεωρείται ότι η εύλογη αξία των μετοχών ή των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης επιμετράται στην ημερομηνία της παραχώρησης. Ωστόσο, πολλά από τα θέματα αποτίμησης που αναλύονται κατωτέρω (π.χ. ο προσδιορισμός της αναμενόμενης μεταβλητότητας) εφαρμόζονται και στα πλαίσια της εκτίμησης της εύλογης αξίας μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρούνται σε άτομα που δεν είναι εργαζόμενοι κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

▼ B

Μετοχές

- 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 αντανάκλα κατάλληλα τις επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης. Επίσης, δεν προβλέπει την πιθανότητα ότι η αναμενόμενη μεταβλητότητα και άλλα δεδομένα μπορεί να κυμανθούν κατά τη διάρκεια της ζωής του δικαιώματος προαίρεσης. Όμως, για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης με σχετικά σύντομες συμβατικές διάρκειες ή που πρέπει να ασκηθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης, οι παράγοντες που αναφέρθηκαν ανωτέρω μπορεί να μην έχουν εφαρμογή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο τύπος Black-Scholes-Merton μπορεί να παράγει μια αξία που είναι ουσιαστικά ίδια με εκείνη ενός πιο ευέλικτου υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης.

▼ B

- 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.

▼ B*Δεδομένα για υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης*

- B11. Κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας και των αναμενόμενων μερισμάτων των υποκειμένων μετοχών, ο στόχος είναι η προσέγγιση των προσδοκιών που θα αντανάκλωνταν 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 ανέπτυξε 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 εμπειρικά είχε 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 βασίζεται τις εκτιμήσεις της μεταβλητότητας, της συμπεριφοράς που διέπει τις ασκήσεις και των μερισμάτων αποκλειστικά στην ιστορική πληροφόρηση χωρίς να εξετάζει την έκταση στην οποία η παρελθούσα εμπειρία αναμένεται να προβλέπει ευλόγως τη μελλοντική εμπειρία.

Αναμενόμενη πρόωρη άσκηση

- B16. Οι εργαζόμενοι συχνά ασκούν τα μετοχικά δικαιώματα πρόωρα, για διάφορους λόγους. Για παράδειγμα, τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης συνήθως δεν μεταβιβάζονται. Το γεγονός αυτό συχνά προκαλεί τους εργαζόμενους να ασκήσουν πρόωρα τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσής τους, διότι είναι ο μόνος τρόπος να ρευστοποιήσουν τη θέση τους. Επίσης, συνήθως απαιτείται από τους εργαζόμενους που διακόπτουν την εργασιακή σχέση να ασκήσουν σε σύντομο χρονικό διάστημα τα κατοχυρωμένα δικαιώματα προαίρεσης, διότι σε διαφορετική περίπτωση καταπίπτουν. Ο παράγοντας αυτός επίσης προκαλεί την πρόωρη άσκηση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης των εργαζομένων. Άλλοι παράγοντες που προκαλούν την πρόωρη άσκηση είναι η αποφυγή κινδύνου και η έλλειψη διασποράς των κεφαλαίων τους.
- B17. Ο τρόπος με τον οποίο λαμβάνονται υπόψη οι επιδράσεις της πρόωρης άσκησης εξαρτάται από το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που εφαρμόζεται. Για παράδειγμα, η αναμενόμενη πρόωρη άσκηση θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη με τη χρήση μιας εκτίμησης της αναμενόμενης διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης (η οποία, για ένα μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης εργαζομένου, είναι ο χρόνος από την ημερομηνία της παραχώρησης μέχρι την ημερομηνία που αναμένεται να ασκηθεί το δικαίωμα προαίρεσης) ως δεδομένο για το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης (π.χ. τον τύπο Black-Scholes-Merton). Εναλλακτικά, η αναμενόμενη πρόωρη άσκηση θα μπορούσε να απεικονιστεί σε ένα διωνυμικό ή παρόμοιο υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που χρησιμοποιεί ως δεδομένο τη συμβατική διάρκεια.

▼ B

- B18. Στους παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην εκτίμηση της πρόωρης άσκησης περιλαμβάνονται:
- α) η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, επειδή συνήθως το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης δεν μπορεί να ασκηθεί μέχρι το τέλος της περιόδου κατοχύρωσης. Συνεπώς, ο προσδιορισμός των συνεπειών της αποτίμησης της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης βασίζεται στην εκδοχή ότι τα δικαιώματα προαίρεσης θα κατοχυρωθούν. Οι συνέπειες των προϋποθέσεων κατοχύρωσης αναλύονται στις παραγράφους 19-21·
 - β) η μέση διάρκεια που παρόμοια δικαιώματα προαίρεσης έχουν παραμείνει ανεξόφλητα κατά το παρελθόν·
 - γ) η τιμή των υποκείμενων μετοχών. Η εμπειρία μπορεί να υποδεικνύει ότι οι εργαζόμενοι τείνουν να ασκούν δικαιώματα προαίρεσης όταν η τιμή της μετοχής υπερβαίνει κατά ένα καθορισμένο επίπεδο την τιμή άσκησης·
 - δ) η θέση του εργαζόμενου στην εταιρεία. Για παράδειγμα, η εμπειρία μπορεί να υποδεικνύει ότι οι εργαζόμενοι στις υψηλότερες θέσεις τείνουν να ασκούν τα δικαιώματα προαίρεσης αργότερα από τους εργαζόμενους στις χαμηλότερες θέσεις (γίνεται περαιτέρω αναφορά στο θέμα αυτό στην παράγραφο B21)·
 - ε) η αναμενόμενη μεταβλητότητα των υποκείμενων μετοχών. Κατά μέσο όρο, οι εργαζόμενοι μπορεί να τείνουν να ασκούν τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που χαρακτηρίζονται από υψηλό επίπεδο μεταβλητότητας νωρίτερα από ό,τι των μετοχών με χαμηλά επίπεδα μεταβλητότητας.
- B19. Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο B17, οι επιδράσεις της πρόωρης άσκησης θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη χρησιμοποιώντας μια εκτίμηση της αναμενόμενης διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης ως δεδομένο σε υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης ζωής των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρήθηκαν σε ομάδα εργαζόμενων, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να βασίσει την εκτίμηση αυτή σε μια κατάλληλα σταθμισμένη αναμενόμενη διάρκεια για ολόκληρη την ομάδα των εργαζομένων ή στις κατάλληλες σταθμισμένες μέσες διάρκειες για υποομάδες εργαζομένων εντός της ομάδας, βασισμένη 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 επιμηκώνεται. Για παράδειγμα, αν όλες οι υπόλοιπες παραδοχές παραμείνουν αμετάβλητες, αν και ένα διετεές δικαίωμα προαίρεσης έχει μεγαλύτερη αξία από ό,τι ένα μονοετές, δεν αξίζει δύο φορές παραπάνω. Αυτό σημαίνει ότι ο υπολογισμός της εκτιμώμενης αξίας του δικαιώματος προαίρεσης βάσει μιας μοναδικής σταθμισμένης μέσης διάρκειας που περιλαμβάνει μεμονωμένες διάρκειες με μεγάλες διαφορές μεταξύ τους θα προσαύξανε τη συνολική εύλογη αξία των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης. Ο διαχωρισμός των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης σε αρκετές ομάδες με σταθμισμένη μέση ζωή που περιέχει διάρκειες που δεν διαφέρουν ευρέως μεταξύ τους, μειώνει την προσαύξηση αυτή.
- B21. Πρέπει να εκτιμηθούν παρόμοιοι παράγοντες όταν γίνεται χρήση διωνυμικού ή παρόμοιου μοντέλου. Για παράδειγμα, η εμπειρία μιας οικονομικής οντότητας που παραχωρεί δικαιώματα προαίρεσης σε κάθε επίπεδο εργαζομένων μπορεί να υποδεικνύει ότι τα υψηλόβαθμα στελέχη τείνουν να διακρατούν τα δικαιώματα προαίρεσης για περισσότερο χρόνο από τους εργαζόμενους στα μεσαία επίπεδα της διοίκησης και ότι οι εργαζόμενοι στα χαμηλότερα επίπεδα τείνουν να ασκούν τα δικαιώματά τους νωρίτερα απ' οποιαδήποτε άλλη ομάδα.

▼ B

Πέραν τούτου, οι εργαζόμενοι που ενθαρρύνονται ή που απαιτείται να διακρατούν ένα ελάχιστο ποσοστό των συμμετοχικών τίτλων του εργοδότη τους, συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης, μπορεί κατά μέσο όρο να ασκούν δικαιώματα προαίρεσης αργότερα από εργαζόμενους που δεν υπάγονται σε τέτοια απαίτηση. Στις περιπτώσεις αυτές, ο διαχωρισμός των δικαιωμάτων προαίρεσης σε ομάδες παραληπτών με σχετικά ομοιογενή συμπεριφορά σε ό,τι αφορά τις ασκήσεις θα καταλήξει σε πιο ακριβή εκτίμηση της συνολικής εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης.

Αναμενόμενη μεταβλητότητα

- B22. Η αναμενόμενη μεταβλητότητα είναι ένα μέτρο του ποσοστού κατά το οποίο μια τιμή αναμένεται να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Το μέτρο της μεταβλητότητας που χρησιμοποιείται σε υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης είναι η ετήσια 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, αν 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 ($NM100 \times e^{-0,18}$) και NM 152,20 ($NM100 \times e^{0,42}$), κατά τα δύο τρίτα.
- B25. Στους παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας περιλαμβάνονται:
- 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·
 - 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)·
 - 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·
 - η τάση της μεταβλητότητας να επανέλθει στο μέσο της, ήτοι το μακροπρόθεσμο μέσο επίπεδο της και άλλοι παράγοντες που υποδεικνύουν ότι η αναμενόμενη μελλοντική μεταβλητότητα μπορεί να διαφέρει από την παρελθούσα μεταβλητότητα. Για παράδειγμα, αν η τιμή της μετοχής της οικονομικής οντότητας ήταν εξαιρετικά ρευστή για κάποια προσδιορίσιμη χρονική περίοδο λόγω μιας μη αποδεκτής προσφοράς αγοράς ή μεγάλης αναδιάρθρωσης, η περίοδος αυτή θα μπορούσε να μη ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της ιστορικής ετήσιας μέσης μεταβλητότητας·

▼ B

ε) κατάλληλα και κανονικά διαστήματα για παρατηρήσεις τιμών. Οι παρατηρήσεις τιμών θα πρέπει να είναι συνεπείς από περίοδο σε περίοδο. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί μια τιμή κλεισίματος για κάθε εβδομάδα ή την υψηλότερη τιμή της εβδομάδας, αλλά δεν θα πρέπει να χρησιμοποιεί την τιμή κλεισίματος για κάποιες εβδομάδες και την υψηλότερη τιμή για άλλες εβδομάδες. Επίσης, οι παρατηρήσεις των τιμών θα πρέπει να εκφράζονται στο ίδιο νόμισμα με την τιμή άσκησης.

Νεοεισηγμένες οικονομικές οντότητες

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 ίδιου 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 βασισμένη 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 επίμετρηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων μετοχών ή δικαιωμάτων προαίρεσης εξαρτάται από το αν ο αντισυμβαλλόμενος δικαιούται να λάβει μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών.

▼ **B**

- B32. Για παράδειγμα, αν στους εργαζόμενους παραχωρήθηκαν δικαιώματα προαίρεσης και δικαιούνται να λάβουν μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών επί των υποκείμενων μετοχών (που δύνανται να καταβληθούν προκαταβολικά ή να χρησιμοποιηθούν για τη μείωση της τιμής άσκησης) ανάμεσα στην ημερομηνία της παραχώρησης και την ημερομηνία της άσκησης, τα παραχωρηθέντα δικαιώματα προαίρεσης θα πρέπει να αποτιμηθούν ως αν δεν είχαν καταβληθεί μερίσματα επί των υποκείμενων μετοχών, ήτοι το δεδομένο για τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να είναι μηδέν.
- B33. Ομοίως, κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των μετοχών που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, δεν απαιτείται προσαρμογή για τα αναμενόμενα μερίσματα αν ο εργαζόμενος δικαιούται να λάβει μερίσματα που καταβάλλονται κατά την περίοδο κατοχύρωσης.
- B34. Αντιθέτως, αν οι εργαζόμενοι δεν δικαιούνται να λάβουν μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (ή πριν από την άσκηση, στην περίπτωση των δικαιωμάτων προαίρεσης), η αποτίμηση της ημερομηνίας παραχώρησης των δικαιωμάτων επί μετοχών ή δικαιωμάτων προαίρεσης θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα μερίσματα. Αυτό σημαίνει ότι όταν γίνεται εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός παραχωρηθέντος δικαιώματος προαίρεσης, τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην εφαρμογή του υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Όταν γίνεται εκτίμηση της εύλογης αξίας μιας παραχωρηθείσας μετοχής, η αποτίμηση αυτή θα πρέπει να μειώνεται κατά την παρούσα αξία των μερισμάτων που αναμένεται να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης.
- B35. Τα υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης συνήθως απαιτούν την αναμενόμενη μερισματική απόδοση. Ωστόσο, τα υποδείγματα αυτά δύνανται να τροποποιηθούν ώστε να γίνει χρήση ενός αναμενόμενου ποσού μερισμάτων αντί της μερισματικής απόδοσης. Η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί είτε την αναμενόμενη απόδοση είτε τις αναμενόμενες καταβολές. Αν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιήσει τις τελευταίες, θα πρέπει να λάβει υπόψη τον ιστορικό ρυθμό αύξησης των μερισμάτων. Για παράδειγμα, αν η πολιτική της οικονομικής οντότητας ήταν να αυξάνει τα μερίσματα κατά 3 τοις εκατό ετησίως, η εκτιμώμενη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης δεν θα πρέπει να υποθέτει ένα σταθερό ποσό μερισμάτων για όλη τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης εκτός αν υπάρχουν στοιχεία που υποστηρίζουν την υπόθεση αυτή.
- B36. Γενικά, η υπόθεση για τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να βασίζεται σε πληροφορίες που είναι διαθέσιμες δημόσια. Η οικονομική οντότητα που δεν καταβάλλει μερίσματα και που δεν έχει σκοπό να το πράξει στο μέλλον θα πρέπει να θεωρήσει ότι η αναμενόμενη μερισματική απόδοση είναι μηδενική. Όμως, μια αναδυόμενη οικονομική οντότητα που δεν έχει ιστορικό καταβολής μερισμάτων μπορεί να αναμένει να αρχίσει να καταβάλλει μερίσματα στις αναμενόμενες διάρκειες των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης των εργαζομένων της. Οι οικονομικές οντότητες αυτές θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν ένα μέσο της παρελθούσας μερισματικής απόδοσης (μηδέν) και τη μέση μερισματική απόδοση μιας κατάλληλα συγκρίσιμης ομότιμης ομάδας.

Ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο

- B37. Συνήθως, το ελεύθερο κινδύνου επιτόκιο είναι η επί του παρόντος διαθέσιμη τεκμαρτή απόδοση των κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκφράζεται η τιμή άσκησης, με εναπομένονσα διάρκεια που ισούται με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης που αποτιμάται (βάσει της εναπομένουσας συμβατικής διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης και λαμβάνοντας υπόψη τις επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης). Μπορεί να απαιτείται η χρήση ενός κατάλληλου υποκατάστατου, αν

▼ B

δεν υπάρχουν τέτοια κρατικά ομόλογα ή αν οι συνθήκες υποδεικνύουν ότι η τεκμαρτή απόδοση των κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο δεν είναι αντιπροσωπευτική του ελευθέρου κινδύνου επιτοκίου (για παράδειγμα, σε οικονομίες υψηλού πληθωρισμού). Επίσης, ένα κατάλληλο υποκατάστατο πρέπει να χρησιμοποιείται αν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα προσδιόριζαν το ελευθέρου κινδύνου επιτόκιο χρησιμοποιώντας το υποκατάστατο εκείνο, αντί της τεκμαρτής απόδοσης κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο, κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης με διάρκεια που ισούται με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης που αποτιμάται.

Επιδράσεις της κεφαλαιακής διάρθρωσης

- B38. Συνήθως τα τρίτα μέρη και όχι η οικονομική οντότητα διαθέτουν διαπραγματεύσιμα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης. Όταν ασκούνται αυτά τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, ο διαθέτης παραδίδει τις μετοχές στον κάτοχο του δικαιώματος προαίρεσης. Οι μετοχές αυτές αποκτώνται από υπάρχοντες μετόχους. Συνεπώς, η άσκηση διαπραγματεύσιμων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης δεν έχει μειωτική επίδραση.
- B39. Αντίθετα, αν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης διατίθενται από την οικονομική οντότητα, εκδίδονται νέες μετοχές όταν εκείνα τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ασκούνται (είτε εκδίδονται στην πραγματικότητα είτε εκδίδονται στην ουσία, αν χρησιμοποιούνται μετοχές που είχαν προηγουμένως επαναγοραστεί και κατέχονται από την οικονομική οντότητα). Δεδομένου ότι οι μετοχές θα εκδοθούν στην τιμή άσκησης αντί της τρέχουσας χρηματιστηριακής τιμής κατά την ημερομηνία της άσκησης, αυτή η πραγματική ή δυνητική απομείωση μπορεί να μειώσει την τιμή της μετοχής, ώστε ο κάτοχος του δικαιώματος να μην έχει τόσο μεγάλο κέρδος όσο θα είχε αν ασκούσε ένα κατά τα άλλα όμοιο διαπραγματεύσιμο δικαίωμα προαίρεσης που δεν μειώνει την τιμή της μετοχής.
- B40. Αν αυτό θα έχει σημαντική επίδραση στην αξία των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως τον αριθμό των νέων μετοχών που θα εκδοθεί με την έκδοση των δικαιωμάτων προαίρεσης σε σύγκριση με τον αριθμό μετοχών που έχει ήδη εκδοθεί. Επίσης, αν η αγορά ήδη αναμένει την παραχώρηση των δικαιωμάτων προαίρεσης, μπορεί να έχει ήδη προεξοφλήσει τη δυνητική απομείωση στην τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.
- B41. Όμως, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξετάσει αν η δυνητική μειωτική επίδραση της μελλοντικής άσκησης των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης μπορεί να έχει επίδραση στην εκτιμώμενη αξία τους κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Τα υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης μπορούν να προσαρμοστούν ώστε να λαμβάνουν υπόψη αυτήν την δυνητική μειωτική επίδραση.

Τροποποιήσεις σε συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους

- B42. Η παράγραφος 27 απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει, κατ' ελάχιστο, τις ληφθείσες υπηρεσίες επιμετρηθείσες στην εύλογη αξία της ημερομηνίας παραχώρησης των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, άσχετα αν έχουν υπάρξει τροποποιήσεις των όρων και προϋποθέσεων βάσει των οποίων οι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρήθηκαν ή ακύρωση ή διακανονισμός εκείνης της παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων, εκτός αν οι συμμετοχικοί τίτλοι δεν κατοχυρώνονται λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης μιας προϋπόθεσης κατοχύρωσης (εκτός από συνθήκη αγοράς) που είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει τις επιδράσεις των τροποποιήσεων που αυξάνουν τη συνολική εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ή που ωφελούν κατ' οποιονδήποτε άλλον τρόπο τον εργαζόμενο.

▼ B

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 επιμετρύται 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 αμφοτέρων 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:

▼ **B**

- α) αν η τροποποίηση μειώνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων που επιμετρώνται αμέσως πριν και μετά την τροποποίηση, η οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει την εν λόγω μείωση της εύλογης αξίας και συνεχίζει να επιμετρά το ποσό που αναγνωρίζεται για τις ληφθείσες υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους βάσει της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων·
- β) αν η τροποποίηση μειώνει τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν σε εργαζόμενο, η μείωση αυτή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακύρωση εκείνου του τμήματος της παραχώρησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 28·
- γ) αν η οικονομική οντότητα τροποποιήσει τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά τρόπο που δεν ωφελεί τον εργαζόμενο, για παράδειγμα, αυξάνοντας την περίοδο κατοχύρωσης ή τροποποιώντας ή προσθέτοντας έναν όρο απόδοσης (εκτός από συνθήκη αγοράς, οι τροποποιήσεις της οποίας αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το στοιχείο α) ανωτέρω), η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τις τροποποιημένες προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 19-21.

▼ **M60**

Λογιστικοποίηση τροποποίησης συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, η οποία επανακατατάσσεται από διακανονιζόμενη σε μετρητά σε διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους

B44A. Εάν τροποποιηθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις μιας συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά, με αποτέλεσμα να μετατραπεί σε συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, η συναλλαγή λογιστικοποιείται ως τέτοια από την ημερομηνία της τροποποίησης. Συγκεκριμένα:

- α) Η συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν κατά την ημερομηνία της τροποποίησης. Η συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία της τροποποίησης, στον βαθμό που έχουν ληφθεί τα αγαθά ή οι υπηρεσίες.
- β) Η υποχρέωση για τη συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά κατά την ημερομηνία της τροποποίησης παύει να αναγνωρίζεται από εκείνη την ημερομηνία.
- γ) Κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της μη αναγνωρισμένης υποχρέωσης και του ποσού των συμμετοχικών τίτλων που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία τροποποίησης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

B44B. Εάν, ως επακόλουθο της τροποποίησης, η περίοδος κατοχύρωσης παραταθεί ή συντομευθεί, η εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου B44A εμφανίζει την τροποποιηθείσα περίοδο κατοχύρωσης. Οι απαιτήσεις της παραγράφου B44A ισχύουν ακόμη και αν η τροποποίηση συμβεί μετά την περίοδο κατοχύρωσης.

B44Γ. Μια συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά μπορεί να ακυρωθεί ή να διακανονιστεί (εκτός από συναλλαγή που ακυρώνεται διά της κατάπτωσης, όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της κατοχύρωσης). Εάν κατά την ημερομηνία της παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα χαρακτηρίσει τους συμμετοχικούς τίτλους ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν την ακυρωθείσα παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους B44A και B44B.

▼ **M23****Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου (τροποποιήσεις του 2009)**

- B45. Στις παραγράφους 43Α–43Γ εξετάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου, στις ατομικές ή μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις εκάστης οικονομικής οντότητας. Στις παραγράφους Β46–Β61 εξετάζεται το πώς μπορούν να εφαρμοστούν οι απαιτήσεις των παραγράφων 43Α–43Γ. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 43Δ, οι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου μπορεί να πραγματοποιηθούν για μια ποικιλία λόγων, αναλόγως των περιστατικών και των περιστάσεων. Επομένως, η παρούσα εξέταση δεν είναι διεξοδική και βασίζεται στην υπόθεση ότι όταν η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή, η συναλλαγή αποτελεί εισφορά συμμετοχικών τίτλων από τη μητρική εταιρεία στη θυγατρική, ανεξάρτητα από τις συμφωνίες εξόφλησης στο πλαίσιο του ομίλου.
- B46. Μολονότι η κατωτέρω εξέταση εστιάζεται σε συναλλαγές με εργαζομένους, ισχύει επίσης και για παρόμοιες συναλλαγές παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, με προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών που δεν είναι εργαζόμενοι. Μια συμφωνία μεταξύ μητρικής και της θυγατρικής της μπορεί να απαιτήσει από τη θυγατρική να καταβάλει στη μητρική αμοιβή για την παροχή των συμμετοχικών τίτλων στους εργαζομένους. Η κατωτέρω εξέταση δεν ασχολείται με το θέμα του πώς πρέπει να καταχωρίζεται μια τέτοιου είδους συμφωνία παροχής στο πλαίσιο ενός ομίλου.
- B47. Στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου ανακύπτουν συνήθως τέσσερα θέματα. Προς διευκόλυνση, στα κατωτέρω παραδείγματα εξετάζονται τα θέματα από την άποψη της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής της.
- Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικά δικαιώματα της ίδιας της οντότητας*
- B48. Το πρώτο θέμα αφορά το κατά πόσον οι κατωτέρω συναλλαγές στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικά δικαιώματα της ίδιας της οντότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους ή ως διακανονιζόμενες σε μετρητά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Α.:
- α) η οντότητα παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας (παραδείγματος χάρη μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) και είτε επιλέγει είτε οφείλει να αγοράσει συμμετοχικούς τίτλους (παραδείγματος χάρη ίδιες μετοχές) από άλλο μέρος για να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της στους εργαζομένους της· και
 - β) στους εργαζομένους της οντότητας παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας (παραδείγματος χάρη μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) είτε από την ίδια την οντότητα είτε από τους μετόχους της, και οι μέτοχοι της οντότητας παρέχουν τους απαιτούμενους συμμετοχικούς τίτλους.
- B49. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες λαμβάνει υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οντότητας, ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από το αν η οντότητα επιλέγει ή υποχρεούται να αγοράζει τους εν λόγω συμμετοχικούς της τίτλους από άλλο μέρος προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της προς τους εργαζομένους της βάσει της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Το ίδιο ισχύει ανεξάρτητα από το αν:
- α) τα δικαιώματα των εργαζομένων σε συμμετοχικούς τίτλους της οντότητας παραχωρήθηκαν από την ίδια την οντότητα ή από μέτοχο (μετόχους) της· ή
 - β) η συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών διακανονίστηκε από την ίδια την οντότητα ή από μέτοχο (μετόχους) της.

▼ **M23**

B50. Εάν ο μέτοχος έχει μια υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της εκδότριας, παρέχει συμμετοχικούς τίτλους της εκδότριας του αντί για δικούς του. Επομένως, εάν η εκδότρια του είναι στον ίδιο όμιλο με τον μέτοχο, σύμφωνα με την παράγραφο 43Γ, ο μέτοχος επιμετρά την υποχρέωσή του σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του μετόχου, και εκείνες που εφαρμόζονται στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μετόχου.

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικά δικαιώματα της μητρικής εταιρείας

B51. Το δεύτερο θέμα αφορά συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ δύο ή περισσότερων οντοτήτων εντός του ίδιου ομίλου, στις οποίες περιλαμβάνεται συμμετοχικό δικαίωμα άλλης οντότητας του ομίλου. Για παράδειγμα, στους εργαζομένους μιας θυγατρικής παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη θυγατρική.

B52. Κατά συνέπεια, το δεύτερο θέμα αφορά τις ακόλουθες συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών:

α) η μητρική εταιρεία χορηγεί δικαιώματα σε συμμετοχικούς της τίτλους απευθείας στους εργαζομένους της θυγατρικής της: η μητρική εταιρεία (όχι η θυγατρική) έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους της θυγατρικής τους συμμετοχικούς τίτλους· και

β) η θυγατρική παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της: η θυγατρική έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους τους συμμετοχικούς τίτλους.

Η μητρική εταιρεία χορηγεί δικαιώματα σε συμμετοχικούς της τίτλους στους εργαζομένους της θυγατρικής της (παράγραφος B52α))

B53. Η θυγατρική δεν έχει υποχρέωση να παράσχει συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της εταιρείας στους εργαζομένους της θυγατρικής. Επομένως, σύμφωνα με την παράγραφο 43B, η θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από τους εργαζομένους της σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, και αναγνωρίζει αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια ως εισφορά από τη μητρική εταιρεία.

B54. Η μητρική εταιρεία έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της θυγατρικής, παρέχοντας συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της μητρικής εταιρείας. Επομένως, σύμφωνα με την παράγραφο 43Γ, η μητρική εταιρεία επιμετρά την υποχρέωσή της σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους.

Η θυγατρική χορηγεί στους εργαζομένους της δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της (παράγραφος B52β))

B55. Επειδή η θυγατρική δεν πληροί καμία από τις δύο προϋποθέσεις της παραγράφου 43B, καταλογίζει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της ως διακανονιζόμενη σε μετρητά. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο η θυγατρική αποκτά τους συμμετοχικούς τίτλους προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της έναντι των εργαζομένων της.

▼ **M23**

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται παροχές στους εργαζομένους που διακανονίζονται σε μετρητά

B56. Το τρίτο θέμα είναι το πώς μια οικονομική οντότητα που λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τους προμηθευτές της (συμπεριλαμβανομένων των εργαζομένων) πρέπει να καταλογίσει τις συμφωνίες που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όταν η ίδια η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία υποχρέωση να καταβάλει τις απαιτούμενες παροχές στους προμηθευτές της. Παραδείγματος χάρη, εξετάζονται οι ακόλουθες συμφωνίες βάσει των οποίων η μητρική εταιρεία (όχι η ίδια η οικονομική οντότητα) έχει υποχρέωση να καταβάλει τις απαιτούμενες παροχές σε μετρητά στους εργαζομένους της οντότητας:

α) οι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας θα λάβουν παροχές σε μετρητά που συνδέονται με την τιμή των συμμετοχικών τίτλων της.

β) οι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας θα λάβουν παροχές σε μετρητά που συνδέονται με την τιμή των συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας της.

B57. Η θυγατρική δεν έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της. Επομένως, η θυγατρική καταλογίζει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της ως διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους, και αναγνωρίζει αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια ως εισφορά από τη μητρική της εταιρεία. Η θυγατρική επιμετρά εκ νέου το κόστος της συναλλαγής εκ των υστέρων για να καλυφθούν τυχόν αλλαγές που προκύπτουν από μη εκπλήρωση προϋποθέσεων κατοχύρωσης που δεν αφορούν την αγορά, σύμφωνα με τις παραγράφους 19–21. Αυτό διαφέρει από την επιμέτρηση του ποσού της συναλλαγής ως διακανονιζόμενης σε μετρητά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

B58. Επειδή η μητρική εταιρεία έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους και το αντάλλαγμα είναι μετρητά, η μητρική εταιρεία (και ο ενοποιημένος όμιλος) επιμετρά την υποχρέωσή της σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 43Γ που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.

Μετάθεση εργαζομένων μεταξύ οντοτήτων του ομίλου

B59. Το τέταρτο θέμα αφορά συμφωνίες στο πλαίσιο του ομίλου για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, οι οποίες αφορούν εργαζομένους περισσότερων της μιας οντοτήτων του ομίλου. Παραδείγματος χάρη, μια μητρική εταιρεία θα μπορούσε να παρέχει δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της στους εργαζομένους των θυγατρικών της, υπό τον όρο της συμπλήρωσης συνεχούς υπηρεσίας εντός του ομίλου για καθορισμένη χρονική περίοδο. Ο εργαζόμενος μιας θυγατρικής θα μπορούσε να μεταφέρει χρόνο απασχόλησης σε άλλη θυγατρική κατά τη διάρκεια της καθορισθείσας περιόδου κατοχύρωσης, χωρίς να επηρεάζονται τα δικαιώματα του εργαζομένου επί των συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας, δυνάμει της αρχικής συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Εάν οι θυγατρικές δεν έχουν καμία υποχρέωση να διακανονίσουν τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με τους εργαζομένους τους, την καταλογίζουν ως συναλλαγή που διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους. Κάθε θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από τον εργαζόμενο με αναφορά στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία κατά την οποία τα δικαιώματα επί αυτών των συμμετοχικών τίτλων χορηγήθηκαν αρχικά από την μητρική εταιρεία, όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α, και ανάλογα με το τμήμα της περιόδου κατοχύρωσης που υπηρέτησε ο εργαζόμενος σε κάθε θυγατρική.

▼ M23

- B60. Εάν η θυγατρική έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της με συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της εταιρείας, καταλογίζει τη συναλλαγή ως διακανονιζόμενη σε μετρητά. Κάθε θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται με βάση την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία χορήγησης, ανάλογα με το τμήμα της περιόδου κατοχύρωσης που υπηρέτησε ο εργαζόμενος σε κάθε θυγατρική. Επιπλέον, κάθε θυγατρική αναγνωρίζει οιαδήποτε αλλαγή στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας του εργαζομένου σε κάθε θυγατρική.
- B61. Ένας τέτοιος εργαζόμενος, αφού μετακινηθεί μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου, είναι πιθανό να μην πληροί κάποια από τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α, παραδείγματος χάρι εάν ο εργαζόμενος εγκαταλείψει τον όμιλο προτού συμπληρώσει μια καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή, επειδή η προϋπόθεση κατοχύρωσης είναι η υπηρεσία στον όμιλο, κάθε θυγατρική προσαρμόζει το ποσό που είχε προηγουμένως αναγνωρίσει σε σχέση με τις ληφθείσες υπηρεσίες από τον εργαζόμενο, σύμφωνα με τις αρχές της παραγράφου 19. Επομένως, εάν τα δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν από τη μητρική εταιρεία δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας του εργαζομένου να εκπληρώσει κάποια προϋπόθεση κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, κανένα ποσό δεν αναγνωρίζεται σε αθροιστική βάση για τις υπηρεσίες που λήφθηκαν από τον εν λόγω εργαζόμενο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οιασδήποτε οντότητας του ίδιου ομίλου.

▼ M52

▼ **B****ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 5****Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες****ΣΚΟΠΟΣ**

1. Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση *διακοπείσων δραστηριοτήτων*. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ απαιτεί:
 - α) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της *εύλογης αξίας* μείον το *κόστος πώλησης* και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να παύσει και
 - β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα ► **M5** στον ισολογισμό ◀ και τα αποτελέσματα των διακοπείσων δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην ► **M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◀.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίασης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε όλα τα αναγνωρισμένα *μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία* ⁽¹⁾ και σε όλες τις ομάδες εκποίησης της οικονομικής οντότητας. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε όλα τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και στις ομάδες εκποίησης (καθώς παρατίθενται στην παράγραφο 4), εκτός από τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 5 που θα συνεχίσουν να επιμετρώνται σύμφωνα με το Πρότυπο που σημειώνεται.
3. Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* ► **M5** ◀ δεν ανακατατάσσονται ως *κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία* μέχρι να ικανοποιήσουν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ. Περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας που η οικονομική οντότητα κανονικά θα θεωρούσε ότι είναι μη κυκλοφορούντα στοιχεία που αποκτώνται αποκλειστικά με την προοπτική να επαναπωληθούν δεν κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.
4. Ορισμένες φορές, η οικονομική οντότητα διαθέτει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων με κάποιες άμεσα συγγενείς υποχρεώσεις, σε μία ενιαία συναλλαγή. Τέτοια ομάδα εκποίησης μπορεί να είναι μία ομάδα *μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών*, μία μεμονωμένη μονάδα

(1) Για περιουσιακά στοιχεία που έχουν ταξινομηθεί σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία που αναμένεται να ρευστοποιηθούν σε χρόνο άνω των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Η παράγραφος 3 εφαρμόζεται στην κατάταξη τέτοιων περιουσιακών στοιχείων.

▼ B

δημιουργίας ταμιακών ροών ή τμήμα μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών⁽¹⁾. Η ομάδα μπορεί να περιλαμβάνει οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας, περιλαμβανομένων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και περιουσιακά στοιχεία που η παράγραφος 5 εξαιρεί από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ. Αν ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ αποτελεί μέρος μιας ομάδας εκποίησης, οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται στην ομάδα ως σύνολο, ώστε η ομάδα να επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας της και της εύλογης αξίας της μείον το κόστος πώλησής της. Οι απαιτήσεις για την επιμέτρηση των διακεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας εκποίησης παρατίθενται στις παραγράφους 18, 19 και 23.

▼ M53

5. Οι προβλέψεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζονται στα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία, που καλύπτονται από τα ΔΠΧΑ που απαριθμούνται, είτε ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία είτε ως μέρος ομάδας εκποίησης:

▼ B

- α) σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*·
β) σε περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·

▼ M53

- γ) σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

▼ B

- δ) σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*·

▼ M8

- ε) Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται σε εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, σύμφωνα με το Δ.Α.Π. 41 *Γεωργία*·

▼ B

- στ) σε συμβατικά δικαιώματα καθώς αυτά ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*.

▼ M17

- 5A. Οι απαιτήσεις σε αυτό το Δ.Π.Χ.Α. που αφορούν την κατάταξη, την παρουσίαση και την επιμέτρηση που εφαρμόζονται σε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση εφαρμόζονται και σε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για διανομή σε ιδιοκτήτες που δρουν υπό την ιδιότητα αυτή (κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες).

▼ M22

- 5B. Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. καθορίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις ως προς τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες. Γνωστοποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Α. δεν εφαρμόζονται σε τέτοια περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες εκποίησης), εκτός αν αυτά τα Δ.Π.Χ.Α. απαιτούν:

- α) ειδικές γνωστοποιήσεις ως προς τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες, ή

⁽¹⁾ Όμως, όταν οι ταμιακές ροές από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων αναμένεται να ανακώψουν κυρίως από την πώληση και όχι από τη συνεχιζόμενη χρήση, εξαρτώνται λιγότερο από τις ταμιακές ροές που ανακλύπουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία και η ομάδα εκποίησης που αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθίσταται μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

▼ M22

β) γνωστοποιήσεις για την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σε μία ομάδα εκποίησης που δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του Δ.Π.Χ.Α. 5 και αυτές οι γνωστοποιήσεις δεν παρέχονται ήδη σε άλλες σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Ενδέχεται να χρειάζονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες για να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με τις γενικές απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 1, ειδικότερα των παραγράφων 15 και 125 εκείνου του Προτύπου.

▼ M17

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Η ΟΜΑΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ Η ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΕ ΙΔΙΟΚΤΗΤΕΣ

▼ B

6. Η οικονομική οντότητα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η λογιστική αξία του ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι από τη συνεχόμενη χρήση.
7. Για να συμβεί αυτό, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) πρέπει να είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην τρέχουσα κατάσταση του, μόνο βάσει όρων που είναι συνήθεις και καθιερωμένοι για την πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων εκποίησης) και η πώλησή του πρέπει να είναι *πολύ πιθανή*.

▼ M17

8. Προκειμένου η πώληση να είναι *πολύ πιθανή*, το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης πρέπει να έχει ένα πρόγραμμα για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) και να έχει δεσμευτεί σε αυτό, ενώ πρέπει να έχει ξεκινήσει ενεργό πρόγραμμα εξεύρεσης αγοραστή και ολοκλήρωσης του προγράμματος. Επιπροσθέτως, πρέπει να έχουν γίνει ενεργές προσπάθειες να πωληθεί το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) σε τιμή που είναι λογική σε σχέση με την τρέχουσα εύλογη αξία του. Επίσης, η πώληση πρέπει να θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως ολοκληρωμένη πώληση εντός ενός έτους από την ημερομηνία της κατάταξης, εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 9, και οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα ή ότι το πρόγραμμα θα αποσυρθεί. Η πιθανότητα της έγκρισης των μετόχων (εφόσον απαιτείται στη δικαιοδοσία) πρέπει να θεωρείται ως μέρος της εκτίμησης για το αν η πώληση είναι *πολύ πιθανή*.

▼ M8

- 8A. Οικονομική οντότητα που έχει δεσμευτεί στο πλαίσιο σχεδίου πώλησης που συνεπάγεται απώλεια ελέγχου θυγατρικής θα κατατάσσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ως κατεχόμενα προς πώληση, όταν πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 6-8, ασχέτως αν η οικονομική οντότητα θα διατηρήσει μειοψηφική συμμετοχή στην πρώην θυγατρική μετά την πώληση.

▼ B

9. Τα γεγονότα ή οι περιστάσεις μπορούν να παρατείνουν το χρόνο για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Μια παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας εκποίησης) ως κατεχόμενου προς πώληση αν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οικονομική οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οικονομική οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο πρόγραμμα για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης). Αυτό θα συμβεί όταν πληρούνται τα κριτήρια του προσαρτήματος Β.

▼ B

10. Στις συναλλαγές πώλησης περιλαμβάνονται οι ανταλλαγές μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων με άλλα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, όταν η ανταλλαγή έχει εμπορική ουσία σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*.
11. Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) αποκλειστικά με προοπτική να το εκποιήσει μεταγενέστερα, κατατάσσει το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνο αν πληρούνται η προϋπόθεση του ενός έτους της παραγράφου 8 (εκτός από τις παραχωρήσεις της παραγράφου 9) και είναι πολύ πιθανό ότι οποιαδήποτε άλλα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8 που δεν πληρούνται εκείνη την ημερομηνία θα ικανοποιηθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση (συνήθως εντός τριών μηνών).
12. Αν τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8 πληρούνται ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀, η οικονομική οντότητα δεν κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις όταν εκδοθούν. Όμως, όταν πληρούνται τα κριτήρια αυτά ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ αλλά πριν από την έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στην παράγραφο 41 στοιχεία α), β) και δ) στις σημειώσεις.

▼ M17

- 12A. Ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) κατατάσσεται ως κατεχόμενο/η για διανομή σε ιδιοκτήτες όταν η οικονομική οντότητα έχει δεσμευτεί να διανείμει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) στους ιδιοκτήτες. Για να συμβαίνει αυτό, τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα για άμεση διανομή στην τρέχουσα κατάστασή τους και η διανομή πρέπει να είναι πολύ πιθανή. Για να είναι πολύ πιθανή η διανομή, πρέπει να έχουν ξεκινήσει οι ενέργειες για την ολοκλήρωση της διανομής και να αναμένεται να έχουν ολοκληρωθεί εντός ενός έτους από την ημερομηνία της κατάταξης. Οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της διανομής πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές αλλαγές στη διανομή ή ότι η διανομή θα ακυρωθεί. Η πιθανότητα της έγκρισης των μετόχων (εφόσον απαιτείται στη δικαιοδοσία) πρέπει να θεωρείται ως μέρος της εκτίμησης για το αν η διανομή είναι πολύ πιθανή.

▼ B**Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν**

13. Η οικονομική οντότητα δεν κατατάσσει ως κατεχόμενο προς πώληση ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που πρόκειται να εγκαταλειφθεί. Αυτό γιατί η λογιστική του αξία θα ανακτηθεί κυρίως μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης του. Όμως, αν η ομάδα εκποίησης που πρόκειται να εγκαταλειφθεί πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 32 στοιχεία α)-γ), η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα αποτελέσματα και τις ταμιακές ροές της ομάδας εκποίησης ως διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 34 κατά την ημερομηνία που παύει να χρησιμοποιείται. Στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες εκποίησης) που πρόκειται να εγκαταλειφθούν περιλαμβάνονται τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή τις ομάδες εκποίησης) που θα χρησιμοποιηθούν μέχρι το τέλος της οικονομικής τους ζωής και τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες εκποίησης) που πρόκειται να παύσουν να λειτουργούν αντί να πωληθούν.
14. Η οικονομική οντότητα δεν αντιμετωπίζει λογιστικά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο του οποίου η χρήση έχει παύσει προσωρινά σαν να είχε εγκαταλειφθεί.

▼ B**ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
(Η ΟΜΑΔΩΝ ΕΚΠΟΙΗΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ****Η επιμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου
(ή ομάδας εκποίησης)**

15. Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησής τους.

▼ M17

- 15A. Μια οικονομική οντότητα θα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο/η προς διανομή σε ιδιοκτήτες στη λογιστική αξία ή την εύλογη αξία μείον το κόστος της διανομής⁽¹⁾, όποια είναι χαμηλότερη.

▼ B

16. Αν ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που έχει αποκτηθεί πρόσφατα πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (βλ. παράγραφο 11), η εφαρμογή της παραγράφου 15 θα έχει ως αποτέλεσμα την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης) κατά την αρχική αναγνώριση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας, αν δεν είχε ταξινομηθεί έτσι (για παράδειγμα στο κόστος) και τις εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησής τους. Συνεπώς, αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) αποκτάται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής τους.

17. Όταν η πώληση αναμένεται να συμβεί μετά το πέρας ενός έτους, η οικονομική οντότητα επιμετρά το κόστος πώλησης στην παρούσα αξία. Κάθε αύξηση στην παρούσα αξία του κόστους πώλησης που ανακύπτει με την παρέλευση του χρόνου παρουσιάζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοδοτικό κόστος.

18. Αμέσως πριν από την αρχική κατάταξη του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης) ως κατεχόμενου προς πώληση, οι λογιστικές αξίες του περιουσιακού στοιχείου (ή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας) επιμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ.

19. Κατά τη μεταγενέστερη επαναμέτρηση της ομάδας εκποίησης, οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ, αλλά περιλαμβάνονται σε ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, επαναμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ πριν επαναμετρηθεί η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης της ομάδας εκποίησης.

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και αναστροφές

20. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης για κάθε αρχική ή μεταγενέστερη υποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας εκποίησης) στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής του, στην έκταση που δεν έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 19.

21. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδος για οποιαδήποτε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά το οποίο δεν υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης της αξίας του που έχει αναγνωριστεί είτε σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

⁽¹⁾ Το κόστος της διανομής είναι το διαφορικό κόστος που είναι άμεσα καταλογιστέο στη διανομή, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοδοτικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.

▼ B

22. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδος για κάθε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης μιας ομάδας εκποίησης:
- α) στο βαθμό που δεν έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 19 αλλά
 - β) που να μην υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί, είτε σύμφωνα με το ΔΠΧΑ αυτό είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ.
23. Η ζημία απομείωσης αξίας (ή κάθε μεταγενέστερο κέρδος) που αναγνωρίζεται για ομάδα εκποίησης μειώνει (ή αυξάνει) τη λογιστική αξία των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ, με τη σειρά κατανομής που παρατίθεται στην παράγραφο 104 στοιχείων α) και β) και στην παράγραφο 122 του ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004).
24. Ένα κέρδος ή μία ζημία που δεν είχε αναγνωριστεί μέχρι την ημερομηνία της πώλησης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης. Οι απαιτήσεις που αναφέρονται στην παύση αναγνώρισης παρατίθενται:
- α) στις παραγράφους 67-72 του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) για τα ενσώματα πάγια και
 - β) στις παραγράφους 112-117 του ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.
25. Η οικονομική οντότητα δεν αποσβένει μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ενόσω κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ενόσω αποτελεί μέρος μιας ομάδας εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι τόκοι και τα λοιπά έξοδα που αποδίδονται στις υποχρεώσεις μιας ομάδας εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση συνεχίζουν να αναγνωρίζονται.

▼ M48**Μεταβολές σε πρόγραμμα πώλησης ή σε πρόγραμμα διανομής σε ιδιοκτήτες**

26. Αν η οικονομική οντότητα έχει κατατάξει περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, αλλά δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια των παραγράφων 7-9 (για κατεχόμενο προς πώληση) ή της παραγράφου 12Α (για κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες), η οικονομική οντότητα παύει να κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα εκποίησης) ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες (αντιστοίχως). Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 27-29 για να λογιστικοποιήσει αυτή τη μεταβολή, πλην των περιπτώσεων όπου εφαρμόζεται η παράγραφος 26Α.
- 26Α. Αν η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) απευθείας από κατεχόμενο προς πώληση σε κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, ή απευθείας από κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες σε κατεχόμενο προς πώληση, τότε η μεταβολή της κατάταξης θεωρείται συνέχιση του αρχικού προγράμματος εκποίησης. Η οικονομική οντότητα:
- α) δεν ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 27-29 για να λογιστικοποιήσει αυτή τη μεταβολή. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις κατάταξης, παρουσίασης και επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ οι οποίες ισχύουν για τη νέα μέθοδο εκποίησης.
 - β) μετρά το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 15 (εάν ανακατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση) ή 15Α (εάν ανακατατάσσεται ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες) και αναγνωρίζει κάθε μείωση ή αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης/το κόστος της διανομής του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 20-25.

▼ **M48**

- γ) δεν μεταβάλλει την ημερομηνία της κατάταξης σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 12Α. Αυτό δεν αποκλείει παράταση της περιόδου που απαιτείται για την ολοκλήρωση μιας πώλησης ή διανομής σε ιδιοκτήτες, εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 9.
27. Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες (ή που παύει να συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση ή ως κατεχόμενη για διανομή σε ιδιοκτήτες) στη χαμηλότερη αξία μεταξύ:
- α) της λογιστικής αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, προσαρμοσμένη για τυχόν απόσβεση ή αναπροσαρμογές που θα είχαν αναγνωριστεί αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) δεν είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, και
- β) του *ανακτήσιμου ποσού* του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης να μην πωληθεί ή διανεμηθεί. [παραλείπεται υποσημείωση].
28. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει κάθε απαιτούμενη προσαρμογή της λογιστικής αξίας ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου, που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, στα αποτελέσματα [παραλείπεται υποσημείωση] από συνεχιζόμενες δραστηριότητες κατά την περίοδο που τα κριτήρια των παραγράφων 7–9 ή 12Α, αντιστοίχως, παύουν να πληρούνται. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενων προς πώληση ή ως κατεχόμενων για διανομή σε ιδιοκτήτες τροποποιούνται αναλόγως αν η ομάδα εκποίησης ή το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες είναι μια θυγατρική, κοινή επιχείρηση, κοινοπραξία ή συγγενής επιχείρηση, ή ένα τμήμα συμμετοχής σε κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει την προσαρμογή εκείνη στην ίδια γραμμή της κατάστασης συνολικών εσόδων που χρησιμοποιήθηκε για την παρουσίαση του κέρδους ή της ζημίας, αν υπάρχουν, και τα οποία αναγνωρίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 37.
29. Αν η οικονομική οντότητα αφαιρέσει μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της ομάδας εκποίησης που είναι προς πώληση συνεχίζουν να επιμετρώνται ως ομάδα, μόνον εάν η ομάδα πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 7–9. Αν η οικονομική οντότητα αφαιρέσει μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από ομάδα εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για διανομή σε ιδιοκτήτες, τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της ομάδας εκποίησης που είναι προς διανομή συνεχίζουν να επιμετρώνται ως ομάδα, μόνον εάν η ομάδα πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 12Α. Διαφορετικά, τα εναπομένοντα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της ομάδας που πληρούν μεμονωμένα τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση (ή ως κατεχόμενα για διανομή σε ιδιοκτήτες) επιμετρώνται μεμονωμένα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ των λογιστικών αξιών τους και των εύλογων αξιών τους μείον το κόστος πωλήσής τους (ή το κόστος διανομής τους) κατά την ημερομηνία εκείνη. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια για κατεχόμενο προς πώληση παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση, σύμφωνα με την παράγραφο 26. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια για κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, σύμφωνα με την παράγραφο 26.

▼ **B**

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

30. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει και γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τις οικονομικές επιπτώσεις των διακοπεισών δραστηριοτήτων και των διαθέσεων των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων εκποίησης).

▼ B**H 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 διακοπέισα 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 διακοπέισα 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 διακοπέισα 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 διακοπέισες δραστηριότητες, ήτοι διακεκριμένα από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Η ανάλυση δεν απαιτείται για ομάδες εκποίησης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. παράγραφο 11)·
 - γ) καθαρές ταμιακές ροές που αφορούν στις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες των διακοπεισών δραστηριοτήτων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορούν να παρουσιαστούν είτε στις σημειώσεις είτε στην όψη των οικονομικών καταστάσεων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές δεν απαιτούνται για ομάδες εκποίησης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. παράγραφο 11)·

▼ M11

- δ) το ποσό του εισοδήματος από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες και από διακοπέισες δραστηριότητες που λογίζονται σε ιδιοκτήτες της μητρικής. Οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορούν να παρουσιαστούν είτε στις σημειώσεις είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

▼ M31

- 33A. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως περιγράφηκε στην παράγραφο 10Α του Δ.Λ.Π. 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), θα παρουσιάζεται μία παράγραφος που αναφέρεται στις διακοπείσες δραστηριότητες σε εκείνη την κατάσταση.

▼ B

34. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει εκ νέου τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 33 για προγενέστερες περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ώστε οι γνωστοποιήσεις να σχετίζονται με όλες τις εκμεταλλεύσεις που έχουν διακοπεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού της τελευταίας περιόδου που παρουσιάζεται.
35. Οι προσαρμογές της τρέχουσας περιόδου σε ποσά που προηγουμένως παρουσιάστηκαν σε διακοπείσες δραστηριότητες και που σχετίζονται άμεσα με την εκποίηση μιας διακοπείσας δραστηριότητας σε προηγούμενη περίοδο κατατάσσονται διακεκριμένα στις διακοπείσες δραστηριότητες. Η φύση και το ποσό των προσαρμογών αυτών γνωστοποιούνται. Παραδείγματα περιστάσεων στις οποίες δύνανται να ανακύψουν οι προσαρμογές αυτές περιλαμβάνονται:
- α) η επίλυση αβεβαιοτήτων που ανακύπτουν από τους όρους της συναλλαγής εκποίησης, όπως η επίλυση των προσαρμογών της τιμής αγοράς και των θεμάτων αποζημίωσης με τον αγοραστή·
 - β) η επίλυση αβεβαιοτήτων που ανακύπτουν από ή συνδέονται άμεσα με τις λειτουργίες του συστατικού μέρους πριν τη διάθεσή του, όπως οι περιβαλλοντικές υποχρεώσεις και οι δεσμεύσεις εγγύησης του προϊόντος που παραμένουν στον πωλητή·
 - γ) η ρύθμιση των δεσμεύσεων που απορρέουν από προγράμματα παροχών σε εργαζομένους, με την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση σχετίζεται άμεσα με τη πράξη της εκποίησης.
36. Αν η οικονομική οντότητα παύει να κατατάσσει ένα στοιχείο της οντότητας ως κατεχόμενο προς πώληση, τα αποτελέσματα των λειτουργιών του συστατικού μέρους που είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί στις διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33-35 ανακατατάσσονται και συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις για όλες τις παρουσιάζόμενες περιόδους. Τα ποσά που αναφέρονται σε προηγούμενες περιόδους θα αναφέρεται ότι έχουν επαναπαρουσιαστεί.

▼ M8

- 36A. Οικονομική οντότητα που έχει δεσμευτεί στο πλαίσιο σχεδίου πώλησης που συνεπάγεται απώλεια ελέγχου θυγατρικής θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούν οι παράγραφοι 33-36 όταν η θυγατρική είναι ομάδα διάθεσης που πληροί τον ορισμό διακοπείσας δραστηριότητας, σύμφωνα με την παράγραφο 32.

▼ B**Κέρδη ή ζημίες που σχετίζονται με συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις**

37. Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την επαναμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και που δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

Παρουσίαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας εκποίησης ως κατεχόμενου/-ης προς πώληση

38. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό. Οι υποχρεώσεις μιας ομάδας εκποίησης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση παρουσιάζονται διακεκριμένα από άλλες υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συμψηφίζονται ώστε να παρουσιάζονται ως ένα ενιαίο ποσό. Οι κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται ως κατεχόμενων προς πώληση γνωστοποιούνται διακεκριμένα είτε ► **M5** στον ισολογισμό ◀ είτε στις σημειώσεις, εκτός από τις εξαιρέσεις 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.

▼ B

39. Αν η ομάδα εκποίησης είναι θυγατρική που αποκτήθηκε πρόσφατα και που πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. παράγραφο 11), δεν απαιτείται γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
40. Η οικονομική οντότητα δεν ανακατατάσσει ούτε παρουσιάζει με νέο τρόπο κονδύλια που παρουσιάστηκαν για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ομάδων εκποίησης που είχαν καταταχθεί ως κατεχόμενες προς πώληση στους ισολογισμούς προηγούμενων περιόδων ώστε να αντανakλούν 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.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

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.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΞΝΑΡΕΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

44. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΑ για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

▼ M5

44Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3 και 38, ενώ προστέθηκε η παράγραφος 33Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M11

44Β. Το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) προσέθεσε την παράγραφο 33 (δ). Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο. Η τροποποίηση αυτή θα εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼ M8

44Γ. Οι παράγραφοι 8Α και 36Α προστέθηκαν από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιουλίου 2009 αν δεν εφαρμόζει επίσης το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008). Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις πριν την 1η Ιουλίου 2009, αυτό το γεγονός γνωστοποιείται. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφάρμοσε το Δ.Π.Χ.Α. 5 για πρώτη φορά, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 45 του Δ.Λ.Π. 27 (που τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008).

▼ M17

44Δ. Οι παράγραφοι 5Α, 12Α και 15Α προστέθηκαν και η παράγραφος 8 τροποποιήθηκε από τη Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 17 *Διανομές Μη-Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων σε Ιδιοκτήτες* τον Νοέμβριο του 2008. Οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για διανομή σε ιδιοκτήτες σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 2009. Η αναδρομική εφαρμογή δεν επιτρέπεται. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εφόσον μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει επίσης και το Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008) και την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. 17.

▼ M22

44Ε. Η παράγραφος 5Β προστέθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκε τον Απρίλιο 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M32

44Γ. Με το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, που δημοσιεύθηκε το Μάιο 2011, τροποποιείται η παράγραφος 28. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 11.

▼ M33

44Η. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας του προσαρτήματος Α. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 13.

▼ M31

44Θ. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 33Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼ **M53**

- 44IA. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 44ΣΤ και 44Ι. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ **M48**

- 44IA. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014*, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26–29 και προστέθηκε η παράγραφος 26Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, όσον αφορά τις μεταβολές στη μέθοδο εκποίησης που λαμβάνουν χώρα σε ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **B**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ 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	<p>► M5 Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως κυκλοφορούν όταν:</p> <p>(α) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο ή σκοπεύει να το πωλήσει ή να το αναλώσει κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσής της,</p> <p>(β) κατέχει το περιουσιακό στοιχείο κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,</p> <p>(γ) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή</p> <p>(δ) το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς προσδιορίζονται στο Δ.Λ.Π. 7) εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για τον διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς. ◀</p>
Διακοπέισα δραστηριότητα	<p>Συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση και:</p> <p>α) αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μια γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων·</p> <p>β) αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος εκποίησης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων ή</p> <p>γ) είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.</p>

▼ B

Ομάδα εκποίησης	Μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων προς εκποίηση, μέσω πώλησης ή με άλλον τρόπο, μαζί ως ομάδα στα πλαίσια μιας μοναδικής συναλλαγής και οι υποχρεώσεις που σχετίζονται άμεσα με εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που θα μεταβιβαστούν στα πλαίσια της συναλλαγής. Η ομάδα περιλαμβάνει την αποκτηθείσα σε μια συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία αν η ομάδα είναι μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 80-87 του ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) ή επειδή είναι εκμετάλλευση μέσα σε μία τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.
-----------------	--

▼ M33

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

▼ B

Ανέκκλητη (βέβαιη) Δέσμευση αγοράς	Συμφωνία με μη συνδεδεμένο μέρος, που δεσμεύει αμφότερα τα μέρη και είναι συνήθως νομικά ισχυρή, που α) καθορίζει κάθε σημαντικό όρο, συμπεριλαμβανομένης της τιμής και του χρονοδιαγράμματος των συναλλαγών και β) περιλαμβάνει αντικίνητρο για την αδυναμία εκτέλεσης που είναι τόσο σημαντικό ώστε να καθιστά την εκτέλεση πολύ πιθανή.
Πολύ πιθανό	Σημαντικά ισχυρότερο από το πιθανό.
Μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο	Ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν ανταποκρίνεται στον καθορισμό ενός κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου.
Πιθανό	Περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί.
Ανακτήσιμο ποσό	Η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος πώλησής του και της αξίας λόγω χρήσης του.
Αξία λόγω χρήσης	Η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

*Προσάρτημα Β***Παράρτημα των οδηγιών εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

ΠΑΡΑΤΑΣΗ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΕΙΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΜΙΑΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

- B1.** 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 ανακόπτον τέτοια γεγονότα ή περιστάσεις:

▼ B

- α) κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα δεσμεύεται σε σχέδιο πώλησης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) εύλογα αναμένει ότι άλλοι (εξαιρώντας τον αγοραστή) θα επιβάλλουν όρους στη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) που θα παρατείνουν το χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης και
- i) οι ενέργειες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των όρων αυτών δεν μπορούν να τεθούν σε εφαρμογή έως ότου ληφθεί μια ανέκκλητη δέσμευση αγοράς και
 - ii) είναι πολύ πιθανό να υπάρξει ανέκκλητη δέσμευση αγοράς εντός ενός έτους·
- β) η οικονομική οντότητα λαμβάνει μια ανέκκλητη δέσμευση αγοράς και, ως αποτέλεσμα, ο αγοραστής ή άλλοι θέτουν αναπάντεχα όρους για τη μεταβίβαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας εκποίησης) που προηγουμένως είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση, που θα παρατείνουν το χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης και:
- i) έχουν γίνει εμπρόθεσμα οι ενέργειες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των όρων και
 - ii) αναμένεται ευνοϊκή επίλυση των θεμάτων που δημιουργούν την καθυστέρηση·
- γ) κατά την αρχική περίοδο του ενός έτους, ανακύπτουν περιστάσεις που προηγουμένως θεωρούνταν αναπάντεχες και, σαν αποτέλεσμα, ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα εκποίησης) που προηγουμένως κατατασσόταν ως κατεχόμενο προς πώληση δεν έχει πωληθεί μέχρι το τέλος εκείνης της περιόδου και
- i) κατά την αρχική περίοδο του ενός έτους η οικονομική οντότητα έλαβε κάθε μέτρο προκειμένου να ανταποκριθεί στην αλλαγή των περιστάσεων,
 - ii) το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα εκποίησης) είναι ενεργά διαπραγματευόμενο στην αγορά σε τιμή που είναι λογική, δεδομένης της αλλαγής των περιστάσεων και
 - iii) πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8.

▼ B

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 6

Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων

ΣΚΟΠΟΣ

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.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΈΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ

Προσωρινή εξαίρεση από το ΔΛΠ 8 παράγραφοι 11 και 12

6. Κατά την ανάπτυξη των λογιστικών της πολιτικών, μια οικονομική οντότητα που αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση εφαρμόζει την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

▼ B

7. Οι παράγραφοι 11 και 12 του ΔΛΠ 8 καθορίζουν τις έγκυρες πηγές των απαιτήσεων και της καθοδήγησης που η διοίκηση οφείλει να ακολουθεί κατά την ανάπτυξη μιας λογιστικής πολιτικής για ένα στοιχείο στην περίπτωση που κανένα ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται ειδικώς σε αυτό. Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στις παραγράφους 9 και 10 κατωτέρω, το παρόν ΔΠΧΑ απαλλάσσει μια οικονομική οντότητα από την εφαρμογή των παραγράφων αυτών στις λογιστικές της πολιτικές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ

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 συνέπεια 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 *Ένσωματα πάγια* είτε το μοντέλο του ΔΛΠ 38), υπάρχει συνέπεια με την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων (βλ. παράγραφο 15).

▼ B

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

13. Μια οικονομική οντότητα δύναται να μεταβάλλει τις λογιστικές της πολιτικές που αφορούν τις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης εφόσον η μεταβολή αυτή καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών και όχι λιγότερο αξιόπιστες, ή περισσότερο αξιόπιστες και όχι λιγότερο σχετικές προς τις ανάγκες αυτές. Μια οικονομική οντότητα κρίνει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία εφαρμόζοντας τα κριτήρια του ΔΛΠ 8.
14. Προκειμένου να δικαιολογήσει τη μεταβολή των λογιστικών της πολιτικών που αφορούν τις δαπάνες για την έρευνα και την αξιολόγηση, μια οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι οι οικονομικές της καταστάσεις μετά τη μεταβολή πληρούν καλύτερα τα κριτήρια του ΔΛΠ 8, αλλά δεν είναι απαραίτητο η μεταβολή να επιτυγχάνει την πλήρη συμμόρφωση με τα κριτήρια εκείνα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Κατάταξη περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

15. Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση ως ενσώματα ή άυλα ανάλογα με τη φύση των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και εφαρμόζει με συνέπεια την κατάταξη αυτή.
16. Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση αντιμετωπίζονται ως άυλα (π.χ. τα δικαιώματα γεώτρησης), ενώ άλλα είναι ενσώματα (π.χ. οχήματα και πλατφόρμες γεωτρήσεων). Στο μέτρο που ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο αναλώνεται κατά την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό που αντιπροσωπεύει την ανάληψη 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.

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ

Αναγνώριση και επιμέτρηση

18. Τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ελέγχονται για απομείωση όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία ενός τέτοιου στοιχείου μπορεί να υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία, μια οικονομική οντότητα επιμετρά, παρουσιάζει και γνωστοποιεί κάθε προκύπτουσα ζημία απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με εξαίρεση τις επισημάνσεις της παραγράφου 21 κατωτέρω.
19. Κατά τον προσδιορισμό της πιθανής απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση και αποκλειστικά σε περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση, εφαρμόζεται η παράγραφος 20 του παρόντος ΔΠΧΑ αντί των παραγράφων 8-17 του ΔΛΠ 36. Στην παράγραφο 20 γίνεται χρήση του όρου «περιουσιακά στοιχεία», αλλά ο όρος αυτός καλύπτει και τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ή από μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

▼ B

20. Ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα γεγονότα ή τις ακόλουθες περιστάσεις αποτελούν ένδειξη ότι η οικονομική οντότητα πρέπει να ελέγξει για απομείωση τα περιουσιακά στοιχεία της που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός):
- α) το διάστημα για το οποίο η οικονομική οντότητα είχε δικαίωμα να ερευνησει στη συγκεκριμένη περιοχή έχει λήξει ή θα λήξει στο κοντινό μέλλον και δεν αναμένεται να γίνει ανανέωση του χρόνου·
 - β) δεν υπάρχει πρόγραμμα ούτε έχουν προϋπολογιστεί σημαντικές δαπάνες για την περαιτέρω έρευνα ή αξιολόγηση ορυκτών πόρων στη συγκεκριμένη περιοχή·
 - γ) η έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων στη συγκεκριμένη περιοχή δεν έχει καταλήξει στην ανακάλυψη οικονομικά βιώσιμων ποσοτήτων ορυκτών πόρων και η οικονομική οντότητα έχει αποφασίσει να διακόψει τις δραστηριότητες αυτές στη συγκεκριμένη περιοχή·
 - δ) υπάρχουν επαρκή δεδομένα που υποδηλώνουν ότι, αν και είναι πιθανό να συνεχιστεί η ανάπτυξη στη συγκεκριμένη περιοχή, δεν είναι πιθανό η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση να ανακτηθεί πλήρως μέσω της επιτυχημένης ανάπτυξης ή της πώλησης.

Σε αυτήν την περίπτωση ή σε παρόμοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

Ο προσδιορισμός του επιπέδου στο οποίο τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ελέγχονται για απομείωση

21. Μια οικονομική οντότητα επιλέγει μια λογιστική πολιτική για τον επιμερισμό των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση σε μονάδες ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών προκειμένου τα περιουσιακά στοιχεία αυτά να ελεγχθούν για απομείωση. Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση δεν υπερβαίνει σε μέγεθος έναν λειτουργικό τομέα όπως προσδιορίζεται, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ8 *Λειτουργικοί τομείς*.
22. Το επίπεδο που προσδιορίζει η οικονομική οντότητα για τον σκοπό του ελέγχου απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση μπορεί να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

23. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που προσδιορίζουν και επεξηγούν τα ποσά που απορρέουν από την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων και αναγνωρίζονται στις οικονομικές της καταστάσεις.
24. Προκειμένου να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με την παράγραφο 23, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τις λογιστικές της πολιτικές για τις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση·
 - β) το ύψος των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων και των λειτουργικών και επενδυτικών ταμιακών ροών που απορρέουν από την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων.

▼ B

25. Η οικονομική οντότητα χειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ως χωριστή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται είτε από το ΔΛΠ 16 είτε από το ΔΛΠ 38, ανάλογα με τον τρόπο που έχουν καταταχθεί τα περιουσιακά στοιχεία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

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 στοιχεία σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική της οντότητας.
Δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης	Δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια οικονομική οντότητα σε σχέση με την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων προτού αποδειχθεί η τεχνική δυνατότητα και η οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.
Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων	Η αναζήτηση ορυκτών πόρων, στους οποίους συμπεριλαμβάνονται μεταλλεύματα, φυσικό αέριο και όμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι, όταν μια οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει το νομικό δικαίωμα να ερευνήσει σε συγκεκριμένη περιοχή, καθώς και ο προσδιορισμός της τεχνικής δυνατότητας και της οικονομικής βιωσιμότητας της εξόρυξης του ορυκτού πόρου.

▼ B**ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 7***Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*

ΣΚΟΠΟΣ

1. Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να υποχρεωθούν οι οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:
 - α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την απόδοση της οικονομικής οντότητας, και
 - β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οικονομική οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά το ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◀, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

▼ M53

2. Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΠ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.

▼ B

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ M53

3. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:
 - α) τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 27 ή το ΔΛΠ 28 απαιτούν ή επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία βάσει του ΔΠΧΑ 9· σε αυτές τις περιπτώσεις, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Επίσης, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, εκτός εάν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του ΔΛΠ 32·

▼ B

- β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·

▼ M12**▼ M53**

- δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εφόσον το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί χωριστά. Επιπροσθέτως, ένας εκδότης εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε *συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης* εάν ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στην αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβάσεων, αλλά εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 εάν επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 4 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 4, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 στην αναγνώριση και επιμέτρησή τους·

▼ **M53**

ε) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και δεσμεύσεις στο πλαίσιο πληρωμών που βασίζονται στην αξία μετοχών, ως προς τα οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*, με τη διαφορά ότι το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.

▼ **M6**

στ) μέσα που απαιτείται να καταταγούν ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32.

▼ **M53**

4. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε αναγνωρισμένα και μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία, μολονότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 9, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ.
5. Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.
- 5Α. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πιστωτικού κινδύνου που προβλέπονται στις παραγράφους 35Α–35Δ εφαρμόζονται στα δικαιώματα τα οποία το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 για τους σκοπούς της αναγνώρισης κερδών ή ζημιών απομείωσης. Κάθε αναφορά σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικά μέσα στις προαναφερόμενες παραγράφους περιλαμβάνουν τα εν λόγω δικαιώματα, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά.

▼ **B**

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

6. Στις περιπτώσεις που το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των υπόψη χρηματοοικονομικών μέσων. Η οικονομική οντότητα παρέχει επαρκείς πληροφορίες που επιτρέπουν τη συμφωνία με τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.

ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΕΠΙΔΟΣΕΙΣ

7. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την επίδοσή της.

▼ **M5**

Κατάσταση οικονομικής θέσης

▼ **B**

Κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

▼ **M53**

8. Η λογιστική αξία καθεμιάς από τις ακόλουθες κατηγορίες, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιείται είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις:
 - α) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά i) όσα προσδιορίστηκαν ως τέτοια κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9 και ii) όσα επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

▼ **M53**

β)–δ) [διαγράφηκε]

- ε) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά i) όσες προσδιορίστηκαν ως τέτοιες κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9 και ii) όσες πληρούν τον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.
- στ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·
- ζ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·
- η) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, εμφανίζοντας χωριστά i) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9· και ii) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται ως τέτοιοι κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

9. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων) ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το οποίο διαφορετικά θα επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή του αποσβεσμένου κόστους, γνωστοποιεί:
- α) τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [βλέπε παράγραφο 36 στοιχείο α)] του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) στη λήξη της περιόδου αναφοράς·
- β) το ποσό κατά το οποίο τα συναφή πιστωτικά παράγωγα ή παρόμοια μέσα μετριάζουν τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [βλέπε παράγραφο 36 στοιχείο β)]·
- γ) το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι οποίες προσδιορίζονται ως:

▼ **B**

- i) είτε ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς ή
- ii) είτε χρησιμοποιώντας μια εναλλακτική μέθοδο την οποία η οικονομική οντότητα θεωρεί ως αντιπροσωπευτικότερη του ποσού της μεταβολής στην εύλογη αξία που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του περιουσιακού στοιχείου.

Στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνονται οι μεταβολές ενός τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς), μιας τιμής βασικού εμπορεύματος, μιας συναλλαγματικής ισοτιμίας ή ενός δείκτη τιμών ή επιτοκίων·

▼ **M53**

- δ) το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία οιαδήποτε συναφών πιστωτικών παραγώγων ή παρόμοιων μέσων που σημειώθηκε κατά την περίοδο αναφοράς και σωρευτικά από τότε που προσδιορίστηκε το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

▼ **M53**

10. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 και απαιτείται να απεικονίζει τα αποτελέσματα των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλέπε παράγραφο 5.7.7 του ΔΠΧΑ 9), γνωστοποιεί:
- α) το ποσό της μεταβολής, σωρευτικά, στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης (βλέπε παραγράφους B5.7.13–B5.7.20 του ΔΠΧΑ 9 για οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης)
 - β) τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του ποσού που η οικονομική οντότητα θα είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλει στη λήξη στον κάτοχο της δέσμευσης
 - γ) τυχόν μεταφορές των σωρευτικών κερδών ή ζημιών στα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του λόγου των εν λόγω μεταφορών
 - δ) εάν μια υποχρέωση παύει να αναγνωρίζεται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, το ποσό (εφόσον υπάρχει) που απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και πραγματοποιήθηκε κατά την παύση αναγνώρισης
- 10A. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 και απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία της εν λόγω υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα (βλέπε παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9), γνωστοποιεί:
- α) το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλέπε παραγράφους B5.7.13–B5.7.20 του ΔΠΧΑ 9 για οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης) και
 - β) τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του ποσού που η οικονομική οντότητα θα είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλει στη λήξη στον κάτοχο της δέσμευσης.
11. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, επίσης:
- α) λεπτομερή περιγραφή των μεθόδων που χρησιμοποιούνται προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις της παραγράφου 9 στοιχείο γ), της παραγράφου 10 στοιχείο α), της παραγράφου 10A στοιχείο α) και της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9, συμπεριλαμβανομένης επεξήγησης που τεκμηριώνει την καταλληλότητα της μεθόδου
 - β) εάν η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η γνωστοποίηση στην οποία έχει προβεί, είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις, προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις της παραγράφου 9 στοιχείο γ), της παραγράφου 10 στοιχείο α), της παραγράφου 10A στοιχείο α) ή της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9 δεν αντανακλά πιστά τη μεταβολή στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου, τους λόγους που οδηγούν στο συγκεκριμένο συμπέρασμα, καθώς και τους παράγοντες τους οποίους η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφείς

▼ **M53**

γ) λεπτομερή περιγραφή της μεθοδολογίας ή των μεθοδολογιών που χρησιμοποιούνται για να καθοριστεί αν η απεικόνιση των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα θα δημιουργούσε ή θα διεύρυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα (βλέπε παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9). Εάν η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει τα αποτελέσματα των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης στα αποτελέσματα (βλέπε παράγραφο 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9), η γνωστοποίηση θα πρέπει να περιλαμβάνει λεπτομερή περιγραφή της οικονομικής σχέσης που περιγράφεται στην παράγραφο B5.7.6 του ΔΠΧΑ 9.

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων

11A. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ότι οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, όπως επιτρέπεται από την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιεί:

- α) ποιες επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους έχει προσδιοριστεί ότι θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων·
- β) τους λόγους για τους οποίους χρησιμοποιείται η εν λόγω εναλλακτική απεικόνιση·
- γ) την εύλογη αξία κάθε επένδυσης στη λήξη της περιόδου αναφοράς·
- δ) τα μερίσματα που αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς, παρουσιάζοντας χωριστά εκείνα που σχετίζονται με επενδύσεις που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και εκείνα που σχετίζονται με επενδύσεις που διατηρούνται στη λήξη της περιόδου αναφοράς·
- ε) τυχόν μεταφορές των σωρευτικών κερδών ή ζημιών στα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του λόγου των εν λόγω μεταφορών.

11B. Εάν η οικονομική οντότητα έπαυσε να αναγνωρίζει επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων κατά την περίοδο αναφοράς, γνωστοποιεί:

- α) τους λόγους διάθεσης των επενδύσεων·
- β) την εύλογη αξία των επενδύσεων κατά την ημερομηνία παύσης αναγνώρισης·
- γ) τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες κατά τη διάθεση.

▼ **B**

Επανακατάταξη

▼ **M53**

12–12A. [Διαγράφηκε]

12B. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κατά πόσον έχει προβεί, στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς, σε ανακατάταξη τυχόν χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1 του ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) την ημερομηνία της ανακατάταξης·
- β) λεπτομερή εξήγηση της μεταβολής στο επιχειρηματικό μοντέλο και ποιοτική περιγραφή της επίδρασης αυτής στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας·
- γ) το ποσό που έχει ανακαταταχθεί από και προς κάθε κατηγορία.

▼ **M53**

- 12Γ. Για κάθε περίοδο αναφοράς μετά την ανακατάταξη μέχρι την παύση αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν ανακαταταχθεί εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων προκειμένου να επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1 του ΔΠΧΑ 9:
- α) το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται την ημερομηνία της ανακατάταξης· και
 - β) τα έσοδα από τόκους που αναγνωρίζονται.
- 12Δ. Εάν, κατά την τελευταία ημερομηνία αναφοράς του έτους, η οικονομική οντότητα έχει προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων προκειμένου να επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος ή εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων προκειμένου να επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, γνωστοποιεί:
- α) την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και
 - β) την εύλογη αξία του κέρδους ή της ζημίας που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν είχαν ανακαταταχθεί.

▼ **M34**

Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

- 13Α. Οι γνωστοποιήσεις στις παραγράφους 13B–13E συμπληρώνουν τις λοιπές απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ και απαιτούνται για όλα τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Οι γνωστοποιήσεις αυτές εφαρμόζονται επίσης σε αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται σε εφαρμοστέες συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού ή παρόμοιες συμφωνίες, ανεξάρτητα από το αν συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32.
- 13B. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν την επίπτωση ή τη δυνητική επίπτωση των συμφωνιών συμψηφισμού στην οικονομική θέση της οντότητας. Αυτό περιλαμβάνει την επίπτωση ή τη δυνητική επίπτωση δικαιωμάτων συμψηφισμού που συνδέονται με τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α.
- 13Γ. Για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 13B, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, τις ακόλουθες ποσοτικές πληροφορίες χωριστά για τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α:
- α) τα ακαθάριστα ποσά των εν λόγω αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων·
 - β) τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 κατά τον προσδιορισμό των καθαρών ποσών που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης·
 - γ) τα καθαρά ποσά που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης·

▼ M34

- δ) τα ποσά που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία, τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β), συμπεριλαμβανομένων:
- i) των ποσών που συνδέονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν πληρούν ορισμένα ή το σύνολο των κριτηρίων αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32· και
 - ii) των ποσών που συνδέονται με χρηματοοικονομικές ασφάλειες (συμπεριλαμβανομένων των ασφαλειών σε μετρητά)· και
- ε) το καθαρό ποσό μετά την αφαίρεση των ποσών στο στοιχείο δ) από τα ποσά στο στοιχείο γ) ανωτέρω.

Οι απαιτούμενες στην παρούσα παράγραφο πληροφορίες παρουσιάζονται σε μορφή πίνακα, χωριστά για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εκτός εάν κρίνεται καταλληλότερη κάποια άλλη μορφή.

- 13Δ Το συνολικό γνωστοποιούμενο ποσό σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) για ένα μέσο περιορίζεται στο ποσό της παραγράφου 13Γ στοιχείο γ) για το συγκεκριμένο μέσο.
- 13Ε Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στις γνωστοποιήσεις περιγραφή των δικαιωμάτων συμψηφισμού που συνδέονται με τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας που υπόκεινται σε εκτελεστές συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού και παρόμοιες συμφωνίες που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), συμπεριλαμβανομένης της φύσης των εν λόγω δικαιωμάτων.
- 13ΣΤ Εάν οι πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 13Β–13Ε γνωστοποιούνται σε περισσότερες της μίας σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε παραπομπές μεταξύ των σημειώσεων αυτών.

▼ B

Εξασφαλίσεις

▼ M53

14. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχει προσκομίσει ως εξασφαλίσεις για υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων και ποσών που έχουν ανακαταταχθεί βάσει της παραγράφου 3.2.23 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9· και
 - β) τους όρους και τις προϋποθέσεις που σχετίζονται με την ενεχυρίαση αυτή.

▼ B

15. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει λάβει εξασφαλίσεις (χρηματοοικονομικά ή μη περιουσιακά στοιχεία) τις οποίες δύναται να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει σε περίπτωση που δεν υπάρχει αθέτηση υποχρεώσεων από τον οφειλέτη, γνωστοποιεί:
- α) την εύλογη αξία των εξασφαλίσεων που έχει λάβει·
 - β) την εύλογη αξία οποιασδήποτε πωληθείσας ή επανενεχυριασθείσας εξασφάλισης και αν έχει δέσμευση να την επιστρέψει και
 - γ) τους συμβατικούς όρους που συνδέονται με τη χρήση των εξασφαλίσεων.

Λογαριασμός πρόβλεψης για πιστωτικές ζημιές

▼ M53

16. [Διαγράφηκε]

▼ **M53**

- 16Α. Η τρέχουσα αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9 δεν υπόκειται σε μείωση ίση με την πρόβλεψη ζημίας και η οικονομική οντότητα δεν απεικονίζει την πρόβλεψη ζημίας χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως μείωση της λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Εντούτοις, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την πρόβλεψη ζημίας στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

▼ **B**

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα

17. Εάν η οικονομική οντότητα έχει εκδώσει μέσο που περιλαμβάνει τόσο ένα στοιχείο υποχρέωσης όσο και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων (βλ. παράγραφο 28 του ΔΛΠ 32) και το μέσο περιέχει πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα των οποίων οι αξίες αλληλεξαρτώνται (όπως έναν εξαγοράσιμο μετατρέψιμο χρεωστικό τίτλο) γνωστοποιεί την ύπαρξη των χαρακτηριστικών αυτών.

Ανεξόφλητα χρέη και αθετήσεις

18. Σχετικά με *πληρωτέα δάνεια* αναγνωρισμένα κατά το ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◀, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- 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·
 - τη λογιστική αξία των πληρωτέων δανείων που βρίσκονται σε αθέτηση κατά το ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◀ και
 - αν η αθέτηση αποκαταστάθηκε ή αν οι όροι των πληρωτέων δανείων αποτέλεσαν αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις.
19. Εάν κατά την διάρκεια της περιόδου υπήρξαν αθετήσεις όρων δανειακών συμβάσεων διαφορετικών από εκείνους που περιγράφονται στην παράγραφο 18, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτεί η παράγραφος 18, εάν οι υπόψη αθετήσεις επέτρεψαν στον πάροχο του δανείου να απαιτήσει την εσπευσμένη εξόφληση του δανείου (εκτός εάν οι αθετήσεις αποκαταστάθηκαν ή έγινε επαναδιαπραγμάτευση των όρων του δανείου, πριν ή κατά το ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◀).

▼ **M5**

Κατάσταση συνολικών εσόδων και καθαρή θέση

▼ **B**

Εσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημίες

▼ **M53**

20. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών ή ζημιών είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων είτε στις σημειώσεις:

- α) καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες από:

- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απεικονίζοντας χωριστά τα καθαρά κέρδη ή τις καθαρές ζημίες από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν προσδιοριστεί ως τέτοια κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα, σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9, και τα καθαρά κέρδη ή τις καθαρές ζημίες από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 (π.χ. χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που πληρούν τον ορισμό των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων οι οποίες διακρατούνται για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9). Για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η οικονομική οντότητα απεικονίζει χωριστά το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼ M53

- ii) — iv) [διαγράφηκε]
 - v) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·
 - vi) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·
 - vii) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9·
 - viii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9, παρουσιάζοντας χωριστά το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς και το ποσό που έχει ανακαταταχθεί κατά την παύση αναγνώρισης από τα συσσωρευμένα λοιπά συνολικά έσοδα στα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς·
- β) τα συνολικά έσοδα από τόκους και τα συνολικά έξοδα από τόκους (τα οποία υπολογίζονται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου) για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9 (παρουσιάζοντας τα εν λόγω ποσά χωριστά) ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων·
- γ) έσοδα και έξοδα από αμοιβές (πλην των ποσών που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου) τα οποία προκύπτουν από:
- i) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· και
 - ii) καταπιστευματικές και συναφείς δραστηριότητες που έχουν ως αποτέλεσμα την κατοχή ή επένδυση περιουσιακών στοιχείων εξ ονόματος ιδιωτών, καταπιστευμάτων, προγραμμάτων συνταξιοδοτικών παροχών και άλλων ιδρυμάτων.
- δ) [διαγράφηκε]
- ε) [διαγράφηκε]

20Α. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανάλυση του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων και που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στο αποσβεσμένο κόστος, παρουσιάζοντας χωριστά το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η εν λόγω γνωστοποίηση περιλαμβάνει τα αίτια της παύσης αναγνώρισης των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

▼ B

Άλλες γνωστοποιήσεις

Λογιστικές πολιτικές

▼ M49

21. Σύμφωνα με την παράγραφο 117 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές της, που περιλαμβάνουν τη βάση (ή τις βάσεις) επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τις λοιπές λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

▼ B*Λογιστική αντιστάθμισης*▼ M53

- 21Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 21B–24ΣΤ για τις εκθέσεις σε κίνδυνο που αντισταθμίζει η οικονομική οντότητα και για τις οποίες επιλέγει να εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης. Οι γνωστοποιήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης παρέχουν πληροφορίες αναφορικά με:
- α) τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας και τον τρόπο εφαρμογής της για τη διαχείριση του κινδύνου·
 - β) την επίδραση που δύνανται να έχουν οι δραστηριότητες αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας στο ποσό, τον χρόνο και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών της· και
 - γ) την επίδραση που έχει η λογιστική αντιστάθμισης στην κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση συνολικών εσόδων και την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας.
- 21Β. Η οικονομική οντότητα πρέπει να απεικονίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σε μια ενιαία σημείωση σε χωριστή ενότητα στις οικονομικές καταστάσεις της. Εντούτοις, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να επαναλαμβάνει τις πληροφορίες που παρέχονται ήδη αλλού, εφόσον οι πληροφορίες ενσωματώνονται με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε κάποια άλλη κατάσταση, όπως στον σχολιασμό της διοίκησης ή στην έκθεση επί των κινδύνων που διατίθεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Χωρίς τις πληροφορίες ενσωματωμένες με παραπομπές, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρεις.
- 21Γ. Όταν βάσει των παραγράφων 22Α–24ΣΤ απαιτείται από την οικονομική οντότητα να διαχωρίσει τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται ανά κατηγορία κινδύνου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κάθε κατηγορία κινδύνου με βάση την έκθεση σε κίνδυνο που αποφασίζει να αντισταθμίσει και για την οποία εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις κατηγορίες κινδύνου με συνέπεια σε όλες τις γνωστοποιήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης.
- 21Δ. Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι της παραγράφου 21Α, η οικονομική οντότητα (εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στη συνέχεια) προσδιορίζει τον βαθμό των λεπτομερειών που θα γνωστοποιεί, τη βαρύτητα που θα δίδει στις διάφορες παραμέτρους των απαιτήσεων γνωστοποίησης, τον κατάλληλο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού και κατά πόσον οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπρόσθετες επεξηγήσεις για να αξιολογήσουν τα ποσοτικά στοιχεία που παρέχονται. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τον ίδιο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού που χρησιμοποιεί για τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των συναφών πληροφοριών στο παρόν ΔΠΧΑ και στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*.

Στρατηγική διαχείρισης κινδύνου

22. [Διαγράφηκε]
- 22Α. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου για κάθε κατηγορία κινδύνου των εκθέσεων σε κίνδυνο που αποφασίζει να αντισταθμίσει και για τις οποίες εφαρμόζεται η λογιστική αντιστάθμισης. Η εν λόγω επεξήγηση παρέχει στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογήσουν (για παράδειγμα):
- α) πώς προκύπτει κάθε κίνδυνος·
 - β) πώς η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται κάθε κίνδυνο. Σε αυτό περιλαμβάνεται κατά πόσον η οικονομική οντότητα αντισταθμίζει ένα στοιχείο στο σύνολό του για όλους τους κινδύνους ή αντισταθμίζει ένα συστατικό στοιχείο (ή ορισμένα συστατικά στοιχεία) κινδύνου ενός στοιχείου και γιατί·
 - γ) το μέγεθος των εκθέσεων σε κίνδυνο που διαχειρίζεται η οικονομική οντότητα.

▼ **M53**

- 22B. Για να πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 22A, οι πληροφορίες πρέπει να περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) περιγραφή:
- α) των μέσων αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται (και του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιούνται) στην αντιστάθμιση των εκθέσεων σε κίνδυνο·
 - β) του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και στο μέσο αντιστάθμισης με στόχο την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης· και
 - γ) του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα καθορίζει τη σχέση αντιστάθμισης και των αιτιών της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.
- 22Γ. Όταν η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα συγκεκριμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου ως αντισταθμισμένο στοιχείο (βλέπε παράγραφο 6.3.7 του ΔΠΧΑ 9), παρέχει, εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 22A και 22B, ποιοτικά ή ποσοτικά στοιχεία σχετικά με:
- α) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα καθόρισε το συστατικό στοιχείο κινδύνου που έχει προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο (συμπεριλαμβανομένης περιγραφής της φύσης της σχέσης ανάμεσα στο συστατικό στοιχείο κινδύνου και στο στοιχείο ως σύνολο)· και
 - β) τον τρόπο με τον οποίο το συστατικό στοιχείο κινδύνου σχετίζεται με το στοιχείο στο σύνολό του (για παράδειγμα, το προσδιορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου έχει καλύψει ιστορικά κατά μέσο όρο το 80 τοις εκατό των μεταβολών στην εύλογη αξία του στοιχείου ως σύνολο).
- Ποσό, χρονοδιάγραμμα και βαθμός αβεβαιότητας μελλοντικών ταμειακών ροών*
23. [Διαγράφηκε]
- 23A. Εκτός εάν προβλέπεται εξαίρεση βάσει της παραγράφου 23Γ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποσοτικά στοιχεία ανά κατηγορία κινδύνου προκειμένου οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να αξιολογούν τους όρους και τις προϋποθέσεις των μέσων αντιστάθμισης και τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας.
- 23B. Προκειμένου να πληροί την απαίτηση της παραγράφου 23A, η οικονομική οντότητα παρέχει ανάλυση με την οποία γνωστοποιεί:
- α) το προφίλ του χρονοδιαγράμματος του ονομαστικού ποσού του μέσου αντιστάθμισης· και
 - β) εφόσον υπάρχει, τη μέση τιμή ή το μέσο επιτόκιο (για παράδειγμα, τις τιμές άσκησης ή τις προθεσμιακές τιμές κ. λπ.) του μέσου αντιστάθμισης.
- 23Γ. Σε καταστάσεις κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει (ήτοι διακόπτει και θέτει εκ νέου σε ισχύ) σχέσεις αντιστάθμισης επειδή τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο αλλάζουν συχνά (ήτοι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μια δυναμική διαδικασία στην οποία τόσο η έκθεση σε κίνδυνο όσο και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση της εν λόγω έκθεσης δεν παραμένουν ίδια για μεγάλο χρονικό διάστημα —όπως στο παράδειγμα της παραγράφου Β6.5.24 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9) η οικονομική οντότητα:
- α) εξαιρείται από την παροχή των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 23A και 23B·
 - β) γνωστοποιεί:
 - ι) πληροφορίες σχετικά με το ποια είναι η τελική στρατηγική διαχείρισης κινδύνου όσον αφορά τις εν λόγω σχέσεις αντιστάθμισης·

▼ M53

- ii) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο αντισταθμίζει τη στρατηγική διαχείριση κινδύνου που εφαρμόζει χρησιμοποιώντας λογιστική αντιστάθμισης και προσδιορίζοντας τις συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης· και
- iii) ένδειξη της συχνότητας με την οποία οι σχέσεις αντιστάθμισης διακόπτονται και θέτονται εκ νέου σε ισχύ στο πλαίσιο της διαδικασίας που εφαρμόζει η οικονομική οντότητα όσον αφορά στις συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης.
- 23Δ. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία κινδύνου περιγραφή των αιτίων της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης τα οποία αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια ισχύος της.
- 23Ε. Εάν στη διάρκεια μιας σχέσης αντιστάθμισης προκύψουν πρόσθετα αίτια αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα αίτια αυτά ανά κατηγορία κινδύνου και παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει.
- 23ΣΤ. Για την αντιστάθμιση ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί περιγραφή οποιασδήποτε προσδοκώμενης συναλλαγής για την οποία έχει χρησιμοποιηθεί λογιστική αντιστάθμιση κατά την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά η οποία δεν αναμένεται πλέον να προκύψει.
- Αποτελέσματα της λογιστικής αντιστάθμισης στην οικονομική κατάσταση και την απόδοση*
24. [Διαγράφηκε]
- 24Α. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά που σχετίζονται με στοιχεία τα οποία έχουν προσδιοριστεί ως μέσα αντιστάθμισης ανά κατηγορία κινδύνου χωριστά για κάθε τύπο αντιστάθμισης (αντιστάθμιση εύλογης αξίας, αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού):
- α) την τρέχουσα αξία των μέσων αντιστάθμισης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωριστά από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις)·
 - β) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση οικονομικής θέσης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης·
 - γ) τη μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης κατά την περίοδο αναφοράς· και
 - δ) τα ονομαστικά ποσά (συμπεριλαμβανομένων ποσοτήτων σε μονάδες μέτρησης όπως τόνοι ή κυβικά μέτρα) των μέσων αντιστάθμισης.
- 24Β. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά που σχετίζονται με τα αντισταθμισμένα στοιχεία χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου για τους τύπους αντιστάθμισης ως εξής:
- α) για αντισταθμίσεις εύλογης αξίας:
 - i) την τρέχουσα αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται χωριστά από τις υποχρεώσεις)·
 - ii) το συσσωρευμένο ποσό των προσαρμογών της αντιστάθμισης εύλογης αξίας στο αντισταθμισμένο στοιχείο που περιλαμβάνεται στην τρέχουσα αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται χωριστά από τις υποχρεώσεις)·
 - iii) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση οικονομικής θέσης που περιλαμβάνει το αντισταθμισμένο στοιχείο·

▼ M53

- iv) τη μεταβολή στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης κατά την περίοδο αναφοράς και
 - v) το συσσωρευμένο ποσό των προσαρμογών αντιστάθμισης εύλογης αξίας που υπολείπεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης για κάθε αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει παύσει να προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα κέρδη και τις ζημίες της αντιστάθμισης, σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10 του ΔΠΧΑ 9·
- β) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού:
- i) τη μεταβολή στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για την περίοδο αναφοράς (ήτοι για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών, η μεταβολή στην αξία που χρησιμοποιείται για να καθορίσει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο γ) του ΔΠΧΑ 9·
 - ii) τα υπόλοιπα στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος για τις διαρκείς αντισταθμίσεις που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 6.5.11 και 6.5.13 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9· και
 - iii) τα υπόλοιπα στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος από οποιεσδήποτε σχέσεις αντιστάθμισης για τις οποίες δεν εφαρμόζεται πλέον η λογιστική αντιστάθμισης.
- 24Γ. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου για τους τύπους αντιστάθμισης ως εξής:
- α) για αντισταθμίσεις εύλογης αξίας:
- i) την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης —ήτοι τη διαφορά ανάμεσα στα κέρδη ή τις ζημίες της αντιστάθμισης του μέσου αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο — που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα για αντισταθμίσεις οποιουδήποτε συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9)· και
 - ii) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης·
- β) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού:
- i) τα κέρδη ή τις ζημίες της αντιστάθμισης για την περίοδο αναφοράς που είχαν αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα·
 - ii) την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα·
 - iii) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης·
 - iv) το ποσό που έχει ανακαταταχθεί από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών ή το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) (διαφοροποιώντας τα ποσά για τα οποία είχε προηγουμένως χρησιμοποιηθεί λογιστική αντιστάθμιση, αλλά για τα οποία δεν αναμένεται να προκύψουν πλέον αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές, από τα ποσά που έχουν μεταφερθεί επειδή το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει επηρεάσει τα αποτελέσματα)·
 - v) το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1)· και

▼ **M53**

- vi) για αντισταθμίσεις καθαρών θέσεων, τα κέρδη ή τις ζημίες της αντιστάθμισης που αναγνωρίζονται σε χωριστό συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση συνολικών εσόδων (βλέπε παράγραφο 6.6.4 του ΔΠΧΑ 9).
- 24Δ. Όταν ο όγκος των σχέσεων αντιστάθμισης για τις οποίες ισχύει η εξαίρεση της παραγράφου 23Γ δεν είναι αντιπροσωπευτικός των συνηθισμένων όγκων στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς (ήτοι ο όγκος κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν αντιπροσωπεύει τους όγκους της περιόδου αναφοράς), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και τον λόγο για τον οποίο θεωρεί ότι οι όγκοι δεν είναι αντιπροσωπευτικοί.
- 24Ε. Η οικονομική οντότητα προβαίνει σε συμφωνία κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων και παρέχει ανάλυση των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, συνοπολογίζοντας:
- α) τις διαφοροποιήσεις, κατ' ελάχιστον, μεταξύ των ποσών που αφορούν τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 24Γ στοιχείο β) σημεία i) και iv), καθώς και των ποσών που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο δ) σημεία i) και iii) του ΔΠΧΑ 9·
- β) τις διαφοροποιήσεις μεταξύ των ποσών που αφορούν τη διαχρονική αξία δικαιωμάτων προαίρεσης που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με συναλλαγές και των ποσών που αφορούν τη διαχρονική αξία δικαιωμάτων προαίρεσης που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με χρονική περίοδο, όταν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 του ΔΠΧΑ 9· και
- γ) τις διαφοροποιήσεις μεταξύ των ποσών που αφορούν προθεσμιακά στοιχεία προθεσμιακών συμβολαίων και περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας χρηματοοικονομικών μέσων που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με συναλλαγές και των ποσών που αφορούν προθεσμιακά στοιχεία προθεσμιακών συμβολαίων και περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας χρηματοοικονομικών μέσων που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με χρονική περίοδο, όταν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα εν λόγω ποσά σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 του ΔΠΧΑ 9.
- 24ΣΤ. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στην παράγραφο 24Ε χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου. Αυτός ο διαχωρισμός κατά κίνδυνο δύναται να συμπεριληφθεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιλογή προσδιορισμού της έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων*
- 24Ζ. Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο, ή τμήμα αυτού, ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων επειδή χρησιμοποιεί ένα πιστωτικό παράγωγο προκειμένου να διαχειριστεί τον πιστωτικό κίνδυνο του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου γνωστοποιεί:
- α) για πιστωτικά παράγωγα που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9, τη συμφωνία κάθε ονομαστικού ποσού και την εύλογη αξία στην έναρξη και τη λήξη της περιόδου αναφοράς·
- β) το κέρδος ή τη ζημία που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικού μέσου, ή τμήματος αυτού, ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9· και

▼ **M53**

- γ) κατά τη διακοπή της επιμέτρησης ενός χρηματοοικονομικού μέσου, ή τμήματος αυτού, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, την εύλογη αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου που αποτελεί πλέον τη νέα τρέχουσα αξία σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.4 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9 και το αντίστοιχο ονομαστικό ποσό ή ποσό κεφαλαίου (εάν δεν παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να συνεχίζει την εν λόγω γνωστοποίηση σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς).

▼ **M70**

Αβεβαιότητα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς

- 24H. Όσον αφορά τις σχέσεις αντιστάθμισης στις οποίες η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εξαιρέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 6.8.4–6.8.12 του ΔΠΧΑ 9 ή τις παραγράφους 102Δ–102ΙΔ του ΔΛΠ 39, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τα σημαντικά επιτόκια αναφοράς στα οποία είναι εκτεθειμένες οι σχέσεις αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας·
 - β) το μέγεθος της έκθεσης σε κίνδυνο που διαχειρίζεται η οικονομική οντότητα και επηρεάζεται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς·
 - γ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τη διαδικασία μετάβασης σε εναλλακτικά επιτόκια αναφοράς·
 - δ) περιγραφή των σημαντικών παραδοχών ή κρίσεων στις οποίες προέβη η οικονομική οντότητα κατά την εφαρμογή αυτών των παραγράφων (για παράδειγμα, των παραδοχών ή κρίσεων σχετικά με το πότε παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς)· και
 - ε) το ονομαστικό ποσό των μέσων αντιστάθμισης στις εν λόγω σχέσεις αντιστάθμισης.

▼ **M74**

Πρόσθετες γνωστοποιήσεις σχετικές με τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς

- 24Θ. Προκειμένου οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να κατανοήσουν την επίδραση της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς στα χρηματοοικονομικά μέσα και τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οντότητας, η οντότητα δημοσιοποιεί πληροφορίες σχετικά με:
- α) τη φύση και την έκταση των κινδύνων στους οποίους εκτίθεται η οντότητα και οι οποίοι απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα που υπόκεινται στη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, καθώς και τον τρόπο διαχείρισης των εν λόγω κινδύνων από την οντότητα· και
 - β) την πρόοδο της οντότητας όσον αφορά την ολοκλήρωση της μετάβασης στα εναλλακτικά επιτόκια αναφοράς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τη μετάβαση αυτή.
- 24Ι. Για να επιτευχθούν οι στόχοι της παραγράφου 24Θ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τρόπο με τον οποίον η οντότητα διαχειρίζεται τη μετάβαση στα εναλλακτικά επιτόκια αναφοράς, την πρόοδο της κατά την ημερομηνία αναφοράς και τους κινδύνους στους οποίους εκτίθεται και οι οποίοι απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα λόγω της μετάβασης·

▼ M74

β) ποσοτικές πληροφορίες, διαχωρισμένες ανά σημαντικό επιτόκιο αναφοράς που υπόκειται στη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν έχουν ακόμη μεταβεί σε εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς έως το τέλος της περιόδου αναφοράς, απεικονίζοντας χωριστά:

i) μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία·

ii) μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις· και

iii) παράγωγα· και

γ) αν οι κίνδυνοι που εντοπίστηκαν στην παράγραφο 24I στοιχείο α) έχουν επιφέρει μεταβολές στη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οντότητας (βλ. παράγραφο 22A), περιγραφή των εν λόγω μεταβολών.

▼ B*Εύλογη αξία*

25. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 29, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (βλ. παράγραφο 6), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία της εκάστοτε κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά τρόπο που επιτρέπει τη σύγκριση με τη λογιστική αξία της.
26. Κατά την γνωστοποίηση εύλογων αξιών, η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε κατηγορίες, τις οποίες συμψηφίζει μόνον στο μέτρο που οι λογιστικές τους αξίες συμψηφίζονται στον ισολογισμό.

▼ M33**▼ M53**

28. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης διότι η εύλογη αξία δεν τεκμηριώνεται από επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) και δεν βασίζεται σε τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί μόνο δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές (βλέπε παράγραφο B5.1.2A του ΔΠΧΑ 9). Στις εν λόγω περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης:

α) τη λογιστική της πολιτική για την αναγνώριση στα αποτελέσματα της διαφοράς μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής ώστε να αντανakλάται μια μεταβολή στους παράγοντες (συμπεριλαμβανομένου του χρόνου) που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης [βλέπε παράγραφο B5.1.2A στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9].

β) την αθροιστική διαφορά που δεν έχει ακόμη αναγνωριστεί στα αποτελέσματα στην έναρξη και τη λήξη της περιόδου, καθώς και συμφωνία των μεταβολών στο υπόλοιπο της διαφοράς αυτής·

▼ M53

- γ) τον λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα κατέληξε ότι η τιμή συναλλαγής δεν ήταν η βέλτιστη απόδειξη της εύλογης αξίας, συμπεριλαμβανομένης περιγραφής των αποδεικτικών στοιχείων που υποστηρίζουν την εύλογη αξία.

▼ M54

29. Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας:

▼ B

- α) όταν η λογιστική αξία είναι ένας λογικός κατ' εκτίμηση υπολογισμός της εύλογης αξίας, για παράδειγμα, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί:

▼ M54

- β) για επένδυση σε συμμετοχικούς τίτλους για τους οποίους δεν υπάρχουν επίσημες χρηματιστηριακές τιμές σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) ή σε παράγωγα συνδεδεμένα με τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους, η οποία επιμετράται στο κόστος βάσει του ΔΛΠ 39 διότι η εύλογη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με άλλο τρόπο· ή

- γ) για μια σύμβαση που περιλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 4), εάν η εύλογη αξία του εν λόγω χαρακτηριστικού δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία· ή

- δ) για υποχρεώσεις από μισθώσεις.

▼ M53

30. Στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 29 στοιχείο γ), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία προκειμένου οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να εξάγουν τα δικά τους συμπεράσματα ως προς την έκταση των δυνατών διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας των εν λόγω συμβολαίων και της εύλογης αξίας αυτών, όπως:

▼ B

- α) το γεγονός ότι οι πληροφορίες για την εύλογη αξία δεν έχουν γνωστοποιηθεί για τα υπόψη μέσα εξαιτίας του ότι η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·

- 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.

▼ B**ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΈΚΤΑΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ**

31. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία είναι εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα στο ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◄.
32. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 33-42, εστιάζονται στους κινδύνους που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα και τον τρόπο της διαχείρισής τους. Στους εν λόγω κινδύνους συγκαταλέγονται συνήθως ο πιστωτικός κίνδυνος, ο κίνδυνος ρευστότητας και ο κίνδυνος αγοράς, χωρίς να αποκλείονται άλλοι κίνδυνοι.

▼ M29

- 32A. Η παροχή ποιοτικών γνωστοποιήσεων στο πλαίσιο ποσοτικών γνωστοποιήσεων επιτρέπει στους χρήστες να συνδέουν συναφείς γνωστοποιήσεις και ως εκ τούτου να διαμορφώνουν μια γενική εικόνα της φύσης και της έκτασης των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα. Η αλληλεπίδραση μεταξύ των ποιοτικών και των ποσοτικών γνωστοποιήσεων συμβάλλει στην γνωστοποίηση των πληροφοριών με τρόπο που επιτρέπει καλύτερα στους χρήστες να αξιολογούν την έκθεση μιας οντότητας σε κινδύνους.

▼ B**Ποιοτικές γνωστοποιήσεις**

33. Για κάθε είδος κινδύνου που απορρέει από χρηματοοικονομικά μέσα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) την έκθεσή της σε κινδύνους και τον τρόπο με τον οποίο προκύπτουν·
 - β) τους στόχους, τις πολιτικές και διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου και τις μεθόδους επιμέτρησης του κινδύνου που εφαρμόζονται και
 - γ) οποιασδήποτε αλλαγές στα στοιχεία α) και β) από την προηγούμενη περίοδο.

Ποσοτικές γνωστοποιήσεις**▼ M29**

34. Για κάθε είδος κινδύνου που απορρέει από χρηματοοικονομικά μέσα, η οντότητα γνωστοποιεί:
- α) συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεσή της στον εκάστοτε κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Η γνωστοποίηση αυτή βασίζεται σε πληροφορίες που παρέχονται εσωτερικά στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*), για παράδειγμα, στο διοικητικό συμβούλιο ή τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας.
 - β) τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 36-42, εφόσον δεν παρέχονται σύμφωνα με το (α).
 - γ) τις συγκεντρώσεις κινδύνων εάν δεν είναι εμφανείς από τις γνωστοποιήσεις που έγιναν σύμφωνα με τα (α) και (β).

▼ **B**

35. Εάν τα ποσοτικά στοιχεία που γνωστοποιούνται ως έχουν κατά το ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◀ δεν είναι αντιπροσωπευτικά της έκθεσης της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους κατά την περίοδο, η οικονομική οντότητα παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που είναι αντιπροσωπευτικές.

Πιστωτικός κίνδυνος

▼ **M53**

Πεδίο εφαρμογής και στόχοι

- 35A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 35ΣΤ–35ΙΔ στα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ισχύουν οι απαιτήσεις απομείωσης του ΔΠΧΑ 9. Εντούτοις:

α) για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα, η παράγραφος 35Ι ισχύει για εκείνες τις εμπορικές απαιτήσεις, τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία ή τις απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9, εφόσον τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τροποποιούνται ενώ εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών· και

β) η παράγραφος 35ΙΑ στοιχείο β) δεν ισχύει για τις απαιτήσεις από μισθώματα.

- 35B. Οι γνωστοποιήσεις πιστωτικού κινδύνου που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 35ΣΤ–35ΙΔ παρέχουν τη δυνατότητα στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν την επίδραση του πιστωτικού κινδύνου στο ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, οι γνωστοποιήσεις πιστωτικού κινδύνου παρέχουν:

α) πληροφορίες σχετικά με τις πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο αυτές σχετίζονται με την αναγνώριση και την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένων των μεθόδων, των υποθέσεων και των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών·

β) ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία που επιτρέπουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων που προκύπτουν από τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών και των λόγων για τις μεταβολές αυτές· και

γ) πληροφορίες σχετικά με την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας (ήτοι τον πιστωτικό κίνδυνο που εμπεριέχεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας και τις δεσμεύσεις για χορήγηση πίστωσης), συμπεριλαμβανομένων των σημαντικών συγκεντρώσεων πιστωτικού κινδύνου.

- 35Γ. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επαναλαμβάνει πληροφορίες που παρέχονται ήδη αλλού, εφόσον οι εν λόγω πληροφορίες ενσωματώνονται με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε άλλες καταστάσεις, όπως στον σχολιασμό της διοίκησης ή στην έκθεση επί των κινδύνων που διατίθενται στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Χωρίς τις πληροφορίες ενσωματωμένες με παραπομπές, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρεις.

- 35Δ. Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι της παραγράφου 35B, η οικονομική οντότητα (εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά) προσδιορίζει τον βαθμό των λεπτομερειών που θα γνωστοποιεί, τη βαρύτητα που θα δίδει στις διάφορες παραμέτρους των απαιτήσεων γνωστοποίησης, τον κατάλληλο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού και κατά πόσον οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπρόσθετες επεξηγήσεις για να αξιολογήσουν τα ποσοτικά στοιχεία που παρέχονται.

▼ **M53**

- 35E. Εάν οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 35ΣΤ–35ΙΔ δεν επαρκούν για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 35B, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των στόχων αυτών.

Πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου

- 35ΣΤ. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου και τον τρόπο με τον οποίο αυτές σχετίζονται με την αναγνώριση και επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Για να εκπληρώσει τον στόχο αυτό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν και να αξιολογήσουν:

- α) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αποφάσισε ότι ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών μέσων έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση, μεταξύ άλλων, αν και με ποιον τρόπο:
 - i) τα χρηματοοικονομικά μέσα θεωρείται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.10 του ΔΠΧΑ 9, συμπεριλαμβανομένων των κατηγοριών χρηματοπιστωτικών μέσων για τις οποίες ισχύει και
 - ii) έχει ανατραπεί το τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 του ΔΠΧΑ 9, σύμφωνα με το οποίο θεωρείται ότι έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση όταν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών·
- β) τους ορισμούς της οικονομικής οντότητας περί αθέτησης, συμπεριλαμβανομένων των λόγων για την επιλογή των συγκεκριμένων ορισμών·
- γ) τον τρόπο με τον οποίο ομαδοποιούνται τα μέσα όταν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές έχουν επιμετρηθεί σε συλλογική βάση·
- δ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αποφάσισε ότι τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας·
- ε) την πολιτική διαγραφών της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των δεικτών που υποδεικνύουν ότι δεν υπάρχουν εύλογες προσδοκίες για ανάκτηση και τις πληροφορίες σχετικά με την πολιτική που ακολουθεί για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διαγράφονται αλλά εξακολουθούν να υπόκεινται σε εκτελέσεις· και
- στ) τον τρόπο με τον οποίο έχουν εφαρμοστεί οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.5.12 του ΔΠΧΑ 9 για την τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα:
 - i) καθορίζει κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος επί χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που έχει τροποποιηθεί ενώ η πρόβλεψη ζημίας έχει επιμετρηθεί σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, έχει βελτιωθεί στον βαθμό που η πρόβλεψη ζημίας επανέρχεται ως επιμετρούμενη σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.5 του ΔΠΧΑ 9· και
 - ii) παρακολουθεί τον βαθμό στον οποίο η πρόβλεψη ζημίας επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που πληροί τα κριτήρια του σημείου i) επιμετράται στη συνέχεια εκ νέου σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 του ΔΠΧΑ 9.

▼ **M53**

- 35Z. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τα δεδομένα, τις υποθέσεις και τις τεχνικές εκτιμήσεων που χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση των απαιτήσεων που περιλαμβάνονται στην ενότητα 5.5 του ΔΠΧΑ 9. Για τον σκοπό αυτό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τη βάση των δεδομένων και των παραδοχών και των τεχνικών εκτίμησης που χρησιμοποιεί:
 - i) για να επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές διάρκειας ζωής και δωδεκαμήνου·
 - ii) για να καθορίζει κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών μέσων έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση· και
 - iii) για να καθορίζει κατά πόσον ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας·
 - β) τον τρόπο με τον οποίο οι πληροφορίες που αφορούν το μέλλον έχουν ενσωματωθεί στον καθορισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης μακροοικονομικών στοιχείων· και
 - γ) τις μεταβολές στις τεχνικές εκτίμησης ή στις σημαντικές παραδοχές που έχουν ληφθεί στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και τα αίτια των εν λόγω μεταβολών.

Ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία σχετικά με τα ποσά που προκύπτουν από αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές

- 35H. Προκειμένου να παρέχει επεξηγήσεις για τις μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας και για τα αίτια των εν λόγω μεταβολών, η οικονομική οντότητα παρέχει, ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, συμφωνία από το υπόλοιπο έναρξης ως το υπόλοιπο λήξης της πρόβλεψης ζημίας, με τη μορφή πίνακα, όπου παρουσιάζονται χωριστά οι μεταβολές της περιόδου αναφοράς που αφορούν:
- α) την πρόβλεψη ζημίας που επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου·
 - β) την πρόβλεψη ζημίας που επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής από:
 - i) χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση αλλά τα οποία δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας·
 - ii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την περίοδο αναφοράς (αλλά δεν αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας)· και
 - iii) εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι προβλέψεις ζημιών επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9·
 - γ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Με βάση τη συμφωνία, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των απροεξόφλητων αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών κατά την αρχική αναγνώριση από αρχικά αναγνωρισθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

▼ **M53**

350. Προκειμένου να είναι σε θέση οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 35H, η οικονομική οντότητα παρέχει εξηγήσεις για το πώς σημαντικές μεταβολές που προέκυψαν στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων κατά την περίοδο αναφοράς συνέβαλαν στις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας. Οι πληροφορίες παρέχονται χωριστά για τα χρηματοοικονομικά μέσα που αντιπροσωπεύουν την πρόβλεψη ζημίας όπως παρατίθεται στην παράγραφο 35H στοιχεία α) έως γ) και περιλαμβάνουν συναφή ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία. Παραδείγματα μεταβολών στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που συνέβαλαν στις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας είναι, μεταξύ άλλων:
- α) οι μεταβολές που οφείλονται σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δημιουργήθηκαν ή αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αναφοράς·
 - β) η τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9·
 - γ) οι μεταβολές που οφείλονται σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία έπαψαν να αναγνωρίζονται (συμπεριλαμβανομένων και όσων διεγράφησαν) κατά την περίοδο αναφοράς· και
 - δ) οι μεταβολές που εξαρτώνται από το κατά πόσον η πρόβλεψη ζημίας επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ή δωδεκαμήνου.
351. Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να κατανοήσουν τη φύση και την επίδραση των τροποποιήσεων των συμβατικών ταμειακών ροών σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπέστησαν παύση αναγνώρισης και την επίδραση των εν λόγω τροποποιήσεων στην επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) το αποσβεσμένο κόστος πριν από την τροποποίηση και το καθαρό κέρδος ή ζημία λόγω της τροποποίησης που αναγνωρίζεται για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων οι συμβατικές ταμειακές ροές έχουν τροποποιηθεί κατά την περίοδο αναφοράς, ενώ η πρόβλεψη ζημίας επί αυτών είχε επιμετρηθεί σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής· και
 - β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία στη λήξη της περιόδου αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν τροποποιηθεί μετά την αρχική αναγνώριση σε χρόνο κατά τον οποίο η πρόβλεψη ζημίας επιμετρούνταν σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και των οποίων η πρόβλεψη ζημίας μεταβλήθηκε στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ώστε να επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου.
- 351A. Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να κατανοήσουν την επίδραση της εξασφάλισης και άλλων πιστωτικών ενισχύσεων στα ποσά που προκύπτουν από τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου:
- α) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση αυτής σε πιστωτικό κίνδυνο στη λήξη της περιόδου αναφοράς, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξασφαλίσεις που έχει λάβει ή λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (π.χ. συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)·
 - β) αφηγηματική περιγραφή της εξασφάλισης που έχει ληφθεί και των λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων, συμπεριλαμβανομένης

▼ **M53**

- i) περιγραφής της φύσης και της ποιότητας της εξασφάλισης που έχει ληφθεί·
 - ii) επεξήγησης τυχόν σημαντικών μεταβολών στην ποιότητα της εν λόγω εξασφάλισης ή των πιστωτικών ενισχύσεων εξαιτίας της επιδείνωσης ή των μεταβολών των πολιτικών εξασφαλίσεων της οικονομικής οντότητας στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς· και
 - iii) πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει πρόβλεψη ζημίας εξαιτίας της εξασφάλισης·
- γ) ποσοτικά στοιχεία σχετικά με την εξασφάλιση που έχει ληφθεί και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (για παράδειγμα, ποσοτικοποίηση του βαθμού στον οποίο η εξασφάλιση και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς.
- 35IB. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ανεξόφλητο συμβατικό ποσό επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν απαλειφθεί στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και υπόκειται ακόμη σε εκτέλεση.

Έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο

- 35IG. Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να αξιολογήσουν την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο και να κατανοήσουν τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου αυτής, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, ανά *βαθμίδα διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου*, την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο έναντι δανειακών δεσμεύσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης. Οι εν λόγω πληροφορίες παρέχονται χωριστά για τα χρηματοοικονομικά μέσα:
- α) για τα οποία η πρόβλεψη ζημίας επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου·
 - β) για τα οποία η πρόβλεψη ζημίας επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και πρόκειται για:
 - i) χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση αλλά τα οποία δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας·
 - ii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την περίοδο αναφοράς (αλλά δεν αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας)· και
 - iii) εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι προβλέψεις ζημιών επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9·
 - γ) τα οποία αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας.

- 35ID. Για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα στα οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9, οι πληροφορίες που παρέχονται βάσει της παραγράφου 35IG μπορούν να βασίζονται σε πίνακα προβλέψεων (βλέπε παράγραφο B5.5.35 του ΔΠΧΑ 9).

▼ M53

36. Για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εντός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, τα οποία ωστόσο δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις απομείωσης του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά χρηματοοικονομικό μέσο:

α) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση αυτής σε πιστωτικό κίνδυνο στη λήξη της περιόδου αναφοράς, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξασφαλίσεις που έχει λάβει ή λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (π.χ. συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)· η γνωστοποίηση αυτή δεν απαιτείται για τα χρηματοοικονομικά μέσα των οποίων η λογιστική αξία αντιπροσωπεύει καλύτερα το ποσό της μέγιστης έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο·

β) την περιγραφή των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί, καθώς και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων, και το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα αυτών (π.χ. ποσοτικοποίηση του βαθμού στον οποίο οι εξασφαλίσεις και οι λοιπές πιστωτικές αναβαθμίσεις μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο) όσον αφορά το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [είτε έχει γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το στοιχείο α) είτε αντιπροσωπεύεται από τη λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου]·

γ) [διαγράφηκε]

▼ M29

δ) [απαλείφθηκε]

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε καθυστέρηση ή που έχουν υποστεί απομείωση αξίας

▼ M53

37. [Διαγράφηκε]

▼ M29

Ληφθείσες εξασφαλίσεις και άλλες πιστωτικές αναβαθμίσεις

38. Όταν στην οντότητα περιέρχονται κατά την περίοδο χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είτε με την πρόσκτηση παρασχεθεισών εξασφαλίσεων είτε με την ενεργοποίηση άλλων πιστωτικών αναβαθμίσεων (π.χ. εγγυήσεις), και τα υπόψη περιουσιακά στοιχεία πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης άλλων ΔΠΧΑ, η οντότητα γνωστοποιεί, για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει κατά την ημερομηνία αναφοράς:

α) τη φύση και τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων· και

β) όταν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία δεν είναι άμεσα μετατρέψιμα σε μετρητά, τις πολιτικές που ακολουθεί για τη διάθεση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή για τη χρησιμοποίησή τους στις δραστηριότητές της.

▼ B

Κίνδυνος ρευστότητας

▼ M19

39. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) ανάλυση ληκτότητας για μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (περιλαμβανομένων των συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης που έχουν εκδοθεί) που να δείχνει τις εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες.

β) ανάλυση ληκτότητας για παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η ανάλυση ληκτότητας περιλαμβάνει τις εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες για εκείνες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις για τις οποίες οι συμβατικές ληκτότητες είναι αναγκαίες για την κατανόηση του χρονισμού των ταμειακών ροών (βλέπε παράγραφο B11B).

▼ **M19**

- γ) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας που ενέχουν τα σημεία α) και β).

▼ **B***Κίνδυνος αγοράς**Ανάλυση ευαισθησίας*

40. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κάτωθι, εκτός εάν συμμορφώνεται με την παράγραφο 41:

- α) ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς στον οποίο είναι εκτεθειμένη κατά το ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◀ , που δείχνει τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια της οικονομικής οντότητας από λογικά πιθανές την ημερομηνία εκείνη μεταβολές της σχετικής μεταβλητής κινδύνου·
- β) τις μεθόδους και παραδοχές που χρησίμευσαν για την κατάρτιση της ανάλυσης ευαισθησίας, και
- γ) τις μεταβολές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο, στις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και τους λόγους για τις μεταβολές αυτές.

41. Όταν η οικονομική οντότητα καταρτίζει ανάλυση ευαισθησίας, όπως ο κίνδυνος αξίας χαρτοφυλακίου, που αντικατοπτρίζει τις αλληλεξαρτήσεις μεταξύ μεταβλητών κινδύνου (π.χ. επιτόκια και συναλλαγματικές ισοτιμίες) και την χρησιμοποιεί για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών κινδύνων, δύναται να χρησιμοποιεί την εν λόγω ανάλυση ευαισθησίας αντί για την ανάλυση που αναφέρεται στην παράγραφο 40. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, επίσης:

- α) επεξήγηση της μεθόδου που χρησιμοποίησε για την κατάρτιση της ανάλυσης ευαισθησίας, καθώς και των κυριότερων παραμέτρων και παραδοχών στα οποία βασίζονται τα παρεχόμενα δεδομένα και
- β) επεξήγηση του στόχου της χρησιμοποιηθείσας μεθόδου και των τυχόν περιορισμών που μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα να μην αντικατοπτρίζουν πλήρως οι πληροφορίες την εύλογη αξία των υπόψη περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Άλλες γνωστοποιήσεις κινδύνου αγοράς

42. Όταν οι γνωστοποιούμενες βάσει της παραγράφου 40 ή 41 αναλύσεις ευαισθησίας δεν είναι αντιπροσωπευτικές του κινδύνου που ενέχεται σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, λόγω του ότι η έκθεση στο τέλος του έτους δεν αντικατοπτρίζει την έκθεση καθ' όλη τη διάρκεια του έτους) η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό καθώς και τον λόγο για τον οποίο θεωρεί ότι οι αναλύσεις ευαισθησίας δεν είναι αντιπροσωπευτικές.

▼ **M30****ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

- 42A. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης στις παραγράφους 42B–42H σχετικά με τις μεταβιβάσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συμπληρώνουν τις άλλες απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ. Οι οντότητες παρουσιάζουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 42B–42H σε μια ενιαία σημείωση στις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι οντότητες παρέχουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για όλα τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται για οιαδήποτε συνεχιζόμενη συμμετοχή σε μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο, που υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, ανεξάρτητα από το πότε έλαβε χώρα η σχετική πράξη μεταβίβασης. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις εν λόγω παραγράφους, οι οντότητες μεταβιβάζουν το σύνολο ή μέρος περιουσιακού στοιχείου (το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο), εάν και μόνον εάν, είτε:

▼ M30

- α) μεταβιβάζουν τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου· είτε
- β) διατηρούν τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο, αλλά αναλαμβάνουν συμβατική υποχρέωση να καταβάλλουν τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους αποδέκτες σε μια συμφωνία.
- 42B. Οι οντότητες γνωστοποιούν πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα:
- α) να κατανοούν τη σχέση μεταξύ των μεταβιβαζόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων· και
- β) να αξιολογούν τη φύση και τους κινδύνους που είναι συνυφασμένοι με την συνεχιζόμενη συμμετοχή σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν παύσει να αναγνωρίζονται.

▼ M53

- 42Γ. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης των παραγράφων 42Ε–42Η, η οικονομική οντότητα έχει συνεχιζόμενη ανάμιξη σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν, ως μέρος της μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα διατηρεί οιαδήποτε από τα συμβατικά δικαιώματα ή τις δεσμεύσεις που ενυπάρχουν στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή αποκτά τυχόν νέα συμβατικά δικαιώματα ή δεσμεύσεις που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις παραγράφους 42Ε–42Η, τα κατωτέρω δεν συνιστούν συνεχιζόμενη ανάμιξη:

▼ M30

- α) συνήθεις δηλώσεις και δηλώσεις αυξημένης ισχύος αναφορικά με δόλια μεταβίβαση και έννοιες λογικότητας, καλής πίστης και θεμιτού σκοπού που θα μπορούσαν να ακυρώσουν μια μεταβίβαση ως αποτέλεσμα αγωγής·

▼ M53

- β) συμφωνία βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να εισπράττει τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες και πληρούνται οι όροι της παραγράφου 3.2.5 στοιχεία α) έως γ) του ΔΠΧΑ 9.

▼ M30

- γ) συμφωνία βάσει της οποίας η οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να εισπράττει τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οντότητες και πληρούνται οι όροι στις παραγράφους 19(α)-(γ) του ΔΛΠ 39.

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους

▼ M53

- 42Δ. Η οικονομική οντότητα δύναται να έχει μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με τέτοιο τρόπο ώστε εν μέρει ή στο σύνολο τους να μην πληρούν τα κριτήρια πάσης αναγνώρισης. Για την εκπλήρωση των στόχων που αναφέρονται στην παράγραφο 42B στοιχείο α), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί σε κάθε ημερομηνία αναφοράς για κάθε κατηγορία μεταβιβασθέντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους:

▼ M30

- α) τη φύση των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων·
- β) Τη φύση των κινδύνων και των οφελών της κυριότητας στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οντότητα·

▼ **M30**

- γ) περιγραφή της φύσης της σχέσης μεταξύ των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων και των συναφών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών που απορρέουν από τη μεταβίβαση στην χρήση των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων της αναφέρουσας οντότητας·
- δ) όταν ο αντισυμβαλλόμενος (οι αντισυμβαλλόμενοι) στις σχετικές υποχρεώσεις έχει (έχουν) δυνατότητα προσφυγής μόνον στα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, μια κατάσταση που να αναφέρει την εύλογη αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, την εύλογη αξία των συνδεδεμένων υποχρεώσεων και την καθαρή θέση (διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων)·
- ε) όταν η οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει το σύνολο των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, τις λογιστικές αξίες των στοιχείων αυτών και τις συνδεδεμένες υποχρεώσεις.

▼ **M53**

- στ) όταν η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξης της [βλέπε παράγραφο 3.2.6 στοιχείο γ) σημείο ii) και 3.2.16 του ΔΠΧΑ 9], τη συνολική λογιστική αξία των αρχικών περιουσιακών στοιχείων πριν από τη μεταβίβαση, τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων την οποία η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει και τη λογιστική αξία των συναφών υποχρεώσεων.

▼ **M30**

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους

▼ **M53**

- 42E. Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι που παρατίθενται στην παράγραφο 42B στοιχείο β), όταν η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο σύνολό τους [βλέπε παράγραφο 3.2.6 στοιχείο α) και στοιχείο γ) σημείο i) του ΔΠΧΑ 9] αλλά έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη σε αυτά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, κατ' ελάχιστον, για κάθε τύπο συνεχιζόμενης ανάμειξης σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:

▼ **M30**

- α) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας και αντιπροσωπεύουν την συνεχιζόμενη συμμετοχή της οντότητας στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και τους λογαριασμούς στους οποίους αναγνωρίζεται η λογιστική αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων·
- β) την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αντιπροσωπεύουν την συνεχιζόμενη συμμετοχή της οντότητας στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται·
- γ) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα την μέγιστη έκθεση της οντότητας σε ζημία από την συνεχιζόμενη συμμετοχή της στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και πληροφορίες που εμφανίζουν τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται η μέγιστη έκθεση σε ζημία·
- δ) τις μη προεξοφλημένες ταμειακές εκροές που θα απαιτούνταν ή μπορεί να απαιτηθούν για την επαναγορά των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται (π.χ. η τιμή άσκησης δικαιώματος σε συμφωνία προαίρεσης) ή άλλα ποσά πληρωτέα στον εκδοχέα σε σχέση με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία· εάν οι ταμειακές εκροές είναι μεταβλητές, τότε το γνωστοποιούμενο ποσόν πρέπει να βασίζεται στις συνθήκες που υφίστανται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς·

▼ **M30**

- ε) ανάλυση ληκτότητας των μη προεξοφλημένων ταμειακών εκροών που θα απαιτούνταν ή μπορεί να απαιτηθούν για την επαναγορά των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται ή άλλων ποσών πληρωτέων στον εκδοχέα σε σχέση με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, όπου να παρουσιάζονται οι εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες της συνεχιζόμενης συμμετοχής της οντότητας·
- στ) ποιοτικά στοιχεία που εξηγούν και υποστηρίζουν τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στα σημεία (α)-(ε).

42ΣΤ. Η οντότητα μπορεί να συγκεντρώσει τις πληροφορίες που απαιτούνται από την ανωτέρω παράγραφο 42Ε σε σχέση με κάποιο συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο εφόσον η οντότητα διαθέτει ένα ή περισσότερα είδη συνεχιζόμενης συμμετοχής στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και να τις αναφέρει σε ένα είδος συνεχιζόμενης συμμετοχής·

42Ζ. Επιπλέον, η οντότητα γνωστοποιεί, για κάθε είδος συνεχιζόμενης συμμετοχής·

- α) το κέρδος ή τη ζημία που αναγνωρίστηκε στην ημερομηνία μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων·
- β) τα έσοδα και οι δαπάνες που έχουν αναγνωριστεί, τόσο στην περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, από την συνεχιζόμενη συμμετοχή στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται (π.χ. αλλαγές εύλογης αξίας σε παράγωγα μέσα)·
- γ) εάν το συνολικό ποσό των εσόδων από τη δραστηριότητα μεταβίβασης (που πληροί τους όρους για παύση αναγνώρισης) σε μια περίοδο αναφοράς δεν είναι ομοιόμορφα καταμεμημένο καθόλη την περίοδο αναφοράς (π.χ. εάν σημαντικό μέρος του συνολικού ποσού της δραστηριότητας μεταβίβασης αντιστοιχεί στις τελευταίες ημέρες της περιόδου αναφοράς):
- (i) όταν η μεγαλύτερη δραστηριότητα μεταβίβασης έλαβε χώρα εντός της εν λόγω περιόδου αναφοράς (π.χ. τις τελευταίες πέντε ημέρες πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς)·
- (ii) το ποσό (π.χ. συναφή κέρδη ή ζημιές) που αναγνωρίστηκε από την δραστηριότητα μεταβίβαση στο τμήμα εκείνο της περιόδου αναφοράς· και
- (iii) το συνολικό ποσό των εσόδων από τη δραστηριότητα μεταβίβασης στο τμήμα εκείνο της περιόδου αναφοράς.

Η οντότητα παρέχει πληροφορίες για κάθε περίοδο αναφοράς για την οποία παρουσιάζεται κατάσταση συνολικών εσόδων.

Συμπληρωματικές πληροφορίες

42Η. Η οντότητα γνωστοποιεί οιαδήποτε συμπληρωματική πληροφορία που θεωρεί αναγκαία για την εκπλήρωση των στόχων της γνωστοποίησης στην παράγραφο 42Β.

▼ **M53****ΑΡΧΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 9**

42Θ. Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής·

- α) την κατηγορία αρχικής επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που έχει καθοριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ή σύμφωνα με προηγούμενη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (εάν η προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις)·

▼ **M53**

β) τη νέα κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που έχει καθοριστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9·

γ) το ποσό οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης που προηγουμένως είχαν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά δεν προσδιορίζονται πλέον κατά τον τρόπο αυτό, διαχωρίζοντας εκείνα για τα οποία το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί την ανακατάταξή τους από την οικονομική οντότητα από εκείνα τα οποία η οικονομική οντότητα επιλέγει να ανακατατάξει στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.2 του ΔΠΧΑ 9, ανάλογα με την προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση δύναται να περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής. Ως εκ τούτου, η παρούσα παράγραφος δύναται να έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση περισσότερων από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις εν λόγω ποσοτικές γνωστοποιήσεις σε μορφή πίνακα, εκτός εάν κρίνεται καταλληλότερη κάποια άλλη μορφή.

42I. Κατά την περίοδο αναφοράς, στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποιοτικά στοιχεία προκειμένου να είναι οι χρήστες σε θέση να κατανοήσουν:

α) πώς έχει εφαρμόσει τις απαιτήσεις κατάταξης του ΔΠΧΑ 9 στα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων η κατάταξη έχει μεταβληθεί εξαιτίας της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9·

β) τους λόγους προσδιορισμού ή αποπροσδιορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.2 του ΔΠΧΑ 9, ανάλογα με την προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση δύναται να περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής. Ως εκ τούτου, η παρούσα παράγραφος δύναται να έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση περισσότερων από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής.

42IA. Στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του ΔΠΧΑ 9 (ήτοι κατά τη μετάβαση της οικονομικής οντότητας από το ΔΛΠ 39 στο ΔΠΧΑ 9 για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία), απεικονίζει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42IB–42IE του παρόντος ΔΠΧΑ όπως προβλέπεται βάσει της παραγράφου 7.2.15 του ΔΠΧΑ 9.

42IB. Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42IA, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις μεταβολές στις κατατάξεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, απεικονίζοντας χωριστά:

α) τις μεταβολές στις λογιστικές αξίες με βάση τις κατηγορίες της επιμέτρησής τους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (ήτοι δεν απορρέουν από μεταβολή στη βάση επιμέτρησης κατά τη μετάβαση στο ΔΠΧΑ 9)· και

β) τις μεταβολές στις τρέχουσες αξίες που προκύπτουν από μεταβολή στη βάση επιμέτρησης κατά τη μετάβαση στο ΔΠΧΑ 9.

Οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αρχικά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

▼ **M53**

42ΙΓ. Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42ΙΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν ανακαταταχθεί ώστε να επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος και, στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αυτά που έχουν ανακαταταχθεί από την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ώστε να επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, ως αποτέλεσμα της μετάβασης στο ΔΠΧΑ 9:

- α) την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στη λήξη της περιόδου αναφοράς και
- β) την εύλογη αξία του κέρδους ή της ζημίας που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις δεν είχαν ανακαταταχθεί.

Οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

42ΙΔ. Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42ΙΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν ανακαταταχθεί από την εύλογη αξία μέσω της κατηγορίας των αποτελεσμάτων ως αποτέλεσμα της μετάβασης στο ΔΠΧΑ 9:

- α) το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής και
- β) τα έσοδα ή τα έξοδα από τόκους που αναγνωρίζονται.

Εάν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει την εύλογη αξία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής (βλέπε παράγραφο 7.2.11 του ΔΠΧΑ 9), οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου πρέπει να πραγματοποιούνται για κάθε περίοδο αναφοράς έως την παύση αναγνώρισης. Διαφορετικά, οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αρχικά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

42ΙΕ. Όταν η οικονομική οντότητα απεικονίζει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42ΙΑ–42ΙΔ, οι εν λόγω γνωστοποιήσεις, και οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 25 του παρόντος ΔΠΧΑ, πρέπει να επιτρέπουν τη συμφωνία ανάμεσα:

- α) στις κατηγορίες επιμέτρησης που απεικονίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 9 και
- β) την κατηγορία του χρηματοοικονομικού μέσου

κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

42ΙΣΤ. Την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής της ενότητας 5.5 του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν τη συμφωνία των προβλέψεων απομείωσης λήξης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και των προβλέψεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 με τις προβλέψεις ζημίας έναρξης που καθορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η εν λόγω γνωστοποίηση παρέχεται ανά κατηγορίες επιμέτρησης των αντίστοιχων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 9, και απεικονίζει χωριστά την επίδραση των μεταβολών στην κατηγορία επιμέτρησης στην πρόβλεψη ζημίας τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

▼ **M53**

42IZ. Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα ποσά των συγκεκριμένων κονδυλίων που θα είχαν παρουσιαστεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης (οι οποίες περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με την επιμέτρηση του αποσβεσμένου κόστους των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και την απομείωση στις ενότητες 5.4 και 5.5 του ΔΠΧΑ 9):

α) του ΔΠΧΑ 9 για προγενέστερες περιόδους αναφοράς· και

β) του ΔΛΠ 39 για την τρέχουσα περίοδο.

42IH. Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.4 του ΔΠΧΑ 9, εάν είναι ανέφικτο (σύμφωνα με τον ορισμό του ΔΛΠ 8) για την οικονομική οντότητα να αξιολογήσει, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, ένα τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος σύμφωνα με τις παραγράφους B4.1.9B–B4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9 με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους B4.1.9B–B4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών έχουν αξιολογηθεί με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους B4.1.9B–B4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9, έως την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

42IΘ. Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.5 του ΔΠΧΑ 9, εάν είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για την οικονομική οντότητα να αξιολογήσει, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, κατά πόσον η εύλογη αξία ενός χαρακτηριστικού προεξόφλησης είναι ασήμαντη με βάση την παράγραφο B4.1.12 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 9, με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που προβλέπεται στην παράγραφο B4.1.12 του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών έχουν αξιολογηθεί με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που προβλέπεται στην παράγραφο B4.1.12 του ΔΠΧΑ 9, έως την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

▼ **B****ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ**

43. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2007 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

▼ B

44. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, δεν απαιτείται η παροχή συγκριτικής πληροφόρησης για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούν οι παράγραφοι 31-42 σχετικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα.

▼ M5

- 44Α. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 20, 21, 23 (γ) και (δ), 27(γ) και Β5 του Προσαρτήματος Β. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M29

- 44Β. Το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) *απόλειψε* την παράγραφο 3(γ). Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές εφαρμόζονται και σε εκείνη τη προγενέστερη περίοδο. Εντούτοις, η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται στην ενδεχόμενη αντιπαροχή που προέκυψε από μια συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία απόκτησης προηγήθηκε της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008). Αντ' αυτού, μια οντότητα λογιστικοποιεί τη σχετική αντιπαροχή σύμφωνα με τις παραγράφους 65Α-65Ε του ΔΠΧΑ 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2010).

▼ M6

- 44Γ. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου 3 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το έγγραφο *Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και Δεσμεύσεις που Ανακύπτουν κατά την Εκκαθάριση* (Τροποποιήσεις στα Δ.Λ.Π. 32 και Δ.Λ.Π. 1), που εξεδόθη τον Φεβρουάριο 2008, για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 3 θα εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼ M8

- 44Δ. Η παράγραφος 3(α) τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει για αυτή την προγενέστερη περίοδο τις τροποποιήσεις της παραγράφου 1 του Δ.Λ.Π. 28, της παραγράφου 1 του Δ.Λ.Π. 31 και της παραγράφου 4 του Δ.Λ.Π. 32 που εκδόθηκαν τον Μάιο 2008. Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει την τροποποίηση μελλοντικά.

▼ M53

44Ε. [Διαγράφηκε]

44ΣΤ. [Διαγράφηκε]

▼ M25

- 44Ζ. ~~Βελτίωση των γνωστοποιήσεων σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Μάρτιο 2009, τροποποιημένες παράγραφοι 27, 39 και Β11 και προσθήκη παραγράφων 27Α, 27Β, Β10Α και Β11Α Β11ΣΤ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Το πρώτο έτος εφαρμογής η οντότητα δεν χρειάζεται να διαβιβάσει συγκριτικά στοιχεία για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις τροποποιήσεις. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.~~

▼ **M25****ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ**

44Z. Με τη Βελτίωση των Γνωστοποιήσεων σχετικά με τα Χρηματοοικονομικά Μέσα (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ7), που εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2009, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 27, 39 και B11 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 27A, 27B, B10A και B11A–B11ΣΤ. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Μια οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις τροποποιήσεις για:

α) οιαδήποτε ετήσια ή ενδιάμεση περίοδο, συμπεριλαμβανομένης οιασδήποτε κατάστασης οικονομικής θέσης, που παρουσιάζεται εντός ετήσιας συγκριτικής περιόδου η οποία λήγει πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2009, ή

β) οιαδήποτε κατάσταση οικονομικής θέσης, ως έχει κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου και σε ημερομηνία πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2009.

Επιτρέπεται η εφαρμογή ενωρίτερα. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. (*)

(*) Η παράγραφος 44Z τροποποιήθηκε με την έκδοση, τον Ιανουάριο του 2010, της *Περιορισμένης Εξαιρέσης από τις Συγκριτικές Γνωστοποιήσεις βάσει του 7 για τους Υιοθετούντες για Πρώτη Φορά* (τροποποίηση στο ΔΠΧΑ 1). Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τροποποίησε την παράγραφο 44Z προκειμένου να αποσαφηνίσει τα συμπεράσματά του και την προβλεπόμενη μεταβατική περίοδο για τη *Βελτίωση των Γνωστοποιήσεων σχετικά με τα Χρηματοοικονομικά Μέσα* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7).

▼ **M29**

44K. Η παράγραφος 44B τροποποιήθηκε από τις βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

44Λ. Οι βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010 πρόσθεσαν την παράγραφο 32A και τροποποίησαν τις παραγράφους 34 και 36-38. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M30**

44Λ. Με τις *Γνωστοποιήσεις-Μεταβιβάσεις Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων* (τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο 2010, διαγράφεται η παράγραφος 13 και προστίθενται οι παράγραφοι 42A-42H και B29-B39. Η οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν η οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις σε προγενέστερη ημερομηνία, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις εν λόγω τροποποιήσεις για ο οποιαδήποτε παρουσιαζόμενη περίοδο η οποία αρχίζει πριν την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων.

▼ **M32**

44IE. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, *Κοινές ρυθμίσεις*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν την παράγραφο 3. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼ **M33**

44ΙΣΤ. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 3, 28, 29, B4 και B26 και του παραρτήματος Α και διαγραφή των παραγράφων 27-27B. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼ **M31**

44IZ. Η *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποίησε την παράγραφο 27B. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

▼ **M48**

44IH. Με το έγγραφο *Γνωστοποιήσεις—Αντιστάθμιση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2011, προστέθηκαν οι παράγραφοι 13A–13ΣΤ και B40–B53. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η οντότητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά.

▼ **M38**

44ΚΔ. *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκε η παράγραφος 3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, θα εφαρμόσει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼ **M53**

44ΚΣΤ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42Γ–42Ε, το προσάρτημα Α και οι παράγραφοι Β1, Β5, Β9, Β10, Β22 και Β27, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 12, 12Α, 16, 22–24, 37, 44Ε, 44ΣΤ, 44Η–44Ι, 44ΙΔ, 44ΙΘ–44ΚΓ, 44ΚΕ, Β4 και το προσάρτημα Δ και προστέθηκαν οι παράγραφοι 5Α, 10Α, 11Α, 11Β, 12Β–12Δ, 16Α, 20Α, 21Α–21Δ, 22Α–22Γ, 23Α–23ΣΤ, 24Α–24Ζ, 35Α–35ΙΔ, 42Θ–42ΙΘ, 44ΚΖ και Β8Α–Β8Ι. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις. Οι εν λόγω τροποποιήσεις δεν απαιτείται να εφαρμόζονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρέχεται για περιόδους αναφοράς προγενέστερες της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.

44ΚΖ. Σύμφωνα με την παράγραφο 7.1.2 του ΔΠΧΑ 9, για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις απαιτήσεις που ισχύουν για την απεικόνιση των αποτελεσμάτων επί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων των παραγράφων 5.7.1 στοιχείο γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και Β5.7.5–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9, χωρίς να εφαρμόζει τις υπόλοιπες απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9. Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις συγκεκριμένες παραγράφους του ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και παρέχει σε συνεχή βάση τις σχετικές γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 10–11 του παρόντος ΔΠΧΑ [(όπως έχει τροποποιηθεί από το ΔΠΧΑ 9 (2010)].

▼ **M48**

44ΚΖ. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014*, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 44IH και Β30 και προστέθηκε η παράγραφος Β30Α. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα, χωρίς ωστόσο να χρειάζεται να εφαρμόζει η οικονομική οντότητα τις τροποποιήσεις των παραγράφων Β30 και Β30Α για οποιαδήποτε περίοδο παρουσιάζεται η οποία αρχίζει πριν από την ετήσια περίοδο για την οποία η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις αυτές. Επιτρέπεται η εφαρμογή των τροποποιήσεων των παραγράφων 44IH, Β30 και Β30Α νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M49**

44ΒΒ. Με την *Πρωτοβουλία Γνωστοποίησης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 21 και Β5. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή αυτών των τροποποιήσεων νωρίτερα.

▼ **M54**

44ΓΓ. Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 29 και Β11Δ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ **M70**

44DE. Με τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς*, που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2019 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 7, προστέθηκαν οι παράγραφοι 24Η και 44DF. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παρούσες τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων του ΔΠΧΑ 9 ή του ΔΛΠ 39.

44DF. Την περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς*, που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2019, η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

▼ **M74**

44ZZ. Με τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2*, η οποία εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2020 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39, το ΔΠΧΑ 7, το ΔΠΧΑ 4 και το ΔΠΧΑ 16, προστέθηκαν οι παράγραφοι 24Θ–24Ι και 44ΗΗ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παρούσες τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων του ΔΠΧΑ 9, του ΔΛΠ 39, του ΔΠΧΑ 4 ή του ΔΠΧΑ 16.

44ΗΗ. Κατά την περίοδο αναφοράς στην οποία μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2*, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που θα απαιτούνταν διαφορετικά από την παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8.

▼ **B**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 30

45. Το παρόν ΔΠΧΑ υπερισχύει του ΔΛΠ 30 *Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων*.

*Προσάρτημα Α***Καθορισμένοι όροι**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Πιστωτικός κίνδυνος Ο κίνδυνος ένα από τα μέρη ενός χρηματοοικονομικού μέσου να προκαλέσει οικονομική ζημία στο άλλο μέρος αθετώντας μια δέσμευσή του.

▼ **M53**

βαθμίδες διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου Η διαβάθμιση του πιστωτικού κινδύνου βασίζεται στον κίνδυνο αθέτησης που εμπεριέχεται σε ένα χρηματοοικονομικό μέσο.

▼ **B**

Συναλλαγματικός κίνδυνος Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις ισοτιμίες ξένου συναλλάγματος.

Κίνδυνος επιτοκίου Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στα επιτόκια της αγοράς.

▼ **M19**

κίνδυνος ρευστότητας Ο κίνδυνος να αντιμετωπίσει η οντότητα πρόβλημα στην εκπλήρωση υποχρεώσεων που συνδέονται με χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ο διακανονισμός των οποίων διενεργείται με ρευστά ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

▼ **B**

Πληρωτέα δάνεια Τα πληρωτέα δάνεια αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, διαφορετικές από τους βραχυπρόθεσμους εμπορικούς πληρωτέους λογαριασμούς υπό κανονικούς πιστωτικούς όρους.

Κίνδυνος αγοράς Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς. Ο κίνδυνος αγοράς περιλαμβάνει τρία είδη κινδύνου: **κίνδυνος επιτοκίου**, **συναλλαγματικός κίνδυνος**, και **άλλοι κίνδυνοι τιμών**.

▼ **M33****άλλοι κίνδυνοι
τιμών**

Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς (διαφορετικών από εκείνες που συνδέονται με τον **κίνδυνο επιτοκίου** ή τον **συναλλαγματικό κίνδυνο**) ανεξάρτητα από το εάν οι μεταβολές αυτές οφείλονται σε παράγοντες που αφορούν ειδικά το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή τον εκδότη του, ή σε παράγοντες που αφορούν όλα τα παρεμφερή χρηματοοικονομικά μέσα που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στην αγορά.

▼ **M53**

Οι ακόλουθοι όροι προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 9 ή στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 13 και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τη σημασία που προσδιορίζεται στα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39, ΔΠΧΑ 9 και ΔΠΧΑ 13.

- αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης
- συμβατικό περιουσιακό στοιχείο
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας
- παύση αναγνώρισης
- παράγωγο
- μερίσματα
- μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου
- συμμετοχικός τίτλος
- αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες
- εύλογη αξία
- χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο
- συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης
- χρηματοοικονομικό μέσο
- χρηματοοικονομική υποχρέωση
- χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων
- προσδοκώμενη συναλλαγή
- προ αποσβέσεων λογιστική αξία
- μέσο αντιστάθμισης
- διακρατούμενο για διαπραγμάτευση
- κέρδη ή ζημίες απομείωσης
- πρόβλεψη ζημίας
- αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας
- ημερομηνία ανακατάταξης
- σύμβαση κανονικής παράδοσης.

▼ B*Προσάρτημα Β***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 6)

▼ M53

B1. Βάσει της παραγράφου 6 απαιτείται από την οικονομική οντότητα να ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες να ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και να λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των εν λόγω χρηματοοικονομικών μέσων. Οι κατηγορίες που αναφέρονται στην παράγραφο 6 προσδιορίζονται από την οικονομική οντότητα και, ως εκ τούτου, είναι διακριτές από τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων που αναφέρονται στο ΔΠΧΑ 9 (οι οποίες καθορίζουν τον τρόπο επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων και τις περιπτώσεις στις οποίες αναγνωρίζονται οι μεταβολές στην εύλογη αξία).

▼ B

B2. 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.

B3. Η οικονομική οντότητα αποφασίζει, με βάση την κατάστασή της, το επίπεδο λεπτομέρειας το οποίο παρέχει προκειμένου να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ, την έμφαση που δίνει στις διάφορες πτυχές των απαιτήσεων και τον τρόπο με τον οποίο συναθροίζει τα πληροφοριακά στοιχεία προκειμένου να δώσει τη γενικότερη εικόνα χωρίς να συνδυάζει πληροφορίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά. Είναι απαραίτητο να επιτυγχάνεται ισορροπία μεταξύ υπερβολικής λεπτομέρειας στις οικονομικές καταστάσεις, που μπορεί να μην έχει καμία χρησιμότητα για τους χρήστες και συγκάλυψης σημαντικών πληροφοριών ως αποτέλεσμα υπερβολικής συγκέντρωσης των στοιχείων που παρουσιάζονται στις καταστάσεις. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καθιστά δυσδιάκριτες σημαντικές πληροφορίες συμπεριλαμβάνοντάς τες μέσα σε έναν μεγάλο αριθμό ασήμαντων λεπτομερειών. Παρομοίως, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να γνωστοποιεί στοιχεία συναθροισμένα με τέτοιο τρόπο ώστε να καθίστανται δυσδιάκριτες σημαντικές διαφορές μεταξύ μεμονωμένων συναλλαγών ή συνδεδεμένων κινδύνων.

ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΕΠΙΔΟΣΕΙΣ

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (παράγραφοι 10 και 11)

▼ M53

B4. [Διαγράφηκε]

▼ B

Λοιπές γνωστοποιήσεις — λογιστικές πολιτικές (παράγραφος 21)

▼ M53

B5. Βάσει της παραγράφου 21 απαιτείται η γνωστοποίηση της βάσης (ή των βάσεων) επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και των λοιπών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Για τα χρηματοοικονομικά μέσα, η εν λόγω γνωστοποίηση δύναται να περιλαμβάνει:

▼ M53

- α) για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:
- i) τη φύση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων·
 - ii) τα κριτήρια για τον προσδιορισμό των εν λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην αρχική αναγνώριση· και
 - iii) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα εκπλήρωσε τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 για τον εν λόγω προσδιορισμό·
- αα) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν προσδιοριστεί ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:
- i) τη φύση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· και
 - ii) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει εκπληρώσει τα κριτήρια της παραγράφου 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9 για τον εν λόγω προσδιορισμό·
- β) [διαγράφηκε]
- γ) κατά πόσον οι συμβάσεις κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά την ημερομηνία συναλλαγής ή την ημερομηνία διακανονισμού (βλέπε παράγραφο 3.1.2 του ΔΠΧΑ 9).
- δ) [διαγράφηκε]

▼ B

- ε) τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται τα καθαρά αποτελέσματα για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου [βλ. παράγραφο 20 στοιχείο α)], για παράδειγμα, αν τα καθαρά αποτελέσματα για στοιχεία επιμετρημένα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων περιλαμβάνουν έσοδα από τόκους ή μερίσματα·

▼ M53

- στ) [διαγράφηκε]
- ζ) [διαγράφηκε]

▼ M49

Βάσει της παραγράφου 122 του ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) απαιτείται επίσης από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν, μαζί με τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές τους ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν εκτιμήσεις.

▼ B

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.

▼ **B****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 λουπές συνθήκες. Ο εντοπισμός των συγκεντρώσεων κινδύνου είναι θέμα κρίσεως, λαμβάνοντας υπόψη την κατάσταση της οικονομικής οντότητας. Η γνωστοποίηση των συγκεντρώσεων κινδύνου περιλαμβάνει:
- α) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο η διεύθυνση της επιχείρησης προσδιορίζει τις συγκεντρώσεις·
 - β) περιγραφή του κοινού στοιχείου που χαρακτηρίζει τις συγκεντρώσεις κινδύνου (π.χ. αντισυμβαλλόμενος, γεωγραφική περιοχή, νόμισμα ή αγορά) και
 - γ) το ύψος της έκθεσης σε κίνδυνο που συνδέεται με όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν το ίδιο κοινό χαρακτηριστικό.

▼ **M53****Πολιτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου (παράγραφοι 35ΣΤ–35Ζ)**

- B8A. Βάσει της παραγράφου 35ΣΤ στοιχείο β) απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα ορίζει την αθέτηση για τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα και τους λόγους επιλογής των συγκεκριμένων ορισμών. Βάσει της παραγράφου 5.5.9 του ΔΠΧΑ 9, ο προσδιορισμός του κατά πόσον πρέπει να αναγνωρίζονται οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής εξαρτάται από την αύξηση του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση. Οι πληροφορίες που αφορούν τους ορισμούς της αθέτησης της οικονομικής οντότητας, οι οποίες θα διευκολύνουν τους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα εφάρμοσε τις απαιτήσεις αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών που περιέχονται στο ΔΠΧΑ 9, δύνανται να περιλαμβάνουν:
- α) τους ποιοτικούς και ποσοτικούς παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη κατά τον ορισμό της αθέτησης·
 - β) κατά πόσον έχουν χρησιμοποιηθεί διαφορετικοί ορισμοί σε διαφορετικούς τύπους χρηματοοικονομικών μέσων· και
 - γ) υποθέσεις σχετικά με το ποσοστό αποκατάστασης (ήτοι τον αριθμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επανέρχονται σε εξυπηρετούμενη κατάσταση) μετά την αθέτηση σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.
- B8B. Προκειμένου να διευκολυνθούν οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων κατά την αξιολόγηση των πολιτικών αναδιάρθρωσης και τροποποίησης της οικονομικής οντότητας, στην παράγραφο 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο i) απαιτείται η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα παρακολουθεί τον βαθμό στον οποίο η πρόβλεψη ζημίας από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, που είχε προηγουμένως γνωστοποιηθεί σύμφωνα με

▼ **M53**

την παράγραφο 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο i), επιμετράται στη συνέχεια σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 του ΔΠΧΑ 9. Τα ποσοτικά στοιχεία που θα διευκολύνουν τους χρήστες να κατανοήσουν την επακόλουθη αύξηση του πιστωτικού κινδύνου που εμπεριέχεται στα τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δύνανται να περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με τα τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο i) για τα οποία έχει ανατραπεί η πρόβλεψη ζημίας και πλέον επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής (ήτοι το ποσοστό επιδείνωσης).

- B8Γ. Βάσει της παραγράφου 35Z στοιχείο α) απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με τη βάση των δεδομένων και των παραδοχών και τις τεχνικές εκτίμησης που χρησιμοποιούνται κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης του ΔΠΧΑ 9. Οι παραδοχές και τα δεδομένα που χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών ή κατά τον προσδιορισμό του βαθμού αύξησης του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση δύνανται να περιλαμβάνουν στοιχεία που ανακτήθηκαν από εσωτερική ιστορική πληροφόρηση ή από εκθέσεις αξιολόγησης και υποθέσεις σχετικά με την αναμενόμενη διάρκεια ζωής των χρηματοοικονομικών μέσων και το χρονοδιάγραμμα πώλησης της εξασφάλισης.

Μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας (παράγραφος 35Η)

- B8Δ. Βάσει της παραγράφου 35Η, η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τους λόγους των μεταβολών που υπέστη η πρόβλεψη ζημίας στη διάρκεια της περιόδου. Πέραν της συμφωνίας μεταξύ του υπολοίπου έναρξης και του υπολοίπου λήξης της πρόβλεψης ζημίας, ενδέχεται να απαιτείται η παροχή επεξηγήσεων σχετικά με τις μεταβολές. Η εν λόγω επεξήγηση δύναται να περιλαμβάνει ανάλυση των λόγων μεταβολής της πρόβλεψης ζημίας κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων:

- α) της σύνθεσης χαρτοφυλακίου·
- β) του όγκου χρηματοοικονομικών μέσων που αγοράζονται ή δημιουργούνται και
- γ) της σοβαρότητας των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών.

- B8Ε. Στην περίπτωση δανειακών συμβάσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης, η πρόβλεψη ζημίας αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωριστά από εκείνες που αφορούν τις δανειακές δεσμεύσεις και τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ωστόσο, εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο περιλαμβάνει ταυτόχρονα ένα δανειακό σκέλος (ήτοι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) και ένα σκέλος μη εκταμιευμένης δέσμευσης (ήτοι μια δανειακή δέσμευση) και η οικονομική οντότητα δεν δύναται να προσδιορίσει χωριστά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες που αφορούν το σκέλος της μη εκταμιευμένης δέσμευσης από εκείνες που αφορούν το σκέλος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από τη δανειακή δέσμευση πρέπει να αναγνωρίζονται μαζί με την πρόβλεψη ζημίας από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Στον βαθμό που οι συνδυασμένες αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες υπερβαίνουν την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες πρέπει να αναγνωρίζονται ως πρόβλεψη.

▼ **M53****Εξασφάλιση (παράγραφος 351A)**

- B8ΣΤ. Βάσει της παραγράφου 351A απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών με βάση τις οποίες οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων θα είναι σε θέση να κατανοήσουν την επίδραση της εξασφάλισης και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται ούτε να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την εύλογη αξία της εξασφάλισης και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων ούτε να διατυπώνει ποσοτικά την ακριβή αξία της εξασφάλισης που έχει συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (ήτοι τη ζημία σε περίπτωση αθέτησης).
- B8Ζ. Η αφηγηματική περιγραφή της εξασφάλισης και της επίπτωσής της στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών ενδέχεται να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με:
- α) τους βασικούς τύπους εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων (παραδείγματα των τελευταίων είναι οι εγγυήσεις, τα πιστωτικά παράγωγα και οι συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)·
 - β) τον όγκο των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων και τη σπουδαιότητά τους σε επίπεδο πρόβλεψης ζημίας·
 - γ) τις πολιτικές και τις διαδικασίες αξιολόγησης και διαχείρισης εξασφαλίσεων και άλλων πιστωτικών ενισχύσεων·
 - δ) τους βασικούς τύπους αντισυμβαλλομένων στις εξασφαλίσεις και σε λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις και τη φερεγγυότητά τους· και
 - ε) τις συγκεντρώσεις κινδύνου που εμπεριέχονται στις εξασφαλίσεις και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις.

Έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο (παράγραφοι 351Γ–351Δ)

- B8Η. Βάσει της παραγράφου 351Γ απαιτείται η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας και τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου κατά την ημερομηνία αναφοράς. Συγκέντρωση πιστωτικού κινδύνου υφίσταται όταν ένας αριθμός αντισυμβαλλομένων βρίσκεται σε μια γεωγραφική περιοχή ή συμμετέχει σε παρεμφερείς δραστηριότητες και έχει παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα η ικανότητά τους να εκπληρώσουν τις συμβατικές τους υποχρεώσεις να επηρεαστεί κατά τον ίδιο τρόπο από μεταβολές στις οικονομικές και άλλες συνθήκες. Η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει πληροφορίες βάσει των οποίων οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να κατανοήσουν κατά πόσον υπάρχουν ομάδες ή χαρτοφυλάκια χρηματοοικονομικών μέσων με ειδικά χαρακτηριστικά, τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν μεγάλο τμήμα της εν λόγω ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων, όπως η συγκέντρωση σε συγκεκριμένους κινδύνους. Θα μπορούσε να πρόκειται, για παράδειγμα, για ομαδοποιήσεις βάσει του λόγου δάνειο προς αξία, συγκεντρώσεις ανά γεωγραφική θέση, κλάδο ή τύπο εκδότη.
- B8Θ. Ο αριθμός των βαθμίδων διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη γνωστοποίηση των πληροφοριών σύμφωνα με την παράγραφο 351Γ πρέπει να συμφωνεί με τον αριθμό που αναφέρει η οικονομική οντότητα στα βασικά διοικητικά στελέχη για τους σκοπούς της διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου. Εάν οι μοναδικές πληροφορίες που διατίθενται για συγκεκριμένο δανειολήπτη είναι πληροφορίες που αφορούν το ληξιπρόθεσμες οφειλές και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για να αξιολογήσει κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος μετά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.10 του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα παρέχει ανάλυση ανά κατάσταση ληξιπρόθεσμων οφειλών για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

▼ M53

B8I. Όταν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές σε συλλογική βάση, ενδέχεται η οικονομική οντότητα να μην είναι σε θέση να κατανείμει την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των μεμονωμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο επί δανειακών υποχρεώσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης στις βαθμίδες διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου για τις οποίες έχουν αναγνωρισθεί οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 35IΓ στα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία μπορούν να κατανεμηθούν απευθείας στη βαθμίδα διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου και να γνωστοποιεί χωριστά την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων για τα οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής έχουν επιμετρηθεί σε συλλογική βάση.

▼ B**Μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [παράγραφος 36 στοιχείο α)]****▼ M53**

B9. Βάσει των παραγράφων 35IA στοιχείο α) και 36 στοιχείο α) απαιτείται η γνωστοποίηση του ποσού που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας. Για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, αυτό ισούται κατά κανόνα με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία, η οποία δεν περιλαμβάνει:

▼ B

α) τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 και

▼ M53

β) τυχόν πρόβλεψη ζημίας που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

B10. Οι δραστηριότητες που εμπεριέχουν πιστωτικό κίνδυνο και η αντίστοιχη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) τη χορήγηση δανείων σε πελάτες και τις καταθέσεις σε άλλες οικονομικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ισούται με τη λογιστική αξία των συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων·

▼ B

β) σύναψη συμβάσεων παραγωγών, π.χ. συμβάσεις ξένου συναλλάγματος, συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίου και πιστωτικά παράγωγα. Όταν το προκύπτον περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο στο ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◀ ισούται με την λογιστική αξία·

γ) παροχή χρηματοοικονομικών εγγυήσεων. Στη περίπτωση αυτή, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ισούται με το μέγιστο ποσό το οποίο θα πρέπει να καταβάλει η οικονομική οντότητα εάν καταπέσει η εγγύηση, ποσό το οποίο μπορεί να είναι σημαντικά μεγαλύτερο από το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση·

δ) η ανάληψη δανειακής δέσμευσης η οποία είναι αμετάκλητη για τη διάρκεια της διευκόλυνσης ή μπορεί να ανακληθεί μόνον μετά από ουσιαστική αρνητικής φύσεως μεταβολή. Εάν ο εκδότης δεν μπορεί να προβεί σε διακανονισμό της καθαρής δανειακής δέσμευσης σε μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η μέγιστη πιστωτική έκθεση ισούται με ολόκληρο το ποσό της δέσμευσης. Αυτό οφείλεται στο ότι είναι αβέβαιο κατά πόσο το μέρος της δανειακής δέσμευσης που δεν χρησιμοποιήθηκε μέχρι τούδε, θα χρησιμοποιηθεί στο μέλλον. Το σχετικό ποσό μπορεί να είναι σημαντικά μεγαλύτερο από το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

▼ **M19****Γνωστοποίηση ποσοτικών στοιχείων για τον κίνδυνο ρευστότητας (παράγραφοι 34α) και 39α) και β))**

B10A. Σύμφωνα με την παράγραφο 34α), η οντότητα γνωστοποιεί συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεσή της σε κίνδυνο ρευστότητας βάσει των πληροφοριών που διαβιβάζονται στο εσωτερικό της σε βασικά στελέχη της διοίκησης. Η οντότητα εξηγεί πώς προκύπτουν τα δεδομένα αυτά. Εάν οι ταμειακές εισροές (ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) που περιλαμβάνονται στα δεδομένα αυτά μπορούν είτε:

α) να πραγματοποιηθούν σημαντικά νωρίτερα απ' ό τι αναφέρεται στα δεδομένα, είτε

β) τα ποσά τους να διαφέρουν σημαντικά από αυτά που αναφέρονται στα δεδομένα (π.χ. για παράγωγο που περιλαμβάνεται στα δεδομένα σε βάση καθαρού διακανονισμού, αλλά για το οποίο ο αντισυμβαλλόμενος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει ακαθάριστο διακανονισμό),

η οντότητα αναφέρει το γεγονός αυτό και διαβιβάζει ποσοτικά στοιχεία που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν την έκταση του εν λόγω κινδύνου, εκτός εάν η πληροφορία αυτή περιέχεται στις αναλύσεις συμβατικής ληκτότητας που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 39α) ή β).

B11. Κατά την ανάλυση συμβατικής ληκτότητας η οποία απαιτείται από την παράγραφο 39α) και β), η οντότητα βασίζεται στην κρίση της προκειμένου να προσδιορίσει τον κατάλληλο αριθμό χρονικών περιόδων. Για παράδειγμα, η οντότητα δύναται να ορίσει ότι κατάλληλες είναι οι κάτωθι χρονικές περίοδοι:

α) το αργότερο εντός ενός μηνός,

β) μετά από ένα μήνα και το αργότερο εντός τριών μηνών,

γ) μετά από τρεις μήνες και το αργότερο εντός ενός έτους, και

δ) μετά από ένα έτος και το αργότερο εντός πέντε ετών.

B11A. Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 39 α) και β), η οντότητα δεν διαχωρίζει ενσωματωμένο παράγωγο από υβριδικό (συνδυασμένο) χρηματοοικονομικό μέσο. Για το μέσο αυτό, η οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 39 α).

B11B. Η παράγραφος 39 β) απαιτεί από την οντότητα να γνωστοποιεί ποσοτική ανάλυση συμβατικής ληκτότητας για παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δείχνει εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες εάν οι συμβατικές ληκτότητες είναι ουσιαστικές για την κατανόηση του χρονισμού των ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, αυτό θα μπορούσε να συμβεί στην περίπτωση:

α) ανταλλαγής επιτοκίων με εναπομένουσα ληκτότητα πέντε ετών, σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μεταβλητού επιτοκίου.

β) όλων των δανειακών δεσμεύσεων.

▼ **M19**

- B11Γ. Η παράγραφος 39 α) και β) απαιτεί από μια οντότητα να γνωστοποιεί αναλύσεις ληκτότητας για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δείχνουν εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες για ορισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Στη γνωστοποίηση αυτή:
- όταν ένας αντισυμβαλλόμενος μπορεί να επιλέξει πότε θα πληρωθεί ένα ποσό, η υποχρέωση λαμβάνεται υπόψη βάσει της νωρίτερης ημερομηνίας κατά την οποία μπορεί να απαιτηθεί πληρωμή από την οντότητα. Για παράδειγμα, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τις οποίες η οντότητα καλείται να εξοφλήσει κατόπιν αιτήσεως (π.χ. καταθέσεις όψεως) περιλαμβάνονται στην νωρίτερη χρονική περίοδο.
 - όταν η οντότητα έχει δεσμευθεί να καταστήσει διαθέσιμα ορισμένα ποσά σε δόσεις, κάθε δόση αφορά στην νωρίτερη περίοδο κατά την οποία η οντότητα είναι υποχρεωμένη να πληρώσει. Για παράδειγμα, μια μη χρησιμοποιηθείσα δανειακή δέσμευση περιλαμβάνεται στην χρονική περίοδο στην οποία ανήκει η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί.
 - το ανώτατο ποσό της εγγύησης καταλογίζεται στην νωρίτερη περίοδο εντός της οποίας μπορεί να απαιτηθεί η καταβολή της εγγύησης.

▼ **M54**

- B11Δ. Τα συμβατικά ποσά που γνωστοποιούνται στις αναλύσεις ληκτότητας, όπως απαιτείται στην παράγραφο 39 στοιχεία α) και β), είναι οι συμβατικές μη προεξοφλημένες ταμειακές ροές, για παράδειγμα:
- ακαθάριστες υποχρεώσεις από μισθώσεις (πριν από την αφαίρεση των χρηματοδοτικών επιβαρύνσεων),

▼ **M19**

- τιμές αναφερόμενες σε προθεσμιακές συμφωνίες αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έναντι μετρητών,
 - καθαρά ποσά συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου πληρωμής/σταθερού-είσπραξης για τα οποία ανταλλάσσονται καθαρές ταμιακές ροές,
 - συμβατικά ποσά προς ανταλλαγή στο πλαίσιο παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου (π.χ. ανταλλαγή συναλλάγματος) όπου ανταλλάσσονται ακαθάριστες ταμιακές ροές, και
 - ακαθάριστες δανειακές δεσμεύσεις.
- Τέτοιες απροεξόφλητες ταμιακές ροές διαφέρουν από το ποσό που περιλαμβάνεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης διότι το ποσό στην κατάσταση αυτή βασίζεται σε προεξοφλημένες ταμιακές ροές. Όταν το πληρωτέο ποσό δεν έχει καθοριστεί, το γνωστοποιούμενο ποσό προσδιορίζεται βάσει των όρων που ισχύουν στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Για παράδειγμα, όταν το πληρωτέο ποσό ακολουθεί τις μεταβολές ενός δείκτη, το γνωστοποιούμενο ποσό δύναται να βασίζεται στο επίπεδο στο οποίο βρίσκεται ο δείκτης στο τέλος της περιόδου αναφοράς.
- B11Ε. Η παράγραφος 39γ) απαιτεί από την οντότητα να περιγράψει με ποιον τρόπο διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας ο οποίος ενυπάρχει στις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στην παράγραφο 39 α) και β). Η οντότητα γνωστοποιεί ανάλυση ληκτότητας των χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία κατέχει για τη διαχείριση του κινδύνου ρευστότητας (π.χ. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δύνανται να πωληθούν άμεσα ή αναμένονται να δημιουργήσουν ταμειακές εισροές για την αντιμετώπιση των ταμειακών εκροών λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων), εφόσον η πληροφορία αυτή είναι αναγκαία για να επιτρέψει στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την έκταση του κινδύνου ρευστότητας.
- B11ΣΤ. Άλλοι παράγοντες τους οποίους μπορεί να λάβει υπόψη η οντότητα κατά την γνωστοποίηση που προβλέπεται στην παράγραφο 39γ) είναι, όχι αποκλειστικά και μόνο, κατά πόσον η οντότητα:
- έχει εξασφαλίσει δανειακές διευκολύνσεις (π.χ. διευκολύνσεις που βασίζονται σε βραχυπρόθεσμα χρεόγραφα) ή πιστωτικά όρια στα οποία μπορεί να έχει πρόσβαση ώστε να καλύψει τις ανάγκες ρευστότητας·
 - διαθέτει καταθέσεις σε κεντρικές για την ικανοποίηση αναγκών ρευστότητας·

▼ **M19**

- γ) διαθέτει πολύ διαφοροποιημένες πηγές χρηματοδότησης·
- δ) έχει σημαντικές συγκεντρώσεις κινδύνου ρευστότητας είτε στα περιουσιακά της στοιχεία είτε στις πηγές χρηματοδότησής της·
- ε) διαθέτει διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και σχέδια έκτακτης ανάγκης για τη διαχείριση του κινδύνου ρευστότητας·
- στ) έχει μέσα που περιλαμβάνουν όρους εσπευσμένης εξόφλησης (π.χ. στην περίπτωση υποβάθμισης της πιστοληπτικής ικανότητας της οντότητας)·
- ζ) έχει μέσα τα οποία θα μπορούσαν να απαιτήσουν την παροχή συμπληρωματικών εγγυήσεων (π.χ. κλήσεις για κάλυψη περιθωρίων σε παράγωγα)·
- η) έχει μέσα που επιτρέπουν στην οντότητα να επιλέξει εάν ρυθμίζει τις χρηματοοικονομικές της υποχρεώσεις με ρευστά (ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) ή με ίδιες μετοχές της· ή
- θ) έχει μέσα που υπόκεινται σε συμφωνίες πλαίσια συμψηφισμού.

▼ **B****Κίνδυνος αγοράς — Ανάλυση ευαισθησίας (παράγραφοι 40 και 41)**

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 emπίπτει σε ένα φάσμα λογικά πιθανών μεταβολών της σχετικής μεταβλητής κινδύνου. Αρκεί η γνωστοποίηση των επιπτώσεων των μεταβολών στα άκρα του λογικά πιθανού φάσματος μεταβολών.

▼ **B**

B19. Προκειμένου να προσδιορίσει τι αποτελεί μια λογικά πιθανή μεταβολή στη σχετική μεταβλητή κινδύνου, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη:

α) τα οικονομικά περιβάλλοντα εντός των οποίων λειτουργεί. Μια λογικά πιθανή μεταβολή δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη σπάνιες περιπτώσεις ή την «χειρότερη περίπτωση» ή ακόμη «δοκιμές αντοχής». Επιπλέον, εάν ο ρυθμός μεταβολής της υποκείμενης μεταβλητής κινδύνου είναι σταθερός, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να αλλάξει την επιλεγείσα λογικά πιθανή μεταβολή της μεταβλητής κινδύνου. Για παράδειγμα, ας υποθεθεί 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 εφαρμόστηκαν στις παρατηρήσεις της περιόδου εκείνης, επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο λήφθηκαν υπόψη οι εναλλακτικές δυνατότητες στους υπολογισμούς, καθώς και ποιες μεταβλητότητες και συσχετισμοί (ή εναλλακτικά, προσομοιώσεις κατανομής πιθανοτήτων Monte Carlo) χρησιμοποιήθηκαν.

B21. Η οικονομική οντότητα παρέχει αναλύσεις ευαισθησίας για το σύνολο των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων δύναται, όμως, να παράσχει διαφορετικά είδη ανάλυσης ευαισθησίας για τις διάφορες κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων.

Κίνδυνος επιτοκίου

▼ **M53**

B22. Ο κίνδυνος επιτοκίου προκύπτει από έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (π.χ. χρεωστικοί τίτλοι που έχουν αποκτηθεί ή εκδοθεί) και από κάποια χρηματοοικονομικά μέσα που δεν έχουν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης (π.χ. ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

▼ B*Συναλλαγματικός κίνδυνος*

- 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.

▼ M53

- B27. Σύμφωνα με την παράγραφο 40 στοιχείο α), η ευαισθησία των αποτελεσμάτων (που προκύπτει, για παράδειγμα, από τα μέσα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων) γνωστοποιείται χωριστά από την ευαισθησία των λοιπών συνολικών εσόδων (που προκύπτει, για παράδειγμα, από επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία απεικονίζεται σε λοιπά συνολικά έσοδα).

▼ B

- 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.

▼ M30

ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 442Γ-42Η)

Συνεχιζόμενη συμμετοχή (παράγραφος 42Γ)

- B29. Η αξιολόγηση της συνεχιζόμενης συμμετοχής σε ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις παραγράφους 42Ε-42Η πραγματοποιείται στο επίπεδο της αναφέρουσας οντότητας. Για παράδειγμα, εάν μια θυγατρική μεταβιβάζει σε ένα μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο οποίο η μητρική έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή, η θυγατρική δεν συμπεριλαμβάνει στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις τη συμμετοχή της μητρικής για την αξιολόγηση του εάν έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο (δηλαδή όταν η θυγατρική είναι η αναφέρουσα οντότητα). Ωστόσο, η μητρική θα συμπεριλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τη συνεχιζόμενη συμμετοχή της (ή αυτήν άλλου μέλους του ομίλου) σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε από τη θυγατρική της για τον προσδιορισμό του εάν έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο (δηλαδή όταν η αναφέρουσα οντότητα είναι ο όμιλος).

▼ **M48**

B30. Μια οντότητα δεν έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν, ως μέρος της μεταβίβασης, η οντότητα ούτε διατηρεί οιαδήποτε από τα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που ενυπάρχουν στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ούτε αποκτά τυχόν νέα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Μια οντότητα δεν έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν δεν έχει ούτε δικαίωμα στη μελλοντική απόδοση του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ούτε ευθύνη υπό οιοσδήποτε περιστάσεις να προβεί σε πληρωμές σχετικές με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο μέλλον. Ο όρος «πληρωμή» στο πλαίσιο αυτό δεν περιλαμβάνει ταμειακές ροές του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου τις οποίες εισπράττει η οντότητα και είναι υποχρεωμένη να εμβάσει στον εκδοχέα.

B30A. Όταν μια οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οικονομική οντότητα μπορεί να διατηρεί το δικαίωμα να εξυπηρετεί το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι αμοιβής, η οποία περιλαμβάνεται, για παράδειγμα, σε συμβόλαιο διαχείρισης. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί το συμβόλαιο διαχείρισης, σύμφωνα με τις οδηγίες των παραγράφων 42Γ και Β30, για να αποφασίσει αν η οντότητα έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή ως αποτέλεσμα του συμβολαίου διαχείρισης για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης. Για παράδειγμα, ένας διαχειριστής θα έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης, σε περίπτωση που η αμοιβή διαχείρισης εξαρτάται από το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών που εισπράττονται από το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως, ο διαχειριστής έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης, εάν μια πάγια αμοιβή δεν θα καταβληθεί στο ακέραιο, λόγω μη απόδοσης του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στα παραδείγματα αυτά, ο διαχειριστής έχει συμμετοχή στη μελλοντική απόδοση του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η αξιολόγηση αυτή είναι ανεξάρτητη από το κατά πόσον η αμοιβή που πρόκειται να ληφθεί αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση.

▼ **M30**

B31. Συνεχιζόμενη συμμετοχή σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προκύψει από συμβατικές προβλέψεις στη συμφωνία μεταβίβασης ή σε χωριστή συμφωνία με τον εκδοχέα ή τρίτο συμβαλλόμενο μέρος σε σχέση με τη μεταβίβαση.

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους

B32. Σύμφωνα με την παράγραφο 42Δ απαιτούνται γνωστοποιήσεις όταν μέρος ή το σύνολο των μεταβιβασθέντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση της αναγνώρισης. Οι γνωστοποιήσεις αυτές απαιτούνται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς κατά την οποία η οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει τα μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα από το πότε έλαβαν χώρα οι μεταβιβάσεις.

Είδη συνεχιζόμενης συμμετοχής (παράγραφοι 442Ε-42Η)

B33. Οι παράγραφοι 42Ε-42Η απαιτούν ποιοτικές και ποσοτικές γνωστοποιήσεις για κάθε είδος συνεχιζόμενης συμμετοχής στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται. Μια οντότητα αθροίζει τη συνεχιζόμενη συμμετοχή της σε είδη τα οποία είναι αντιπροσωπευτικά της έκθεσης της οντότητας σε κινδύνους. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να αθροίσει τη συνεχιζόμενη συμμετοχή της ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου (π.χ. εγγυήσεις ή δικαιώματα αγοράς) ή ανά είδος μεταβίβασης (π.χ. εκχώρηση εισπραχής απαιτήσεων, τιτλοποιήσεις και δανεισμός τίτλων).

▼ **M30****Ανάλυση ληκτότητας για μη προεξοφλημένες ταμειακές εκροές για την επαναγορά μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων [παράγραφος 42E(ε)]**

- B34. Η παράγραφος 42E(ε) απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί ανάλυση ληκτότητας των μη προεξοφλημένων ταμειακών εκροών για την επαναγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται ή άλλα ποσά πληρωτέα στον εκδοχέα σε σχέση με τα μη αναγνωριζόμενα πλέον χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπου να παρουσιάζονται οι εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες της συνεχιζόμενης συμμετοχής της οντότητας. Η ανάλυση αυτή διακρίνει ταμειακές ροές που απαιτούνται να καταβληθούν (π.χ. προθεσμιακά συμβόλαια), ταμειακές ροές που ενδεχομένως χρειαστεί να καταβάλει (π.χ. πωληθέντα δικαιώματα πώλησης) και ταμειακές ροές που ενδεχομένως επιλέξει να καταβάλει η οντότητα (π.χ. αγορασθέντα δικαιώματα αγοράς).
- B35. Η οντότητα χρησιμοποιεί την κρίση της για να προσδιορίσει ένα κατάλληλο αριθμό χρονικών περιόδων κατά την προετοιμασία της ανάλυσης που απαιτείται από την παράγραφο 42E(ε). Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να κρίνει ως κατάλληλες τις κατωτέρω χρονικές περιόδους ληκτότητας:

- α) κάτω του ενός μηνός·
- β) μεταξύ ενός και τριών μηνών·
- γ) μεταξύ τριών και έξι μηνών·
- δ) μεταξύ έξι μηνών και ενός έτους·
- ε) μεταξύ ενός και τριών ετών·
- στ) μεταξύ τριών και πέντε ετών· και
- ζ) άνω των πέντε ετών.

- B36. Εάν υπάρχει ένα φάσμα πιθανών περιόδων ληκτότητας, οι ταμειακές ροές συμπεριλαμβάνονται στη βάση της συντομότερης ημερομηνίας στην οποία η οντότητα μπορεί να υποχρεούται ή επιτρέπεται να πληρώσει.

Ποιοτικές πληροφορίες [παράγραφος 42E(στ)]

- B37. Οι ποιοτικές πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 42E(στ) περιλαμβάνουν περιγραφή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται και της φύσης και του σκοπού της συνεχιζόμενης συμμετοχής που διατηρείται μετά την μεταβίβαση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Περιλαμβάνουν επίσης περιγραφή των κινδύνων στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οντότητα, που παρέχει μεταξύ άλλων:
- α) περιγραφή του τρόπου με τον οποίον η οντότητα διαχειρίζεται τον κίνδυνο που ενυπάρχει στην συνεχιζόμενη συμμετοχή της στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν παύσει να αναγνωρίζονται·
 - β) το κατά πόσον η οντότητα υποχρεούται να καλύψει ζημίες πριν από άλλα μέρη, και την κατάταξη και τα ποσά των ζημιών που αναλήφθηκαν από μέρη των οποίων τα δικαιώματα κατατάσσονται σε χαμηλότερη βαθμίδα από το δικαίωμα της οντότητας επί του περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή τη συνεχιζόμενη συμμετοχή της στο περιουσιακό στοιχείο)·
 - γ) περιγραφή πιθανών περιπτώσεων από τις οποίες προκύπτουν δεσμεύσεις παροχής οικονομικής στήριξης ή επαναγοράς μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

▼ **M30****Κέρδος ή ζημία από την παύση αναγνώρισης [παράγραφος 42Z(a)]**

- B38. Η παράγραφος 42Z(a) απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί το κέρδος ή τη ζημία από την παύση αναγνώρισης σε σχέση με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στα οποία η οντότητα έχει συνεχιζόμενη συμμετοχή. Η οντότητα γνωστοποιεί εάν το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης προέκυψε επειδή οι εύλογες αξίες των συστατικών του προηγουμένως αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή το δικαίωμα στο μη αναγνωριζόμενο πλέον περιουσιακό στοιχείο και το διατηρούμενο από την οντότητα δικαίωμα) διέφεραν από τη συνολική εύλογη αξία του προηγουμένως αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα γνωστοποιεί επίσης εάν οι επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιελάμβαναν σημαντικές εισροές οι οποίες δεν βασίζονταν σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 27A.

Συμπληρωματικές πληροφορίες (παράγραφος 42H)

- B39. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στις παραγράφους 42Δ-42Z μπορεί να μην επαρκούν για την επίτευξη των στόχων γνωστοποίησης της παραγράφου 42B. Στην περίπτωση αυτή, η οντότητα γνωστοποιεί κάθε αναγκαία συμπληρωματική πληροφορία για την επίτευξη των στόχων της γνωστοποίησης. Η οντότητα αποφασίζει, ανάλογα με τις περιστάσεις, την ποσότητα των απαιτούμενων συμπληρωματικών πληροφοριών που πρέπει να παράσχει ώστε να ικανοποιηθούν οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών και πόση έμφαση πρέπει να δώσει στις διάφορες πτυχές των συμπληρωματικών πληροφοριών. Χρειάζεται να υπάρχει ισορροπία μεταξύ της επιβάρυνσης των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες οι οποίες ενδέχεται να μην εξυπηρετούν τους χρήστες των καταστάσεων αυτών και της επισκίασης πληροφοριών λόγω υπερβολικής συνάθροισης.

▼ **M34****Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων****(παράγραφοι 13A-13ΣΤ)***Πεδίο εφαρμογής (παράγραφος 13A)*

- B40. Οι γνωστοποιήσεις στις παραγράφους 13B-13E απαιτούνται για όλα τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Επιπλέον, τα χρηματοοικονομικά μέσα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης των παραγράφων 13B-13E εάν υπόκεινται σε εκτελεστική συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία που καλύπτει παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα και συναλλαγές, ανεξάρτητα από το αν τα χρηματοοικονομικά μέσα συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32.
- B41. Οι παρόμοιες συμφωνίες που αναφέρονται στις παραγράφους 13A και B40 περιλαμβάνουν συμφωνίες εκκαθάρισης παραγώγων, γενικές συμφωνίες-πλαίσιο επαναγοράς, γενικές συμφωνίες-πλαίσια δανεισμού τίτλων και οιαδήποτε συναφή δικαιώματα που συνδέονται με χρηματοοικονομικές ασφάλειες. Τα παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα και οι συναλλαγές που αναφέρονται στην παράγραφο B40 περιλαμβάνουν παράγωγα, συμφωνίες πώλησης και επαναγοράς, συμφωνίες αγοράς και επαναπώλησης, συμφωνίες δανειοληψίας και δανεισμού τίτλων. Παραδείγματα χρηματοοικονομικών μέσων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13A είναι τα δάνεια και οι καταθέσεις πελατών στο ίδιο ίδρυμα (εκτός εάν έχουν συμψηφιστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης), και τα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται μόνο σε συμφωνία εξασφάλισης.

Γνωστοποίηση ποσοτικών πληροφοριών για αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις εντός του πεδίου εφαρμογής της παραγράφου 13A (παράγραφος 13Γ)

- B42. Τα γνωστοποιούμενα μέσα σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ χρηματοοικονομικά δύνανται να υπόκεινται σε διάφορες απαιτήσεις επιμέτρησης (για παράδειγμα, οφειλή σε σχέση με συμφωνία επαναγοράς μπορεί να επιμετρηθεί σε αποσβεσμένο κόστος, ενώ ένα παράγωγο θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία). Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τα μέσα στα αναγνωρισμένα ποσά τους και περιγράφει κάθε προκύπτουσα διαφορά επιμέτρησης στις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις.

▼ **M34**

Γνωστοποίηση ακαθάριστων ποσών αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εντός του πεδίου εφαρμογής της παραγράφου 13Α (παράγραφος 13Γ στοιχείο α))

- B43. Τα απαιτούμενα από την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) ποσά σχετίζονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Τα απαιτούμενα από την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) ποσά σχετίζονται επίσης με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού, ανεξάρτητα από το αν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού. Εντούτοις, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) δεν συνδέονται με τυχόν ποσά αναγνωρισμένα ως αποτέλεσμα συμφωνιών εξασφάλισης που δεν πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32. Αντιθέτως, τα ποσά αυτά απαιτείται να γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ).

Γνωστοποίηση των ποσών που συμψηφίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 (παράγραφος 13Γ στοιχείο β))

- B44. Η παράγραφος 13Γ στοιχείο β) απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32 κατά τον προσδιορισμό των καθαρών ποσών που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Τα ποσά των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που υπόκεινται σε συμψηφισμό δυνάμει της ίδιας συμφωνίας θα γνωστοποιούνται στις γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ωστόσο, τα γνωστοποιούμενα ποσά (για παράδειγμα σε έναν πίνακα) περιορίζονται στα ποσά που υπόκεινται σε αντιστάθμιση. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να έχει αναγνωρισμένο παράγωγο περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρισμένη παράγωγο υποχρέωση που πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32. Εάν το ακαθάριστο ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ακαθάριστο ποσό της παραγώγου υποχρέωσης, ο πίνακας γνωστοποίησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει ολόκληρο το ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου (σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α)) και ολόκληρο το ποσό της παραγώγου υποχρέωσης (σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο β)). Ωστόσο, μολονότι ο πίνακας γνωστοποίησης της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θα περιλαμβάνει ολόκληρο το ποσό της παραγώγου υποχρέωσης (σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α)), θα περιλαμβάνει μόνο το ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου (σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο β)) το οποίο ισούται προς το ποσό της παραγώγου υποχρέωσης.

Γνωστοποίηση των καθαρών ποσών που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (παράγραφος 13Γ στοιχείο γ))

- B45. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει μέσα τα οποία ικανοποιούν τις απαιτήσεις του πεδίου εφαρμογής των εν λόγω γνωστοποιήσεων (όπως ορίζεται στην παράγραφο 13Α), αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32, τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν από την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) θα ισούνται προς τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν από την παράγραφο 13Γ στοιχείο α).
- B46. Τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν από την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) πρέπει να συμφωνούνται με τα ποσά κάθε επιμέρους κονδυλίου που εμφανίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εάν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι το άθροισμα ή ο διαχωρισμός των ποσών των επιμέρους κονδυλίων οικονομικών καταστάσεων παρέχει περισσότερο συναφείς πληροφορίες, πρέπει να συμφωνήσει τα αθροισμένα ή διαχωρισμένα ποσά που γνωστοποιούνται στην παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) με τα ποσά των επιμέρους κονδυλίων που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

▼ **M34**

Γνωστοποίηση των ποσών που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμφητισμού ή παρόμοια συμφωνία, τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β) (παράγραφος 13Γ στοιχείο δ))

- B47. Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες γνωστοποίηση των ποσών που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμφητισμού ή παρόμοια συμφωνία, τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β). Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) σημείο i) αναφέρεται σε ποσά που συνδέονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν πληρούν ορισμένα ή το σύνολο των κριτηρίων της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 (για παράδειγμα, τρέχοντα δικαιώματα συμφητισμού που δεν πληρούν το κριτήριο στην παράγραφο 42 στοιχείο β) του ΔΛΠ 32, ή υπό όρους δικαιώματα συμφητισμού που είναι εκτελεστά και μπορούν να ασκηθούν μόνον σε περίπτωση υπερημερίας, ή μόνο σε περίπτωση αφερεγγυότητας ή χρεοκοπίας οιαδήποτε εκ των αντισυμβαλλομένων).
- B48. Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) αναφέρεται σε ποσά που συνδέονται με χρηματοοικονομική ασφάλεια, συμπεριλαμβανομένης της ασφάλειας σε μορφή μετρητών, που έχουν εισπραχθεί ή ενεχυριασθεί. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν ενεχυριασθεί ή ληφθεί ως ασφάλεια. Τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) πρέπει να συνδέονται με την πραγματική ασφάλεια που λαμβάνεται ή ενεχυριάζεται και όχι με τυχόν προκύπτουσες αναγνωρισμένες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις για επιστροφή ή λήψη τέτοιας ασφάλειας.

Όρια στα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) (παράγραφος 13Δ)

- B49. Κατά την γνωστοποίηση ποσών σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις επιπτώσεις της υπερασφάλισης από χρηματοοικονομικά μέσα. Προς τον σκοπό αυτό, η οντότητα πρέπει αρχικά να αφαιρεί τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο i) από το ποσό που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ). Η οικονομική οντότητα περιορίζει τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) στο εναπομένον ποσό στην παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) για το σχετικό χρηματοοικονομικό μέσο. Ωστόσο, εάν υπάρχουν δικαιώματα σε ασφάλεια που μπορούν να ασκηθούν σε χρηματοοικονομικά μέσα, τα δικαιώματα αυτά μπορούν να συμπεριληφθούν στη γνωστοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 13Δ.

Περιγραφή των δικαιωμάτων συμφητισμού που υπόκεινται σε εκτελεστές συμφωνίες-πλαίσια συμφητισμού και παρόμοιες συμφωνίες (παράγραφος 13Ε)

- B50. Η οικονομική οντότητα περιγράφει τα είδη των δικαιωμάτων συμφητισμού και των παρόμοιων συμφωνιών που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), συμπεριλαμβανομένης της φύσης των δικαιωμάτων αυτών. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα περιγράφει τα υπό όρους δικαιωμάτά της. Για τα μέσα που υπόκεινται σε δικαιώματα συμφητισμού τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιο μελλοντικό γεγονός αλλά δεν πληρούν τα εναπομένοντα κριτήρια της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32, η οικονομική οντότητα περιγράφει τους λόγους για τη μη εκπλήρωση των κριτηρίων. Για χρηματοοικονομική ασφάλεια που λαμβάνεται ή ενεχυριάζεται, η οντότητα περιγράφει τους όρους της συμφωνίας παροχής ασφάλειας (για παράδειγμα, όταν η ασφάλεια είναι αποτελεί αντικείμενο περιορισμών).

Γνωστοποίηση ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου ή ανά αντισυμβαλλόμενο

- B51. Οι ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 13Γ στοιχείο (α)-(ε) μπορούν να ομαδοποιούνται ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου ή συναλλαγής (για παράδειγμα, παράγωγα, συμφωνίες πώλησης και επαναγοράς, συμφωνίες αγοράς και επαναπώλησης, συμφωνίες δανειοληψίας ή συμφωνίες δανειοδοσίας τίτλων).

▼ **M34**

B52. Εναλλακτικά, μια οικονομική οντότητα μπορεί να ομαδοποιήσει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 13Γ στοιχεία (α)-(γ) ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου και τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 13Γ στοιχεία (γ)-(ε) ανά αντισυμβαλλόμενο. Εάν μια οντότητα παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες ανά αντισυμβαλλόμενο, η οντότητα δεν απαιτείται να ταυτοποιεί ονομαστικά τους αντισυμβαλλομένους. Ωστόσο, ο καθορισμός αντισυμβαλλομένων (αντισυμβαλλόμενος Α, αντισυμβαλλόμενος Β, αντισυμβαλλόμενος Γ, κ.λπ.) παραμένει συνεπής μεταξύ των ετών τα οποία παρουσιάζονται για να διατηρηθεί η συγκρισιμότητα. Οι ποιοτικές γνωστοποιήσεις λαμβάνονται υπόψη ώστε να καθίσταται δυνατή η παροχή περαιτέρω πληροφοριών σχετικά με τα είδη των αντισυμβαλλομένων. Όταν η γνωστοποίηση των ποσών της παραγράφου 13Γ στοιχεία (γ)-(ε) παρέχεται ανά αντισυμβαλλόμενο, τα ποσά που είναι μεμονωμένα σημαντικά από πλευράς συνολικών ποσών αντισυμβαλλομένου γνωστοποιούνται χωριστά και τα εναπομένοντα μεμονωμένα μη σημαντικά ποσά αντισυμβαλλομένου συγκεντρώνονται σε ένα κονδύλιο.

Άλλα

B53. Οι συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 13Γ–13Ε συνιστούν ελάχιστες απαιτήσεις. Για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 13Β, η οικονομική οντότητα ίσως χρειαστεί να τις συμπληρώσει με πρόσθετες (ποιοτικές) γνωστοποιήσεις, ανάλογα με τους όρους των εκτελεστών συμφωνιών-πλαισίων συμψηφισμού και των συναφών συμφωνιών, συμπεριλαμβανομένης της φύσης των δικαιωμάτων συμψηφισμού και της επίπτωσής τους ή της δυνητικής επίπτωσής τους στην οικονομική θέση της οντότητας.



ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 8

Λειτουργικοί τομείς

ΒΑΣΙΚΗ ΑΡΧΗ

1. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

ΠΕΔΙΟ 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.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

5. Ένας λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας:
 - α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτήσει έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οικονομικής οντότητας)
 - β) του οποίου τα αποτελέσματα εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του.

▼ B

γ) για το οποίο διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Ένας λειτουργικός τομέας δύναται να αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχει ακόμη έσοδα. Για παράδειγμα, οι δραστηριότητες εκκίνησης μπορούν να είναι λειτουργικοί τομείς πριν από την απόκτηση εσόδων.

6. Κάθε μέρος μιας οικονομικής οντότητας δεν είναι απαραίτητα λειτουργικό τμήμα ή μέρος ενός λειτουργικού τμήματος. Για παράδειγμα, μια εταιρική έδρα ή μια λειτουργική υπηρεσία η οποία μπορεί να μην έχει ή να έχει έσοδα τα οποία συνδέονται περιστασιακά μόνο με τις δραστηριότητες της οντότητας, δεν είναι λειτουργικός τομέας. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία μιας οικονομικής οντότητας δεν είναι λειτουργικοί τομείς.
7. Ο όρος «επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων» προσδιορίζει μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα στέλεχος με συγκεκριμένη ιδιότητα. Η λειτουργία αυτή συνίσταται στη διάθεση πόρων και στην εκτίμηση της απόδοσης των λειτουργικών τμημάτων μιας οικονομικής οντότητας. Συχνά ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μιας οικονομικής οντότητας είναι ο ανώτατος εκτελεστικός διευθυντής ή ο γενικός διευθυντής, αλλά μπορεί για παράδειγμα να είναι μια ομάδα εκτελεστικών διευθυντών ή άλλοι.
8. Για πολλές οικονομικές οντότητες, τα τρία χαρακτηριστικά των λειτουργικών τομέων που περιγράφονται στην παράγραφο 5 προσδιορίζουν σαφώς τους λειτουργικούς τους τομείς. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εκπονεί εκθέσεις στις οποίες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της παρουσιάζονται με διάφορους τρόπους. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί περισσότερο ένα σύνολο πληροφοριών κατά τομέα, άλλοι παράγοντες δύναται να προσδιορίσουν ένα ενιαίο σύνολο συνθετικών στοιχείων που συνιστούν τους λειτουργικούς τομείς μιας οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων του είδους των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κάθε συνθετικού στοιχείου, της ύπαρξης αρμοδίων στελεχών και των πληροφοριών που υποβάλλονται στο διοικητικό συμβούλιο.
9. Εν γένει, ένας λειτουργικός τομέας διαθέτει διευθυντή τμήματος ο οποίος λογοδοτεί απευθείας στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων και έρχεται τακτικά σε επαφή μαζί του προκειμένου να συζητήσουν λειτουργικές δραστηριότητες, οικονομικά αποτελέσματα, προβλέψεις ή σχέδια για τον τομέα. Ο όρος «διευθυντής τομέα» προσδιορίζει μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα στέλεχος με συγκεκριμένη ιδιότητα. Ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μπορεί επίσης να είναι ο διευθυντής τομέα για ορισμένους λειτουργικούς τομείς. Ο ίδιος διευθυντής μπορεί να είναι ο διευθυντής τομέα για περισσότερους από έναν λειτουργικούς τομείς. Εάν τα χαρακτηριστικά της παραγράφου 5 εφαρμόζονται σε περισσότερα από ένα σύνολα συνθετικών στοιχείων ενός οργανισμού, αλλά υπάρχει μόνο ένα σύνολο για το οποίο είναι υπεύθυνοι οι διευθυντές των τομέων, αυτό το σύνολο των συνθετικών στοιχείων συνιστά τους λειτουργικούς τομείς.
10. Τα χαρακτηριστικά της παραγράφου 5 μπορούν να εφαρμόζονται σε δύο ή περισσότερα επικαλυπτόμενα σύνολα συνθετικών στοιχείων για τα οποία είναι αρμόδιοι οι διευθυντές. Η δομή αυτή αναφέρεται ενίοτε ως δικτυακή οργανωτική μορφή. Για παράδειγμα, σε ορισμένες οικονομικές οντότητες, ορισμένοι διευθυντές είναι αρμόδιοι για διάφορες γραμμές προϊόντων και υπηρεσιών παγκοσμίως, ενώ άλλοι διευθυντές είναι αρμόδιοι για συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές. Ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων εξετάζει τακτικά τα λειτουργικά αποτελέσματα και των δύο συνόλων των συνθετικών στοιχείων, και διατίθενται χρηματοοικονομικές πληροφορίες για καθένα από τα δύο σύνολα. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ποιο σύνολο συνθετικών στοιχείων συνιστά τους λειτουργικούς τομείς αναφερόμενη στη θεμελιώδη αρχή.

▼ B**ΤΟΜΕΙΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑ**

11. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστά τις πληροφορίες για κάθε λειτουργικό τομέα ο οποίος:

- α) έχει προσδιορισθεί σύμφωνα με τις παραγράφους 5 έως 10 ή προκύπτει από τη συγκέντρωση δύο ή περισσότερων από αυτούς τους τομείς σύμφωνα με την παράγραφο 12, και
- β) υπερβαίνει τα ποσοτικά όρια της παραγράφου 13.

Οι παράγραφοι 14 έως 19 περιγράφουν άλλες καταστάσεις στις οποίες πρέπει να παρουσιάζεται χωριστή πληροφόρηση σχετικά με έναν λειτουργικό τομέα.

Κριτήρια συγκέντρωσης

12. Οι λειτουργικοί τομείς παρουσιάζουν συχνά παρόμοια μακροχρόνια χρηματοοικονομική επίδοση εάν έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά. Για παράδειγμα, αναμένονται μακροπρόθεσμα παρόμοια μέσα μεικτά περιθώρια κέρδους για δύο λειτουργικούς τομείς εάν τα οικονομικά χαρακτηριστικά τους είναι παρόμοια. Δύο ή περισσότεροι λειτουργικοί τομείς μπορεί να συγκεντρώνονται σε έναν μόνο λειτουργικό τομέα εάν η συγκέντρωση είναι σύμφωνη με τη θεμελιώδη αρχή του παρόντος ΔΠΧΑ, τα τμήματα έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά, και τα τμήματα είναι παρόμοια όσον αφορά καθένα από τα ακόλουθα σημεία:

- α) το είδος των προϊόντων και των υπηρεσιών·
- β) τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας·
- γ) τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων και των υπηρεσιών·
- δ) τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων τους ή την παροχή των υπηρεσιών τους και
- ε) όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Ποσοτικά όρια

13. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστά την πληροφόρηση που αφορά κάθε λειτουργικό τομέα ο οποίος επιτυγχάνει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα ποσοτικά όρια:

- α) τα παρουσιαζόμενα έσοδά του, συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων σε εξωτερικούς πελάτες και των διατομεακών πωλήσεων ή μεταφορών, είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων, εσωτερικών και εξωτερικών, όλων των λειτουργικών τομέων·
- β) το απόλυτο ύψος του παρουσιαζόμενου κέρδους του ή των ζημιών του είναι τουλάχιστον 10 % της μεγαλύτερης από τις ακόλουθες αξίες, σε απόλυτο μέγεθος: i) του συνολικού παρουσιαζόμενου κέρδους όλων των λειτουργικών τομέων που δεν έχουν αναφέρει ζημία και ii) της συνολικής αναφερόμενης ζημίας όλων των λειτουργικών τομέων που έχουν αναφέρει ζημία·
- γ) τα περιουσιακά στοιχεία του είναι τουλάχιστον 10 % του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των λειτουργικών τομέων.

▼ **B**

Λειτουργικοί τομείς οι οποίοι δεν έχουν επιτύχει κανένα από τα ποσοτικά όρια μπορεί να θεωρηθούν τομείς προς παρουσίαση και γνωστοποιούνται χωριστά εάν η διοίκηση θεωρεί ότι η πληροφόρηση σχετικά με τον τομέα μπορεί να είναι χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

14. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να συνδυάσει την πληροφόρηση σχετικά με λειτουργικούς τομείς που δεν επιτυγχάνουν τα ποσοτικά όρια με την πληροφόρηση για άλλους λειτουργικούς τομείς που δεν επιτυγχάνουν τα ποσοτικά όρια προκειμένου να δημιουργήσει έναν τομέα προς πληροφόρηση μόνον εάν οι λειτουργικοί τομείς έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά και μοιράζονται την πλειονότητα των κριτηρίων συγκέντρωσης που απαριθμούνται στην παράγραφο 12.
15. Αν τα συνολικά έσοδα από εξωτερικές πηγές, που έχουν παρουσιαστεί από λειτουργικούς τομείς, συνιστούν λιγότερο από το 75 % των εσόδων της οντότητας, πρέπει να προσδιοριστούν και άλλοι λειτουργικοί τομείς ως τομείς προς παρουσίαση (ακόμη και αν δεν ανταποκρίνονται στα κριτήρια της παραγράφου 13), μέχρις ότου συμπεριληφθεί τουλάχιστον 75 % των εσόδων της οντότητας στους προς αναφορά τομείς.
16. Η πληροφόρηση για άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες και λειτουργικούς τομείς που δεν είναι προς παρουσίαση συνδυάζεται και γνωστοποιείται σε μια κατηγορία «όλοι οι άλλοι τομείς», χωριστά από άλλα στοιχεία συμφωνίας, στις συμφωνίες που απαιτούνται από την παράγραφο 28. Οι πηγές των εσόδων που περιλαμβάνονται στην κατηγορία «όλοι οι άλλοι τομείς» πρέπει να περιγράφονται.
17. Εάν η διοίκηση κρίνει ότι ένας λειτουργικός τομέας που προσδιορίστηκε για πληροφόρηση στην αμέσως προηγούμενη περίοδο συνεχίζει να είναι σημαντικός, η πληροφόρηση για τον τομέα αυτό εξακολουθεί να παρουσιάζεται χωριστά στην τρέχουσα περίοδο ακόμη και αν δεν ανταποκρίνεται πλέον στα κριτήρια της παραγράφου 13 όσον αφορά την υποχρέωση παρουσίασης.
18. Εάν ένας λειτουργικός τομέας προσδιορίζεται για πληροφόρηση στην τρέχουσα περίοδο σύμφωνα με τα ποσοτικά όρια, τα δεδομένα του τομέα για μια προηγούμενη περίοδο, που παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να παρουσιάζουν το νεοπαρουσιαζόμενο τομέα, ως ένα χωριστό τομέα, ακόμη και αν ο τομέας αυτός δεν πληρούσε τα κριτήρια της παραγράφου 13 όσον αφορά την υποχρέωση παρουσίασης κατά την προηγούμενη περίοδο, εκτός αν η απαιτούμενη πληροφόρηση δεν είναι διαθέσιμη και το κόστος ανάπτυξής της είναι υπερβολικό.
19. Ενδέχεται να υπάρχει πρακτικό όριο στον αριθμό των προς αναφορά τομέων που παρουσιάζει χωριστά μια οικονομική οντότητα, πέρα από το οποίο η τομεακή πληροφόρηση μπορεί να είναι ιδιαίτερα λεπτομερής. Παρότι δεν έχει καθοριστεί ακριβές όριο, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάσει εάν έχει επιτευχθεί πρακτικό όριο όταν ο αριθμός των προς αναφορά τομέων, σύμφωνα με τις παραγράφους 13 έως 18, υπερβαίνει τους δέκα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

20. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.
21. Προκειμένου να εφαρμοστεί η αρχή της παραγράφου 20, μια οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα κατωτέρω για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζεται μια ► **M5** κατάσταση συνολικών εσόδων ◀:
 - α) γενικές πληροφορίες, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 22·

▼ B

- β) πληροφορίες σχετικά με το παρουσιάζόμενο κέρδος ή ζημία του τομέα, καθώς και των ειδικών εσόδων και εξόδων που περιλαμβάνονται στο παρουσιάζόμενο 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 παρουσιάζόμενου κέρδους ή ζημίας του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και άλλων ουσιαστικών στοιχείων του τομέα με τα αντίστοιχα ποσά της οικονομικής οντότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 28.

▼ M5

Για κάθε ημερομηνία κατά την οποία παρουσιάζεται μια κατάσταση οικονομικής θέσης, απαιτούνται συμφωνίες των ποσών που περιλαμβάνονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης για τομείς προς αναφορά με τα ποσά που περιλαμβάνονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας. Οι πληροφορίες που αφορούν σε προγενέστερες περιόδους θα επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με τις οδηγίες που παραθέτονται στις παραγράφους 29 και 30.

▼ B**Γενικές πληροφορίες****▼ M43**

22. Μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες γενικές πληροφορίες:
- α) παράγοντες που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των προς αναφορά τομέων της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένης της οργανωτικής βάσης (για παράδειγμα, εάν η διοίκηση έχει επιλέξει να οργανώσει την οικονομική οντότητα σύμφωνα με τις διαφορές προϊόντων και υπηρεσιών, τις γεωγραφικές περιοχές, το κανονιστικό περιβάλλον ή σύμφωνα με συνδυασμό παραγόντων και εάν έχουν συγκεντρωθεί λειτουργικοί τομείς)
 - αα) τις κρίσεις στις οποίες προέβη η διοίκηση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων ομαδοποίησης που προβλέπει η παράγραφος 12, περιλαμβανομένης σύντομης περιγραφής των λειτουργικών τομέων που έχουν ομαδοποιηθεί κατά τον τρόπο αυτόν, καθώς και των οικονομικών δεικτών που έχουν αξιολογηθεί προκειμένου να προσδιορισθεί ότι οι ομαδοποιημένοι λειτουργικοί τομείς έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά. και
 - β) τους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών από όπου απορρέουν τα έσοδα του κάθε προς παρουσίαση τομέα.

▼ B**Πληροφόρηση για το κέρδος ή τη ζημία, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις****▼ M22**

23. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει αποτίμηση του κέρδους ή της ζημίας για κάθε τομέα προς παρουσίαση. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει αποτίμηση των συνολικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για κάθε τομέα προς παρουσίαση εάν τέτοια μεγέθη παρέχονται τακτικά στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς παρουσίαση τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που εξετάσε ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά κατά έναν άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα:
- α) έσοδα από εξωτερικούς πελάτες·

▼ B

- β) έσοδα από συναλλαγές με άλλους λειτουργικούς τομείς της ίδιας οικονομικής οντότητας·
- γ) έσοδα από τόκους·
- δ) έξοδα από τόκους·

▼ B

ε) αποσβέσεις·

▼ M5

στ) σημαντικά στοιχεία των εσόδων και των εξόδων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 97 του Δ.Λ.Π. 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)·

▼ B

ζ) συμμετοχή της οικονομικής οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης·

η) έξοδα ή έσοδα σχετικά με φόρους εισοδήματος· και

θ) ουσιώδη μη ταμιακά στοιχεία, άλλα εκτός των αποσβέσεων.

Μια οικονομική οντότητα αναφέρει τα έσοδα από τόκους χωριστά από τα έξοδα από τόκους για κάθε προς αναφορά τομέα εκτός και αν η πλειονότητα των εσόδων του τομέα προέρχονται από τόκους, και ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων βασίζεται κυρίως στα καθαρά έσοδα από τόκους για την εκτίμηση των επιδόσεων του τομέα και λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα. Στην περίπτωση αυτή, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει χωριστά τα καθαρά έσοδα από τόκους του τομέα από τα έξοδά της από τόκους και να γνωστοποιήσει ότι έπραξε κατ' αυτόν τον τρόπο.

▼ M31

24. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς αναφορά τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα που εξετάζονται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά κατά ένα άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα:

▼ B

α) το ποσό της επένδυσης από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, και

▼ M31

β) τα ποσά των προσθηκών στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία⁽¹⁾ εκτός από τα χρηματοοικονομικά μέσα, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία καθορισμένων παροχών (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*) και τα δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστήριων συμβολαίων.

▼ B**ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ**

25. Το ποσό κάθε παρουσιαζόμενου στοιχείου του τομέα πρέπει να είναι η επιμέτρηση που παρουσιάζεται στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του. Οι προσαρμογές και οι συμψηφισμοί που πραγματοποιούνται κατά την εκπόνηση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας και η κατανομή εσόδων, εξόδων και κερδών ή ζημιών περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας του προς αναφορά τομέα μόνο εάν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που χρησιμοποιείται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Ομοίως, μόνο τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα που χρησιμοποιούνται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων παρουσιάζονται για αυτόν τον τομέα. Εάν κατανέμονται ποσά στο κέρδος ή τη ζημία, στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ενός προς αναφορά τομέα, τα ποσά αυτά κατανέμονται σε μια λογική βάση.

⁽¹⁾ Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν αργότερα από δώδεκα μήνες ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ ισολογισμού.

▼ **B**

26. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί μόνο μία επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας ενός λειτουργικού τομέα, των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων του τομέα προκειμένου να εκτιμήσει τις επιδόσεις του τομέα και να αποφασίσει για την κατανομή των πόρων, τα κέρδη ή οι ζημίες του τομέα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με τις επιμετρήσεις αυτές. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί περισσότερες από μία επιμετρήσεις του κέρδους ή της ζημίας ενός λειτουργικού τομέα, των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων του τομέα, οι παρουσιάζόμενες 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 έξοδα 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 παρουσιάζόμενων 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 παρουσιάζόμενων 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 παρουσιάζόμενων 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 παρουσιάζόμενου τομέα και της επίδρασης, ενδεχομένως, των αλλαγών αυτών στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα·
 - στ) τη φύση και την επίδραση των ασύμμετρων κατανομών σε προς αναφορά τομείς. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να κατανέμει το έξοδο απόσβεσης σε έναν τομέα χωρίς να του κατανέμει τα σχετικά αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία.

Συμφωνίες▼ **M43**

28. Μια οντότητα παρουσιάζει τις ακόλουθες συμφωνίες:

▼ **B**

- α) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των εσόδων των προς αναφορά τομέων και των εσόδων της οικονομικής οντότητας·

▼ B

- β) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των επιμετρήσεων κέρδους ή ζημίας των προς αναφορά τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οικονομικής οντότητας πριν από το έξοδα φόρου εισοδήματος (έσοδα φόρου) και τις διακοπείσες εκμεταλλεύσεις. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα κατανέμει σε προς αναφορά τομείς στοιχεία όπως έξοδα (έσοδα) φόρου, η οντότητα μπορεί να συμφωνήσει το σύνολο των επιμετρήσεων κέρδους ή ζημίας των τομέων με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας μετά από τα στοιχεία αυτά.

▼ M43

- γ) το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων των προς αναφορά τομέων και των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας εάν τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα αναφέρονται σύμφωνα με την παράγραφο 23.

▼ B

- δ) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των υποχρεώσεων των προς αναφορά τομέων με τις υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας εάν οι υποχρεώσεις του τομέα παρουσιάζονται σύμφωνα με την παράγραφο 23.
- ε) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ποσών των προς αναφορά τομέων για όλα τα άλλα ουσιώδη στοιχεία πληροφόρησης που γνωστοποιούνται με το αντίστοιχο ποσό για την οικονομική οντότητα.

Όλα τα ουσιώδη στοιχεία συμφωνίας προσδιορίζονται και περιγράφονται χωριστά. Για παράδειγμα, το ποσό κάθε ουσιώδους προσαρμογής που απαιτείται για λόγους συμφωνίας μεταξύ του κέρδους ή της ζημίας του προς αναφορά τομέα με το κέρδος ή τη ζημία της οικονομικής οντότητας, το οποίο προκύπτει από διαφορετικές λογιστικές πολιτικές, προσδιορίζεται και περιγράφεται χωριστά.

Επαναδιατύπωση πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως

29. Εάν μια οικονομική οντότητα αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση των προς αναφορά τομέων, οι αντίστοιχες πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, επαναδιατυπώνονται εκτός εάν οι πληροφορίες αυτές δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό. Το γεγονός ότι οι πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό πρέπει να προσδιορίζεται χωριστά για καθένα από τα στοιχεία προς γνωστοποίηση. Ύστερα από τη μεταβολή της σύνθεσης των προς αναφορά τομέων της, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί εάν επαναδιατύπωσε τα αντίστοιχα στοιχεία πληροφόρησης του τομέα για προηγούμενες περιόδους.
30. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που να μεταβάλει τη σύνθεση των προς αναφορά τομέων της και δεν επαναδιατυπώνει τις κατά τομέα πληροφορίες προηγούμενων περιόδων, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, σύμφωνα με τις αλλαγές, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, στο έτος στο οποίο έχει επέλθει η αλλαγή, τις κατά τομέα πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο τόσο, για την παλαιά όσο και τη νέα μορφή τους, καθώς και τη νέα βάση της τομεακής διαίρεσης, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ

31. Οι παράγραφοι 32 έως 34 εφαρμόζονται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που υπόκεινται στο παρόν ΔΠΧΑ, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών οντοτήτων που έχουν μόνον έναν προς αναφορά τομέα. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες ορισμένων οικονομικών οντοτήτων δεν είναι οργανωμένες σύμφωνα με τις διαφορές προϊόντων και υπηρεσιών ή τις διαφορές στις γεωγραφικές περιοχές εκμετάλλευσής. Οι προς αναφορά τομείς μιας τέτοιας οικονομικής οντότητας μπορούν να παρουσιάσουν έσοδα από ένα ευρύ φάσμα προϊόντων και υπηρεσιών με ουσιαστικές διαφορές, ή περισσότεροι του

▼ B

ενός από τους τομείς αυτούς μπορεί να παρέχουν ουσιαστικά τα ίδια προϊόντα και υπηρεσίες. Ομοίως, οι προς αναφορά τομείς μιας οικονομικής οντότητας ενδέχεται να κατέχουν περιουσιακά στοιχεία σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές και να παρουσιάζουν έσοδα από πελάτες σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές, ή περισσότεροι του ενός από τους προς αναφορά τομείς της μπορεί να λειτουργούν στην ίδια γεωγραφική περιοχή. Οι πληροφορίες δυνάμει των παραγράφων 32 έως 34 παρέχονται μόνο εάν δεν έχουν διαβιβαστεί ως μέρος των πληροφοριών των προς πληροφόρηση τομέων που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ.

Πληροφόρηση σχετικά με προϊόντα και υπηρεσίες

32. Μια οικονομική οντότητα αναφέρει τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες για κάθε προϊόν και υπηρεσία ή για κάθε ομάδα παρόμοιων προϊόντων και υπηρεσιών, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό, οπότε πρέπει να διευκρινίζεται το γεγονός αυτό. Τα ποσά των παρουσιαζόμενων εσόδων πρέπει να βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας.

Πληροφόρηση για γεωγραφικές περιοχές

33. Μια οικονομική οντότητα αναφέρει τις ακόλουθες γεωγραφικές πληροφορίες, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό:

α) τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες i) καταλογίζονται στη χώρα στην οποία εδρεύει η οικονομική οντότητα και ii) καταλογίζονται σε όλες τις ξένες χώρες συνολικά από τις οποίες προέρχονται τα έσοδα της οικονομικής οντότητας. Εάν τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες τα οποία καταλογίζονται σε συγκεκριμένη ξένη χώρα είναι σημαντικά, τα έσοδα αυτά γνωστοποιούνται χωριστά. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη βάση καταλογισμού των εσόδων από εξωτερικούς πελάτες σε συγκεκριμένες χώρες:

β) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ⁽¹⁾ εκτός από τα χρηματοπιστωτικά μέσα, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα περιουσιακά στοιχεία όσον αφορά παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και τα δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστήριων συμβολαίων i) τα οποία βρίσκονται στη χώρα στην οποία εδρεύει η οικονομική οντότητα και ii) τα οποία βρίσκονται σε όλες τις ξένες χώρες συνολικά στις οποίες η οικονομική οντότητα κατέχει περιουσιακά στοιχεία. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία σε μια συγκεκριμένη ξένη χώρα είναι σημαντικά, τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται χωριστά.

Τα αναφερόμενα ποσά πρέπει να βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας. Εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρέχει, εκτός από τις πληροφορίες που απαιτούνται δυνάμει της παρούσας παραγράφου, υποσύνολα γεωγραφικών πληροφοριών για ομάδες χωρών.

⁽¹⁾ Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν αργότερα από δώδεκα μήνες ► **M5** μετά την περίοδο αναφοράς ◀ ισολογισμού.

▼ B

Πληροφορίες για σημαντικούς πελάτες

▼ M26

34. Μια οικονομική οντότητα παρέχει πληροφορίες για το βαθμό εξάρτησής της από τους σημαντικούς πελάτες της. Εάν τα έσοδα από συναλλαγές με ένα μεμονωμένο εξωτερικό πελάτη ανέρχονται σε 10 % ή περισσότερο των εσόδων μιας οντότητας, η οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, το συνολικό ποσό των εσόδων που προέρχονται από κάθε τέτοιο πελάτη και την ταυτότητα του τομέα ή των τομέων που αναφέρουν αυτά τα έσοδα. Η οντότητα δεν υποχρεούται να αποκαλύψει την ταυτότητα ενός σημαντικού πελάτη ή το ποσό ανά τομέα των εσόδων που προέρχονται από αυτόν τον πελάτη. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ομάδα οντοτήτων για τις οποίες αναφέρουσα οντότητα γνωρίζει ότι υπόκειται σε κοινό έλεγχο, θεωρείται ενιαίος πελάτης. Ωστόσο, απαιτείται κρίση προκειμένου να εκτιμηθεί εάν ~~κατ~~ μια δημόσια αρχή (εθνική, κρατική, περιφερειακή, εδαφική, τοπική ή ξένη) συμπεριλαμβανομένων των κρατικών οργανισμών και παρόμοιων τοπικών, εθνικών ή διεθνών φορέων) και οι οντότητες οι οποίες, εν γνώσει της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, ~~θα~~ τελούν υπό τον έλεγχο αυτής της δημόσιας αρχής θεωρούνται ως ένας ενιαίος πελάτης. Κατά την εκτίμηση αυτή, η αναφέρουσα οντότητα λαμβάνει υπόψη την έκταση της οικονομικής ολοκλήρωσης μεταξύ των οντοτήτων αυτών.

▼ B

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

35. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν ΔΠΧΑ στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους για τις περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο στις οικονομικές καταστάσεις της για περίοδο πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, οφείλει να κοινοποιήσει το γεγονός αυτό.

▼ M22

- 35A. Η παράγραφος 23 τροποποιήθηκε από τις Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α. που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009. Οι οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μία οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
36. Οι πληροφορίες κατά τομέα προηγούμενων ετών οι οποίες παρουσιάζονται ως συγκριτικές πληροφορίες για το έτος έναρξης της εφαρμογής (συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής της τροποποίησης της παραγράφου 23, που έγινε τον Απρίλιο 2009) επαναδιατυπώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό.

▼ M5

- 36A. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκε η παράγραφος 23(στ). Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M26

- 36B. Το ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (αναθεωρημένο το 2009) τροποποίησε την παράγραφο 34 για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 24 (όπως τροποποιήθηκε το 2009) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 34 εφαρμόζεται και σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M43

- 36Γ. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 22 και 28. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ B

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 14

37. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 *Πληροφόρηση κατά τομέα*.

▼ B*Προσάρτημα Α***Καθορισμένος όρος**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

Λειτουργικός τομέας

Ένας λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας:

- α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτή έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οικονομικής οντότητας)·
- β) του οποίου τα αποτελέσματα εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του·
- γ) για το οποίο διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

▼ M53

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 9

Χρηματοοικονομικά Μέσα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Σκοπός

- 1.1. Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά *χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων* και *χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* με σκοπό την παροχή σχετικών και χρήσιμων πληροφοριών στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων για την εκτίμηση των ποσών, του χρόνου και της αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών μιας οικονομικής οντότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Πεδίο εφαρμογής

▼ M54

- 2.1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:

▼ M53

- α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 27 ή το ΔΛΠ 28 απαιτούν ή επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία σύμφωνα με ορισμένες ή όλες τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Επίσης, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, εκτός εάν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου της οικονομικής οντότητας στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*.

▼ M54

- β) δικαιώματα και δεσμεύσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*. Ωστόσο:
- i) απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις (ήτοι καθαρές επενδύσεις σε χρηματοδοτικές μισθώσεις) και απαιτήσεις από λειτουργικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης και την απομείωση·
- ii) υποχρεώσεις από μισθώσεις οι οποίες αναγνωρίζονται από μισθωτή υπόκεινται στις απαιτήσεις της παραγράφου 3.3.1 του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης· και
- iii) παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν τα ενσωματωμένα παράγωγα·

▼ M53

- γ) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·
- δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδιδόμενα από την οικονομική οντότητα που πληρούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης και των δικαιωμάτων αγοράς μετοχής) ή που απαιτείται να κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32. Ωστόσο, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στα εν λόγω μέσα, εκτός εάν ανταποκρίνονται στην εξαίρεση του στοιχείου α)·

▼ M53

- ε) δικαιώματα και δεσμεύσεις που απορρέουν i) από ασφαλιστήριο συμβόλαιο όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, εκτός των δικαιωμάτων και δεσμεύσεων ενός εκδότη που απορρέουν από ασφαλιστήριο συμβόλαιο που ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμβολαίου χρηματοοικονομικής εγγύησης, ή ii) από συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4, διότι περιλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο ισχύει για ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4, εάν το παράγωγο καθαυτό δεν αποτελεί συμβόλαιο υπαγόμενο στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4. Επιπλέον, εάν ένας εκδότης συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν Πρότυπο είτε το ΔΠΧΑ 4 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης (βλέπε παραγράφους B2.5–B2.6). Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή αυτή συμβόλαιο προς συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη·
- στ) τυχόν προθεσμιακό συμβόλαιο μελλοντικής αγοράς ή πώλησης ενός αποκτώμενου μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού μετόχου, που θα έχει ως αποτέλεσμα μια συνένωση επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* σε μελλοντική ημερομηνία απόκτησης. Η διάρκεια του προθεσμιακού συμβολαίου δεν θα πρέπει να υπερβαίνει μια εύλογη χρονική περίοδο που συνήθως χρειάζεται για τη λήψη τυχόν απαιτούμενων εγκρίσεων και για την ολοκλήρωση της συναλλαγής·
- ζ) δανειακές δεσμεύσεις εκτός των δανειακών δεσμεύσεων που περιγράφονται στην παράγραφο 2.3. Ωστόσο, ο εκδότης δανειακών δεσμεύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο σε δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν διαφορετικά στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Επίσης, όλες οι δανειακές δεσμεύσεις υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης·
- η) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις που αφορούν συμφωνίες για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*, εκτός από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 2.4–2.7 του παρόντος Προτύπου, στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο·
- θ) δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οικονομικής οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μια υποχρέωση την οποία αναγνωρίζει ως πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ή για τις οποίες, σε προγενέστερη περίοδο, είχε αναγνωρίσει πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37·
- ι) δικαιώματα και δεσμεύσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση εκείνα για τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

2.2. Οι απαιτήσεις απομείωσης που ορίζονται στο παρόν Πρότυπο εφαρμόζονται στα δικαιώματα τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο για τους σκοπούς της αναγνώρισης κερδών ή ζημιών απομείωσης.

▼ M53

2.3. Οι κάτωθι δανειακές δεσμεύσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου:

α) δανειακές δεσμεύσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα ορίζει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 4.2.2). Η οικονομική οντότητα που στο παρελθόν εφάρμοζε την πρακτική της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τις δανειακές δεσμεύσεις της λίγο μετά τη δημιουργία τους, εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις της ίδιας κατηγορίας·

β) δανειακές δεσμεύσεις που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με παράδοση ή έκδοση άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Οι εν λόγω δανειακές δεσμεύσεις αποτελούν παράγωγα. Μια δανειακή δέσμευση δεν θεωρείται ότι έχει διακανονιστεί συμψηφιστικά απλώς και μόνον επειδή το δάνειο εξοφλείται με δόσεις (για παράδειγμα, ενυπόθηκο κατασκευαστικό δάνειο που εξοφλείται με δόσεις ανάλογα με την πρόοδο της κατασκευής)·

γ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς [βλέπε παράγραφο 4.2.1 στοιχείο δ)].

2.4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν οι συμβάσεις χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 2.5.

2.5. Μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν η σύμβαση χρηματοοικονομικό μέσο, μπορεί να προσδιοριστεί αμετάκλητα ότι επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ακόμη κι αν έχει συναφθεί για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Ο εν λόγω προσδιορισμός είναι δυνατός μόνο κατά την έναρξη της σύμβασης και μόνον εφόσον απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία»), που διαφορετικά θα απέρριβε από μη αναγνώριση της εν λόγω σύμβασης διότι εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 2.4).

2.6. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Μεταξύ άλλων:

α) όταν οι όροι της σύμβασης επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων·

▼ M53

- β) όταν η δυνατότητα συμφηφιστικού 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 συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβάσεις συμφηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν από την άσκηση ή την εκπνοή της)
- γ) όταν, για συναφείς συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή· και
- δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι αμέσως μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μια σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το β) ή το γ) δεν συνάπτεται για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και, συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Άλλες συμβάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 2.4 αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και, συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

- 2.7. Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 2.6 στοιχείο α) ή δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Σύμβαση του είδους αυτού δεν μπορεί να συναφθεί για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Αναγνώριση και παύση αναγνώρισης

3.1 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- 3.1.1. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα καθίσταται συμβαλλόμενος του χρηματοοικονομικού μέσου (βλέπε παραγράφους B3.1.1 και B3.1.2). Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, το κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.5 και το επιμετρά σύμφωνα με τις παραγράφους 5.1.1–5.1.3. Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση, την κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.2.1 και 4.2.2 και την επιμετρά σύμφωνα με την παράγραφο 5.1.1.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- 3.1.2. Μια σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται και παύει να αναγνωρίζεται, όπως αρμόζει, με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής ή της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού (βλέπε παραγράφους B3.1.3–B3.1.6).

▼ M53

3.2 ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.2.1. Για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι παράγραφοι 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 και B3.2.1–B3.2.17 εφαρμόζονται σε ενοποιημένο επίπεδο. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αρχικά ενοποιεί όλες τις θυγατρικές σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 και στη συνέχεια εφαρμόζει τις εν λόγω παραγράφους στον όμιλο που προκύπτει.

3.2.2. Πριν αξιολογηθεί αν και σε ποια έκταση είναι κατάλληλη η *παύση αναγνώρισης* σύμφωνα με τις παραγράφους 3.2.3–3.2.9, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν οι εν λόγω παράγραφοι πρέπει να εφαρμοστούν σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) ή σε ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων), ως εξής:

α) Οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) όταν, και μόνον όταν, το μέρος που εξετάζεται για *παύση αναγνώρισης* πληροί μια από τις ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις:

i) Το μέρος αποτελείται μόνον από ειδικώς προσδιοριζόμενες ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία για διαχωρισμό τοκομεριδίου σύμφωνα με την οποία ο αντισυμβαλλόμενος έχει δικαίωμα επί των ταμειακών ροών που προέρχονται από τόκους αλλά όχι επί των κυρίων ταμειακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 στις ταμειακές ροές που προέρχονται από τόκους.

ii) Το μέρος αποτελείται μόνον από *κατ' αναλογία* (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ταμειακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό του συνόλου των ταμειακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό των εν λόγω ταμειακών ροών. Εάν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει *κατ' αναλογίαν* μερίδιο των ταμειακών ροών με την προϋπόθεση να έχει η μεταβιβάζουσα οικονομική οντότητα ένα πλήρως *κατ' αναλογίαν* μερίδιο.

iii) Το μέρος αποτελείται μόνον από *κατ' αναλογία* (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ειδικώς προσδιοριζόμενων ταμειακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό του συνόλου των ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που προέρχονται από τόκους, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό των εν λόγω ταμειακών ροών από τόκους. Εάν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει *κατ' αναλογίαν* μερίδιο των ειδικώς προσδιοριζόμενων ταμειακών ροών με την προϋπόθεση να έχει η μεταβιβάζουσα οικονομική οντότητα ένα πλήρως *κατ' αναλογίαν* μερίδιο.

β) Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ολόκληρη την ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει i) τα δικαιώματα επί του πρώτου ή του τελευταίου 90 τοις εκατό των εισπράξεων τοις μετρητοίς από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων) ή ii) τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό

▼ M53

των ταμειακών ροών από ομάδα απαιτήσεων, αλλά παρέχει εγγύηση για την αποζημίωση του αγοραστή για πιστωτικές ζημιές μέχρι το 8 τοις εκατό του κεφαλαίου των απαιτήσεων, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

Στις παραγράφους 3.2.3–3.2.12 ο όρος «χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο» αναφέρεται είτε σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) όπως προσδιορίζεται στο στοιχείο α) ανωτέρω είτε, σε διαφορετική περίπτωση, σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

- 3.2.3. Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:
- α) εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ή
 - β) μεταβιβάσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όπως παρατίθεται στις παραγράφους 3.2.4 και 3.2.5 και η μεταβίβαση πληροί τους όρους για παύση της αναγνώρισης σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.6.
- (Βλέπε παράγραφο 3.1.2 για τις συμβάσεις κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)
- 3.2.4. Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνο όταν, είτε:
- α) μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ή
 - β) διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες, βάσει συμφωνίας που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 3.2.5.
- 3.2.5. Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (το «αρχικό περιουσιακό στοιχείο»), αλλά αναλαμβάνει μια συμβατική δέσμευση να καταβάλει τις εν λόγω ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες (οι «παραπέμμενοι παραλήπτες»), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει τη συναλλαγή ως μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν, και μόνον όταν, πληρούνται και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) Η οικονομική οντότητα δεν έχει δέσμευση να καταβάλει τα ποσά στους παρεπέμμενους παραλήπτες εκτός εάν εισπράξει ισότιμα ποσά από το αρχικό περιουσιακό στοιχείο. Οι βραχυπρόθεσμες προκαταβολές από την οικονομική οντότητα με δικαίωμα πλήρους ανάκτησης του ποσού που δόθηκε ως δάνειο συν τους σωρευμένους τόκους στις τιμές της αγοράς δεν παραβιάζουν τον όρο αυτόν.
 - β) Οι όροι της σύμβασης μεταβίβασης απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να πωλήσει ή να ενεχυριάσει το αρχικό περιουσιακό στοιχείο παρά μόνον ως εξασφάλιση της δέσμευσης καταβολής των ταμειακών ροών στους παρεπέμμενους παραλήπτες.
 - γ) Η οικονομική οντότητα έχει δέσμευση να εμβάσει κάθε ταμειακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των παρεπέμμενων παραληπτών χωρίς ουσιαστική καθυστέρηση. Επιπροσθέτως, η οικονομική οντότητα δεν επιτρέπεται να επανεπενδύσει τέτοιες ταμειακές ροές, παρά μόνο για επενδύσεις σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 7 Κατάσταση των ταμειακών ροών) κατά τη διάρκεια της σύντομης περιόδου του διακανονισμού που διαρκεί από την ημερομηνία της εισπράξης μέχρι την καθορισμένη ημερομηνία του εμβάσματος προς τους παρεπέμμενους παραλήπτες και με τον όρο ότι οι τόκοι που λαμβάνονται από τις επενδύσεις αυτές μεταβιβάζονται στους παρεπέμμενους παραλήπτες.

▼ M53

- 3.2.6. Όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 3.2.4), αξιολογεί την έκταση κατά την οποία διατηρεί τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:
- α) εάν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις κάθε δικαίωμα και δέσμευση που δημιουργήθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση·
 - β) εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο·
 - γ) εάν η οικονομική οντότητα ούτε μεταβιβάσει ούτε διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:
 - i) εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο, παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει διακεκριμένα ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όλα τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν κατά τη μεταβίβαση·
 - ii) εάν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο, συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό που συνεχίζει η ανάμειξη της στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 3.2.16).
- 3.2.7. Η μεταβίβαση κινδύνων και οφελών (βλέπε παράγραφο 3.2.6) αξιολογείται μέσω της σύγκρισης της έκθεσης της οικονομικής οντότητας, πριν και μετά τη μεταβίβαση, με τη μεταβλητότητα των ποσών και του χρονοδιαγράμματος των καθαρών ταμειακών ροών του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εάν η έκθεσή της στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν μεταβάλλεται ουσιαστικά ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης (π.χ. επειδή η οικονομική οντότητα έχει πωλήσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή). Η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αν η έκθεσή της σε τέτοια μεταβλητότητα δεν είναι πλέον σημαντική σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών που συνδέονται με το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (π.χ. επειδή η πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα υπόκειται μόνο σε δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς στην *εύλογη αξία* κατά τον χρόνο επαναγοράς ή η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ένα κατ' αναλογία μερίδιο των ταμειακών ροών ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει συμφωνίας, όπως είναι η μερική συμμετοχή σε δανειοδότηση, που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 3.2.5).
- 3.2.8. Συχνά, είναι σαφές αν η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ή διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους ή τα οφέλη της κυριότητας και δεν χρειάζεται να γίνουν υπολογισμοί. Σε άλλες περιπτώσεις, χρειάζεται να υπολογιστεί και να συγκριθεί η έκθεση της οικονομικής οντότητας στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών πριν και μετά τη μεταβίβαση. Ο υπολογισμός και η σύγκριση γίνονται με τη χρήση κατάλληλου τρέχοντος επιτοκίου της αγοράς ως προεξοφλητικού επιτοκίου. Εξετάζεται κάθε εύλογα πιθανή μεταβλητότητα των καθαρών ταμειακών ροών και το μεγαλύτερο βάρος δίδεται σε εκείνα τα αποτελέσματα που είναι περισσότερο πιθανά.

▼ **M53**

- 3.2.9. Το αν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο [βλέπε παράγραφο 3.2.6 στοιχείο γ)] του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο. Εάν ο εκδοχέας μπορεί στην πράξη να πωλήσει ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει το δικαίωμα αυτό μονόπλευρα και χωρίς να απαιτείται να επιβάλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση, η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

- 3.2.10. Εάν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο πλαίσιο μεταβίβασης που πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική παύση αναγνώρισης και διατηρεί το δικαίωμα διαχείρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έναντι αμοιβής, αναγνωρίζει είτε διαχειριστική απαίτηση είτε διαχειριστική υποχρέωση για το εν λόγω συμβόλαιο διαχείρισης. Εάν η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή. Εάν η αμοιβή που θα ληφθεί αναμένεται ότι θα υπερβαίνει την επαρκή αποζημίωση για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική απαίτηση για το δικαίωμα διαχείρισης, το ποσό της οποίας προσδιορίζεται βάσει του επιμερισμού της λογιστικής αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.13.

- 3.2.11. Εάν, ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης, ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο παύσει να αναγνωρίζεται αλλά η μεταβίβαση καταλήγει στην απόκτηση νέου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή στην ανάληψη νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την οικονομική οντότητα ή σε διαχειριστική υποχρέωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή τη διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία.

- 3.2.12. Κατά την παύση αναγνώρισης ολόκληρου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ:

- α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) και
- β) του ανταλλάγματος που ελήφθη (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται)

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

- 3.2.13. Εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου [π.χ. όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ταμειακές ροές από τόκους που αποτελούν μέρος ενός χρεωστικού τίτλου βλέπε παράγραφο 3.2.2 στοιχείο α)] και το μεταβιβασθέν μέρος πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική παύση αναγνώρισης, η προηγούμενη λογιστική αξία του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών των εν λόγω μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για τον σκοπό αυτόν, μια διαχειριστική απαίτηση που διατηρείται αντιμετωπίζεται ως μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Η διαφορά μεταξύ:

- α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) που κατανέμεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και
- β) του ανταλλάγματος που ελήφθη για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται)

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼ M53

3.2.14. Όταν μια οικονομική οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, η εύλογη αξία εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται πρέπει να επιμετρηθεί. Όταν η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πώλησης μερών που είναι παρεμφερή προς το μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται ή υπάρχουν άλλες συναλλαγές στην αγορά για τέτοια μέρη, οι πρόσφατες τιμές των πραγματικών συναλλαγών παρέχουν την καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας του. Όταν δεν υπάρχουν τιμές αναφοράς ή πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά προς υποστήριξη της εύλογης αξίας εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται, η καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως σύνολο και του ανταλλάγματος που ελήφθη από τον εκδοχέα για το μέρος που έπαυσε να αναγνωρίζεται.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

3.2.15. Εάν μια μεταβίβαση δεν καταλήγει σε παύση αναγνώρισης επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για το αντάλλαγμα που ελήφθη. Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε έσοδο από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και κάθε έξοδο που ανέλαβε από τη χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία

3.2.16. Εάν η οικονομική οντότητα ούτε μεταβιβάζει ούτε διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και διατηρεί τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της. Η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο είναι η έκταση κατά την οποία εκτίθεται σε μεταβολές της αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα:

- a) όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη την οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή της εγγύησης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας αντιπροσωπεύεται από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ i) του ποσού του περιουσιακού στοιχείου και ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»).
- β) όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός πωληθέντος ή αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης (ή και τα δύο) επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας είναι το ποσό του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου που η οικονομική οντότητα μπορεί να επαναγοράσει. Όμως, στην περίπτωση ενός πωληθέντος δικαιώματος πώλησης επί ενός περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται στην εύλογη αξία, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης (βλέπε παράγραφο B3.2.13).
- γ) όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός δικαιώματος προαίρεσης που διακανονίζεται τους μετρητοίς ή παρεμφερούς όρου επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας επιμετράται με τον ίδιο τρόπο όπως τα δικαιώματα προαίρεσης που δεν διακανονίζονται τους μετρητοίς, όπως παρατίθεται στο στοιχείο β) ανωτέρω.

▼ M53

- 3.2.17. Όταν η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξής της, αναγνωρίζει παράλληλα και μια συνδεδεμένη υποχρέωση. Παρά τις υπόλοιπες απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Προτύπου, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνται σε βάση που αντανακλά τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που έχει διατηρήσει η οικονομική οντότητα. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνεται κατά τρόπο ώστε η καθαρή λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η συνδεδεμένη υποχρέωση:
- α) είναι το αποσβεσμένο κόστος των δικαιωμάτων και των δεσμεύσεων που διατηρήθηκαν από την οικονομική οντότητα, εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετρώνεται στο αποσβεσμένο κόστος, ή
 - β) ισούται με την εύλογη αξία των δικαιωμάτων και των δεσμεύσεων που διατηρήθηκαν από την οικονομική οντότητα, όταν επιμετρώνται σε ανεξάρτητη βάση, εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετρώνεται στην εύλογη αξία.
- 3.2.18. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει κάθε έσοδο που ανακύπτει από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξής της και αναγνωρίζει παράλληλα κάθε έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.
- 3.2.19. Για τον σκοπό της μεταγενέστερης επιμέτρησης, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σε συνεπή βάση το ένα προς το άλλο, σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1 και δεν συμψηφίζονται.
- 3.2.20. Εάν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας αφορά μόνον ένα μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (π.χ. όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαίωμα προαίρεσης για την επαναγορά μέρους ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου ή διατηρεί μια υπολειμματική συμμετοχή που δεν καταλήγει στη διατήρηση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των οφελών της κυριότητας και η οικονομική οντότητα διατηρεί τον έλεγχο), η οικονομική οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μεταξύ του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζει βάσει της συνεχιζόμενης ανάμειξης και του μέρους που έχει παύσει να αναγνωρίζει, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών αυτών των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για τον σκοπό αυτόν, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 3.2.14. Η διαφορά μεταξύ:
- α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) που κατανέμεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και
 - β) του ανταλλάγματος που ελήφθη για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται,
- αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- 3.2.21. Εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετρώνεται στο αποσβεσμένο κόστος, η ευχέρεια που παρέχει το παρόν Πρότυπο για προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν εφαρμόζεται στη συνδεδεμένη υποχρέωση.
- Όλες οι μεταβιβάσεις
- 3.2.22. Εάν ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο συνεχίσει να αναγνωρίζεται, το περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση δεν συμψηφίζονται. Ομοίως, η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει κανένα οποιοδήποτε έσοδο ανακύπτει από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο με οποιοδήποτε έξοδο πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης (βλέπε παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32).

▼ M53

3.2.23. Εάν ο εκχωρητής παρέχει στον εκδοχέα εξασφαλίσεις εκτός μετρητών (όπως είναι οι χρεωστικοί και συμμετοχικοί τίτλοι), η λογιστική αντιμετώπιση της εξασφάλισης από τον εκχωρητή και τον εκδοχέα εξαρτάται από το αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση και αν ο εκχωρητής έχει αθετήσει τις υποχρεώσεις του. Ο εκχωρητής και ο εκδοχέας αντιμετωπίζουν λογιστικά την εξασφάλιση ως ακολούθως:

- α) εάν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση βάσει σύμβασης ή συνήθειας που έχει καθιερωθεί από μακρόχρονη και ομοιόμορφη άσκηση, τότε ο εκχωρητής ανακατατάσσει το σχετικό περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης του (π.χ. ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο, ενεχυριασμένους συμμετοχικούς τίτλους ή επαναγορασμένες απαιτήσεις) διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία·
- β) εάν ο εκδοχέας πωλήσει εξασφάλιση που του έχει παραχωρηθεί, αναγνωρίζει το προϊόν της πώλησης και μια υποχρέωση επιμετρημένη στην εύλογη αξία για τη δέσμευσή του να επιστρέψει την εξασφάλιση·
- γ) εάν ο εκχωρητής αθετήσει τους όρους της σύμβασης και δεν δικαιούται πλέον να εξαγοράσει την εξασφάλιση, παύει να αναγνωρίζει την εξασφάλιση και ο εκδοχέας την αναγνωρίζει ως περιουσιακό του στοιχείο που επιμετρήθηκε αρχικά στην εύλογη αξία ή, εάν έχει ήδη πωλήσει την εξασφάλιση, παύει να αναγνωρίζει τη δέσμευσή του να την επιστρέψει·
- δ) εκτός από τα προδιαγραφόμενα στο στοιχείο γ), ο εκχωρητής συνεχίζει να απεικονίζει την εξασφάλιση ως περιουσιακό του στοιχείο και ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει την εξασφάλιση ως περιουσιακό στοιχείο.

3.3 ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

- 3.3.1. Η οικονομική οντότητα διαγράφει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) από την κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται — δηλαδή όταν η δέσμευση που καθορίζεται στη σύμβαση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.
- 3.3.2. Μια ανταλλαγή μεταξύ υπαρκτού οφειλέτη και δανειστή χρεωστικών τίτλων με ουσιαστικά διαφορετικούς όρους αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Ομοίως, ουσιαστική τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή μέρους αυτής (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.
- 3.3.3. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήματος χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε άλλο μέρος και του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων εκτός μετρητών ή τυχόν αναληφθεισών υποχρεώσεων, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- 3.3.4. Εάν η οικονομική οντότητα επαναγοράσει μέρος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, επιμερίζει την προηγούμενη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται βάσει των σχετικών εύλογων αξιών αυτών των μερών κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Η διαφορά μεταξύ α) της λογιστικής αξίας που επιμερίζεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και β) του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων εκτός μετρητών ή τυχόν αναληφθεισών υποχρεώσεων, για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼ M53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Κατάταξη

4.1 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4.1.1. Εκτός από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5, μια οικονομική οντότητα κατατάσσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ως μεταγενέστερα επιμετρούμενα στο αποσβεσμένο κόστος, στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων βάσει:

- α) του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, και
- β) των χαρακτηριστικών συμβατικών ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

4.1.2. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος εάν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διατηρείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου, στόχος του οποίου είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με σκοπό την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, και
- β) βάσει των συμβατικών όρων που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, δημιουργούνται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

Στις παραγράφους B4.1.1–B4.1.26 παρέχονται οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής των ανωτέρω προϋποθέσεων.

4.1.2A Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων εάν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διατηρείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, και
- β) βάσει των συμβατικών όρων που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, δημιουργούνται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

Στις παραγράφους B4.1.1–B4.1.26 παρέχονται οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής των ανωτέρω προϋποθέσεων.

4.1.3. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2A στοιχείο β):

- α) ως κεφάλαιο νοείται η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση. Στην παράγραφο B4.1.7B παρέχονται συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με την έννοια του κεφαλαίου·
- β) οι τόκοι συνίστανται στο αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το ανεξόφλητο υπόλοιπο κεφάλαιο κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, για τους λοιπούς βασικούς κινδύνους και κόστη δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους. Στις παραγράφους B4.1.7A και B4.1.9A–B4.1.9E παρέχονται συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με την έννοια των τόκων, συμπεριλαμβανομένης της έννοιας της διαχρονικής αξίας του χρήματος.

▼ M53

4.1.4. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός εάν επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2 ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α. Ωστόσο, κατά την αρχική αναγνώριση μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει αμετάκλητα για συγκεκριμένες επενδύσεις σε *συμμετοχικούς τίτλους*, οι οποίοι διαφορετικά θα επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, να παρουσιάζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία (βλέπε παραγράφους 5.7.5–5.7.6).

Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

4.1.5. Παρά τις παραγράφους 4.1.1–4.1.4, μια οικονομική οντότητα μπορεί, κατά την αρχική αναγνώριση, να προσδιορίσει αμετάκλητα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν με τον τρόπο αυτό απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») που διαφορετικά θα απέρρευε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των κερδών και ζημιών επί αυτών σε διαφορετικές βάσεις (βλέπε παράγραφους B4.1.29–B4.1.32).

4.2 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

4.2.1. Μια οικονομική οντότητα κατατάσσει όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως μεταγενέστερα επιμετρούμενες στο αποσβεσμένο κόστος, με εξαίρεση:

α) τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Οι εν λόγω υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που συνιστούν υποχρεώσεις, επιμετρώνται μεταγενέστερα στην εύλογη αξία·

β) τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προκύπτουν όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης ή όταν εφαρμόζεται η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης. Για την επιμέτρηση τέτοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3.2.15 και 3.2.17·

γ) τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης ενός τέτοιου συμβολαίου [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 4.2.1 στοιχείο α) ή β)] στη συνέχεια το επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού της πρόβλεψης ζημίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με την ενότητα 5.5 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλέπε παράγραφο 5.1.1) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15·

δ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς. Ο εκδότης μιας τέτοιας δέσμευσης [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 4.2.1 στοιχείο α)] στη συνέχεια την επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού της πρόβλεψης ζημίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με την ενότητα 5.5 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλέπε παράγραφο 5.1.1) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15·

▼ M53

ε) ενδεχόμενο αντάλλαγμα το οποίο αναγνωρίζεται από έναν αποκτώντα σε συνένωση επιχειρήσεων στην οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 3. Ένα τέτοιο ενδεχόμενο αντάλλαγμα στη συνέχεια επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα.

Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

4.2.2. Μια οικονομική οντότητα μπορεί, κατά την αρχική αναγνώριση, να προσδιορίσει αμετάκλητα μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων όταν αυτό επιτρέπεται βάσει της παραγράφου 4.3.5 ή όταν με τον τρόπο αυτό παρέχεται πιο συναφής πληροφόρηση διότι είτε:

α) απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») που διαφορετικά θα απέρρευε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των κερδών και ζημιών επί αυτών σε διαφορετικές βάσεις (βλέπε παραγράφους B4.1.29–B4.1.32)· ή

β) γίνεται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και η απόδοσή της εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας, σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων, και η πληροφόρηση σχετικά με την ομάδα παρέχεται εσωτερικά επί αυτής της βάσης στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*), για παράδειγμα στο διοικητικό συμβούλιο και στον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας (βλέπε παραγράφους B4.1.33–B4.1.36).

4.3 ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

4.3.1. Ενσωματωμένο παράγωγο είναι ένα επιμέρους στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) συμβολαίου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο — με αποτέλεσμα ορισμένες από τις ταμειακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο. Ως αποτέλεσμα του ενσωματωμένου παραγώγου, ένα μέρος ή το σύνολο των ταμειακών ροών που διαφορετικά θα απαιτούνταν βάσει του συμβολαίου, τροποποιούνται σύμφωνα με καθορισμένο επιτόκιο, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή εμπορευμάτων, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, πιστωτική διαβάθμιση ή πιστωτικό δείκτη ή άλλη μεταβλητή, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μιας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Ένα παράγωγο το οποίο συνοδεύει ένα *χρηματοοικονομικό μέσο* αλλά βάσει σύμβασης μπορεί να μεταβιβαστεί ανεξάρτητα από το εν λόγω μέσο ή έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο, δεν αποτελεί ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά διακεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

Υβριδικά συμβόλαια με κύρια συμβόλαια χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

4.3.2. Εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο που συνιστά περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 4.1.1–4.1.5 σε ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο.

Άλλα υβριδικά συμβόλαια

4.3.3. Εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο που δεν συνιστά περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, το ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο βάσει του παρόντος Προτύπου εάν, και μόνον εάν:

α) τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου (βλέπε παραγράφους B4.3.5 και B4.3.8)·

▼ M53

- β) ένα χωριστό χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου· και
- γ) το υβριδικό συμβόλαιο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών της εύλογης αξίας στα αποτελέσματα (ήτοι ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν διαχωρίζεται).
- 4.3.4. Εάν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται, το κύριο συμβόλαιο αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα κατάλληλα πρότυπα. Το παρόν Πρότυπο δεν εξετάζει αν απαιτείται χωριστή παρουσίαση του ενσωματωμένου παραγώγου στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
- 4.3.5. Παρά τις παραγράφους 4.3.3 και 4.3.4, εάν ένα συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα και το κύριο συμβόλαιο δεν είναι περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός εάν:
- α) το ενσωματωμένο παράγωγο ή παράγωγα δεν τροποποιούν σημαντικά τις ταμειακές ροές που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτούνταν από το συμβόλαιο· ή
- β) είναι σαφές με μικρή ή καθόλου ανάλυση κατά την αρχική εξέταση ενός παρόμοιου υβριδικού μέσου ότι ο διαχωρισμός του ενσωματωμένου παραγώγου ή παραγώγων απαγορεύεται, όπως ένα δικαίωμα προπληρωμής ενσωματωμένο σε δάνειο που επιτρέπει στον κάτοχο να προπληρώσει το δάνειο περίπου στο αποσβεσμένο κόστος του.
- 4.3.6. Εάν βάσει του παρόντος Προτύπου η οικονομική οντότητα απαιτείται να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιο, αλλά αδυνατεί να επιμετρήσει το ενσωματωμένο παράγωγο χωριστά είτε κατά την απόκτηση είτε στο τέλος μεταγενέστερης περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς, προσδιορίζει ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- 4.3.7. Εάν η οικονομική οντότητα δεν δύναται να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεών του, η εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του υβριδικού συμβολαίου και της εύλογης αξίας του κύριου συμβολαίου. Εάν η οικονομική οντότητα δεν δύναται να επιμετρήσει την εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου με τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται η παράγραφος 4.3.6 και το υβριδικό συμβόλαιο προσδιορίζεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

4.4 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ

- 4.4.1. Όταν, και μόνον όταν, μια οικονομική οντότητα τροποποιεί το επιχειρηματικό μοντέλο που εφαρμόζει για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανακατατάσσει όλα τα εμπλεκόμενα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.4. Βλέπε παραγράφους 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 και B5.6.1–B5.6.2 για περαιτέρω οδηγίες σχετικά με την ανακατάταξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- 4.4.2. Μια οικονομική οντότητα δεν ανακατατάσσει οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση.
- 4.4.3. Οι ακόλουθες μεταβολές συνθηκών δεν αποτελούν ανακατατάξεις για τους σκοπούς των παραγράφων 4.4.1–4.4.2:
- α) στοιχείο το οποίο προηγουμένως αποτελούσε προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης και δεν πληροί πλέον αυτές τις προϋποθέσεις·

▼ **M53**

β) στοιχείο το οποίο καθίσταται προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσω αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης· και

γ) μεταβολές στην επιμέτρηση σύμφωνα με την ενότητα 6.7.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Επιμέτρηση**5.1 ΑΡΧΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ**

5.1.1. Με εξαίρεση τις εμπορικές απαιτήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 5.1.3, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία συν ή μείον –στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων– το κόστος συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

5.1.1A Ωστόσο, εάν η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο B5.1.2A.

5.1.2. Όταν η οικονομική οντότητα κάνει χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού για περιουσιακό στοιχείο που στη συνέχεια επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής (βλέπε παραγράφους B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 5.1.1, κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις εμπορικές απαιτήσεις που δεν περιλαμβάνουν ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης (που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15) στην τιμή συναλλαγής (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15).

5.2 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.2.1. Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.5:

α) στο αποσβεσμένο κόστος·

β) στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων· ή

γ) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

5.2.2. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης που προβλέπονται στην ενότητα 5.5 στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2 και στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A.

5.2.3. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 (και, κατά περίπτωση, στις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένα στοιχεία⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.21, μια οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει στη λογιστική της πολιτική να εξακολουθήσει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στο ΔΛΠ 39 αντί των απαιτήσεων που προβλέπονται στο κεφάλαιο 6 του παρόντος Προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε αυτή την επιλογή, οι παραπομπές του παρόντος Προτύπου στις συγκεκριμένες απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του κεφαλαίου 6 δεν έχουν εφαρμογή. Αντί αυτών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις σχετικές απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39.

▼ **M53****5.3 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ**

- 5.3.1.** Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με τις παραγράφους 4.2.1–4.2.2.
- 5.3.2.** Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 (και, κατά περίπτωση, στις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως αντισταθμιζόμενα στοιχεία.

5.4 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία***Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου*

- 5.4.1.** Τα έσοδα από τόκους υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε προσάρτημα Α και παράγραφοι B5.4.1–B5.4.7). Ο υπολογισμός γίνεται εφαρμόζοντας το πραγματικό επιτόκιο στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, με τις κάτωθι εξαιρέσεις:

- α) αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Για αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο στο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την αρχική αναγνώριση·
- β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν είναι αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας, αλλά έχουν καταστεί στη συνέχεια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Για αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πραγματικό επιτόκιο στο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς.

- 5.4.2.** Μια οικονομική οντότητα η οποία, σε μια περίοδο αναφοράς, υπολογίζει έσοδα από τόκους εφαρμόζοντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου στο αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.1 στοιχείο β), υπολογίζει, σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς, τα έσοδα από τόκους εφαρμόζοντας το πραγματικό επιτόκιο στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία εάν ο πιστωτικός κίνδυνος που ενέχεται στο χρηματοοικονομικό μέσο βελτιωθεί ώστε το χρηματοοικονομικό μέσο να μην θεωρείται πλέον απομειωμένης πιστωτικής αξίας και η βελτίωση μπορεί να συσχετιστεί αντικειμενικά με κάποιο γεγονός που προέκυψε μετά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 5.4.1 στοιχείο β) (όπως μια βελτίωση στην πιστοληπτική διαβάθμιση του δανειολήπτη).

Τροποποίηση συμβατικών ταμειακών ροών

- 5.4.3.** Όταν οι συμβατικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αποτελούν αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποιούνται με άλλο τρόπο και η επαναδιαπραγμάτευση ή η τροποποίηση δεν έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, μια οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει στα αποτελέσματα κέρδος ή ζημία τροποποίησης. Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υπολογίζεται εκ νέου ως η παρούσα αξία των συμβατικών ταμειακών ροών κατόπιν της επαναδιαπραγμάτευσης ή της τροποποίησης οι οποίες έχουν προεξοφληθεί με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή με το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά

▼ **M53**

στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγορασθεί ή δημιουργηθεί) ή, όπου αρμόζει, με το αναθεωρημένο πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Κάθε κόστος ή αμοιβή που πραγματοποιείται αποτελεί αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας του τροποποιημένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και αποσβένεται κατά την εναπομένουσα διάρκεια ζωής αυτού.

Διαγραφή

- 5.4.4. **Μια οικονομική οντότητα απομειώνει άμεσα την προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει πια εύλογες προσδοκίες για ανάκτηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εξ ολοκλήρου ή μερικώς. Μια διαγραφή συνιστά γεγονός πάσης αναγνώρισης [βλέπε παράγραφο B3.2.16 στοιχείο ι)].**

▼ **M74**

Αλλαγές στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς

- 5.4.5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 5.4.6–5.4.9 σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση εάν, και μόνον εάν, η βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αλλάζει ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς. Για τον σκοπό αυτόν, ο όρος «μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς» αναφέρεται στη μεταρρύθμιση ενός επιτοκίου αναφοράς η οποία καλύπτει ολόκληρη την αγορά, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.8.2.
- 5.4.6. Η βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μπορεί να αλλάξει:
- α) με την τροποποίηση των συμβατικών όρων που καθορίστηκαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα, οι συμβατικοί όροι τροποποιούνται για την αντικατάσταση του επιτοκίου αναφοράς από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς)·
 - β) κατά τρόπο που δεν λήφθηκε υπόψη — ούτε προβλέφθηκε— στους συμβατικούς όρους κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού μέσου, χωρίς να τροποποιηθούν οι συμβατικοί όροι (για παράδειγμα, η μέθοδος υπολογισμού του επιτοκίου αναφοράς αλλάζει χωρίς να τροποποιηθούν οι συμβατικοί όροι)· και/ή
 - γ) λόγω της ενεργοποίησης υφιστάμενου συμβατικού όρου (για παράδειγμα, ενεργοποιείται υφιστάμενη ρήτρα εφεδρικού επιτοκίου).
- 5.4.7. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο B5.4.5 για τη λογιστική αντιμετώπιση μιας αλλαγής στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς. Η εν λόγω πρακτική λύση εφαρμόζεται μόνο σε τέτοιου είδους αλλαγές και μόνο στον βαθμό που η αλλαγή απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς (βλ. επίσης παράγραφο 5.4.9.). Για τον σκοπό αυτόν, αλλαγή στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς εφόσον, και μόνον εφόσον, πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η αλλαγή είναι απαραίτητη ως άμεση συνέπεια της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς· και
 - β) η νέα βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμοζόταν αμέσως πριν από την αλλαγή).

▼ **M74**

- 5.4.8. Παραδείγματα αλλαγών από τις οποίες προκύπτει νέα βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών η οποία είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμόζονται αμέσως πριν από την αλλαγή) είναι:
- α) η αντικατάσταση υφιστάμενου επιτοκίου αναφοράς που χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς —ή η εφαρμογή τέτοιας μεταρρύθμισης ενός επιτοκίου αναφοράς με αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού του επιτοκίου αναφοράς— με την προσθήκη σταθερού περιθωρίου ικανού να αντισταθμίσει τη διαφορά βάσης μεταξύ του υφιστάμενου επιτοκίου αναφοράς και του εναλλακτικού επιτοκίου αναφοράς·
 - β) οι αλλαγές στην περίοδο αναπροσαρμογής, στις ημερομηνίες αναπροσαρμογής ή στον αριθμό των ημερών μεταξύ των ημερομηνιών πληρωμής των τοκομεριδίων με σκοπό την εφαρμογή της μεταρρύθμισης ενός επιτοκίου αναφοράς· και
 - γ) η προσθήκη πρόβλεψης εφεδρικού επιτοκίου στους συμβατικούς όρους χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή κάθε αλλαγής η οποία περιγράφεται στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω.
- 5.4.9. Εάν πραγματοποιούνται αλλαγές σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση πέραν των αλλαγών στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα την πρακτική λύση της παραγράφου 5.4.7 στις αλλαγές που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς. Στη συνέχεια, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις ισχύουσες απαιτήσεις του παρόντος προτύπου σε τυχόν συμπληρωματικές αλλαγές στις οποίες δεν εφαρμόζεται η πρακτική λύση. Εάν η πρόσθετη αλλαγή δεν έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 5.4.3 ή την παράγραφο B5.4.6, κατά περίπτωση, για τη λογιστική αντιμετώπιση της εν λόγω πρόσθετης αλλαγής. Εάν η πρόσθετη αλλαγή έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για την παύση αναγνώρισης.

▼ **M53**

5.5 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ

Αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών*Γενική προσέγγιση*

- 5.5.1. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη ζημίας έναντι αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.2 ή 4.1.2Α, απαίτηση από μισθώματα, συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή δανειακή δέσμευση και συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης, στοιχεία για τα οποία ισχύουν οι απαιτήσεις απομείωσης σύμφωνα με τις παραγράφους 2.1 στοιχείο ζ), 4.2.1 στοιχείο γ) ή 4.2.1 στοιχείο δ).
- 5.5.2. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης για την αναγνώριση και επιμέτρηση μιας πρόβλεψης ζημίας για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α. Ωστόσο, η πρόβλεψη ζημίας αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και δεν απομειώνει τη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

▼ **M53**

- 5.5.3. **Με την επιφύλαξη των παραγράφων 5.5.13–5.5.16, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, μια οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας για ένα χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής εάν ο πιστωτικός κίνδυνος του χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση.**
- 5.5.4. Στόχος των απαιτήσεων απομείωσης είναι να αναγνωριστούν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία έχουν υπάρξει σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο από την αρχική αναγνώριση — είτε η αξιολόγηση γίνεται σε ατομική είτε σε συλλογική βάση — λαμβάνοντας υπόψη όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που αφορούν το μέλλον.
- 5.5.5. **Με την επιφύλαξη των παραγράφων 5.5.13–5.5.16, εάν, κατά την ημερομηνία αναφοράς, ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας για το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου.**
- 5.5.6. Για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα καθίσταται μέρος της ανέκκλητης δέσμευσης θεωρείται ότι είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης.
- 5.5.7. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει την πρόβλεψη ζημίας για ένα χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής στην προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά αποφασίζει κατά την τρέχουσα ημερομηνία αναφοράς ότι δεν πληρούνται πλέον οι προϋποθέσεις της παραγράφου 5.5.3, η οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου κατά την τρέχουσα ημερομηνία αναφοράς.
- 5.5.8. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα, ως κέρδος ή ζημία απομείωσης, το ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (ή της αναστροφής) που απαιτείται για την αναπροσαρμογή της πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία αναφοράς στο ποσό που απαιτείται να αναγνωριστεί σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

Καθορισμός σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου

- 5.5.9. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση. Κατά την αξιολόγηση, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης που παρατηρείται καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου αντί της μεταβολής στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Για να προβεί στην αξιολόγηση αυτή, η οικονομική οντότητα συγκρίνει τον κίνδυνο αθέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την ημερομηνία αναφοράς με τον κίνδυνο αθέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης και λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες, οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και οι οποίες είναι ενδεικτικές σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου από την αρχική αναγνώριση.

▼ **M53**

- 5.5.10. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διαπιστώσει ότι ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση εάν το χρηματοοικονομικό μέσο αποφασιστεί ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς (βλέπε παραγράφους B5.5.22-B5.5.24).
- 5.5.11. Εάν υπάρχουν λογικές και βάσιμες πληροφορίες που αφορούν το μέλλον, οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να βασίζεται αποκλειστικά σε πληροφορίες του παρελθόντος για να αποφασίσει κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος από την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, όταν δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες οι οποίες να αφορούν περισσότερο το μέλλον από το παρελθόν (είτε σε μεμονωμένη είτε σε συλλογική βάση) χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει πληροφορίες του παρελθόντος για να αποφασίσει αν έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση. Ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τις σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου, υπάρχει το μαχητό τεκμήριο ότι ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση όταν οι συμβατικές πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντρέψει αυτό το τεκμήριο εάν έχει λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, οι οποίες καταδεικνύουν ότι ο πιστωτικός κίνδυνος δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση παρά το γεγονός ότι οι συμβατικές πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών. Όταν μια οικονομική οντότητα αποφασίζει ότι έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο προτού οι συμβατικές πληρωμές εμφανίσουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει.

Τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- 5.5.12. Εάν έχει γίνει επαναδιαπραγμάτευση ή τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου χωρίς να έχει γίνει παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 συγκρίνοντας:
- α) τον κίνδυνο αθέτησης κατά την ημερομηνία αναφοράς (με βάση τους τροποποιημένους συμβατικούς όρους) και
- β) τον κίνδυνο αθέτησης κατά την αρχική αναγνώριση (με βάση τους αρχικούς, μη τροποποιημένους συμβατικούς όρους).

Αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας

- 5.5.13. **Παρά τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 5.5.3 και 5.5.5, κατά την ημερομηνία αναφοράς, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις σφαιρικές μεταβολές των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής από την αρχική αναγνώριση ως πρόβλεψη ζημίας για τα αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας.**
- 5.5.14. Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα το ποσό της μεταβολής των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ως κέρδος ή ζημία απομείωσης. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις ευνοϊκές μεταβολές στις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ως κέρδος απομείωσης, ακόμη και αν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής είναι μικρότερες από το ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών που είχαν συμπεριληφθεί στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές κατά την αρχική αναγνώριση.

▼ M53

Απλοποιημένη προσέγγιση για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα

▼ M54

- 5.5.15. Παρά τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 5.5.3 και 5.5.5, μια οικονομική οντότητα επιμετρά πάντοτε την πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για:

▼ M53

α) εμπορικές απαιτήσεις ή συμβατικά περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συναλλαγές οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15, και:

i) δεν περιέχουν σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης (ή όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική λύση για συμβάσεις ετήσιας ή μικρότερης διάρκειας) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15· ή

ii) περιέχουν σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει ως λογιστική πολιτική της την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Η εν λόγω λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε όλες αυτές τις εμπορικές απαιτήσεις ή τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία αλλά μπορεί να εφαρμοστεί χωριστά σε εμπορικές απαιτήσεις και συμβατικά περιουσιακά στοιχεία·

▼ M54

β) απαιτήσεις από μισθώματα που προκύπτουν από συναλλαγές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει ως λογιστική πολιτική την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Η εν λόγω λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε όλες τις απαιτήσεις από μισθώματα αλλά μπορεί να εφαρμοστεί χωριστά σε χρηματοοικονομικές και λειτουργικές απαιτήσεις από μισθώματα.

▼ M53

- 5.5.16. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να κάνει ανεξάρτητες επιλογές λογιστικής πολιτικής για τις εμπορικές απαιτήσεις, τις απαιτήσεις από μισθώματα και τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία.

Επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

- 5.5.17. Μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες ενός χρηματοοικονομικού μέσου με τρόπο που αντανακλά:

α) ένα αμερόληπτα καθορισμένο και σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων ποσό το οποίο καθορίζεται μέσω της αξιολόγησης μιας σειράς πιθανών εκβάσεων·

β) τη διαχρονική αξία του χρήματος· και

γ) λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και αφορούν παρελθόντα γεγονότα, τρέχουσες συνθήκες και προβλέψεις των μελλοντικών οικονομικών συνθηκών.

- 5.5.18. Κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, μια οικονομική οντότητα δεν είναι απαραίτητο να προσδιορίζει κάθε πιθανό σενάριο. Ωστόσο, λαμβάνει υπόψη τον κίνδυνο ή την πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία αποτυπώνοντας την πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία και την πιθανότητα να μην προκύψει πιστωτική ζημία, ακόμη και αν η πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία είναι πολύ χαμηλή.

▼ **M53**

- 5.5.19. Η μέγιστη περίοδος που λαμβάνεται υπόψη κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων επέκτασης) για την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο και όχι μεγαλύτερη περίοδος, ακόμη και αν μια μεγαλύτερη περίοδος συμβαδίζει με την επιχειρηματική πρακτική.
- 5.5.20. Ωστόσο, ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν ένα δανειακό σκέλος και ένα σκέλος μη εκταμιευμένης δέσμευσης και η συμβατική δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να απαιτήσει εξόφληση και να ακυρώσει τη μη εκταμιευμένη δέσμευση δεν περιορίζει την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικές ζημιές σύμφωνα με τη συμβατική περίοδο ειδοποίησης. Για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά μέσα, και μόνο για αυτά, η οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές για την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο και οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δεν μετράζονται με μέτρα διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου, ακόμη και αν η εν λόγω περίοδος εκτείνεται πέρα από τη μέγιστη συμβατική περίοδο.

5.6 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 5.6.1. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, εφαρμόζει την ανακατάταξη μελλοντικά από την ημερομηνία ανακατάταξης. Η οικονομική οντότητα δεν επαναλαμβάνει τυχόν προγενέστερα αναγνωρισμένα κέρδη, ζημιές (συμπεριλαμβανομένων κερδών ή ζημιών απομείωσης) ή τόκους. Οι παράγραφοι 5.6.2–5.6.7 θέτουν τις προϋποθέσεις για τις ανακατατάξεις.
- 5.6.2. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων, η εύλογη αξία επιμετράται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από διαφορά ανάμεσα στο προηγούμενο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- 5.6.3. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία ανακατάταξης καθίσταται η νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία. (Βλέπε παράγραφο B5.6.2 για οδηγίες σχετικά με τον καθορισμό πραγματικού επιτοκίου και πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.)
- 5.6.4. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η εύλογη αξία του επιμετράται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από διαφορά ανάμεσα στο προηγούμενο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Το πραγματικό επιτόκιο και η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν αναπροσαρμόζονται ως αποτέλεσμα της ανακατάταξης. (Βλέπε παράγραφο B5.6.1.)

▼ M53

- 5.6.5. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακατατάσσεται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Ωστόσο, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που προηγουμένως αναγνωρίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα αφαιρούνται από την καθαρή θέση και αναπροσαρμόζονται έναντι της εύλογης αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανακατάταξης. Ως αποτέλεσμα, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετρώνται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης σαν η επιμέτρησή του να γινόταν πάντοτε στο αποσβεσμένο κόστος. Αυτή η αναπροσαρμογή επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα αλλά όχι τα αποτελέσματα και, επομένως, δεν συνιστά αναπροσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*). Το πραγματικό επιτόκιο και η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν αναπροσαρμόζονται ως αποτέλεσμα της ανακατάταξης. (Βλέπε παράγραφο B5.6.1.)
- 5.6.6. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία. (Βλέπε παράγραφο B5.6.2 για οδηγίες σχετικά με τον καθορισμό πραγματικού επιτοκίου και πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.)
- 5.6.7. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.

5.7 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ

- 5.7.1. Κέρδος ή ζημία επί χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που επιμετρώνται στην εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός εάν:
- α) αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για την αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου)·
 - β) αποτελεί επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο και η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να παρουσιάζει τα κέρδη και τις ζημίες της εν λόγω επένδυσης στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5·
 - γ) αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση που έχει προσδιοριστεί ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρουσιάζει τα αποτελέσματα των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7· ή
 - δ) αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α και η οικονομική οντότητα υποχρεούται να αναγνωρίζει ορισμένες μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.10.

▼ **M53**

- 5.7.1A Τα *μερίσματα* αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μόνο όταν:
- α) έχει εδραιωθεί το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να εισπράξει το μέρισμα·
 - β) είναι πιθανό τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το μέρισμα να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα· και
 - γ) το ποσό του μερίσματος μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.
- 5.7.2. **Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος και δεν αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης** (βλέπε παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει παύσει να αναγνωρίζεται και έχει ανακαταταχθεί σύμφωνα με την παράγραφο 5.6.2, μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης ή με σκοπό να αναγνωριστούν κέρδη ή ζημίες απομείωσης. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 5.6.2 και 5.6.4 εάν προβαίνει σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους. Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος και δεν αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν η χρηματοοικονομική υποχρέωση παύει να αναγνωρίζεται και μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης. (Βλέπε παράγραφο B5.7.2 για οδηγίες σχετικά με συναλλαγματικά κέρδη ή ζημίες.)
- 5.7.3. **Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν αντισταθμισμένα στοιχεία σε σχέση αντιστάθμισης** αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου.
- 5.7.4. Εάν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιώντας τη λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού (βλέπε παραγράφους 3.1.2, B3.1.3 και B3.1.6), κάθε μεταβολή στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που θα λαμβάνεται στη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας του διακανονισμού δεν αναγνωρίζεται για τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Για τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία, ωστόσο, η μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα, όπως αρμόζει σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1. Ως ημερομηνία εμπορικής συναλλαγής θεωρείται η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης.
- Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους
- 5.7.5. Κατά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει αμετάκλητα να παρουσιάζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο εντός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο οποίος δεν διακρατείται για διαπραγμάτευση ούτε αποτελεί ενδεχόμενο αντάλλαγμα αναγνωριζόμενο από έναν αποκτώντα σε συνένωση επιχειρήσεων στην οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 3. (Βλέπε παράγραφο B5.7.3 για οδηγίες σχετικά με συναλλαγματικά κέρδη ή ζημίες.)
- 5.7.6. Εάν μια οικονομική οντότητα κάνει την επιλογή της παραγράφου 5.7.5, αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τα μερίσματα από την εν λόγω επένδυση σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1A.

▼ M53

Υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

- 5.7.7. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομική υποχρέωση που προσδιορίζεται ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 ή την παράγραφο 4.3.5 ως εξής:

α) το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης παρουσιάζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλέπε παραγράφους B5.7.13–B5.7.20) και

β) το υπόλοιπο ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης παρουσιάζεται στα αποτελέσματα

εκτός εάν ο χειρισμός των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης που περιγράφονται στο στοιχείο α) θα δημιουργούσε ή θα διέυρνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα (στην οποία περίπτωση ισχύει η παράγραφος 5.7.8). Οι παράγραφοι B5.7.5–B5.7.7 και B5.7.10–B5.7.12 παρέχουν οδηγίες για τον προσδιορισμό του κατά πόσον θα προέκυπτε ή θα διευρυνόταν μια λογιστική αναντιστοιχία.

- 5.7.8. Εάν οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.7.7. θα δημιουργούσαν ή θα διέυρναν μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα, μια οικονομική οντότητα απεικονίζει όλα τα κέρδη ή τις ζημίες από την υποχρέωση αυτή (συμπεριλαμβανομένων των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα.

- 5.7.9. Παρά τις απαιτήσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8, μια οικονομική οντότητα απεικονίζει στα αποτελέσματα όλα τα κέρδη και τις ζημίες από δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων

- 5.7.10. Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα, εκτός από τα κέρδη ή τις ζημίες απομείωσης (βλέπε ενότητα 5.5) και τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες (βλέπε παραγράφους B5.7.2–B5.7.2A), μέχρι την παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή την ανακατάταξή του. Όταν γίνει παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1). Εάν γίνει ανακατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με τις παραγράφους 5.6.5 και 5.6.7. Οι τόκοι που υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

- 5.7.11. Όπως περιγράφεται στην παράγραφο 5.7.10, εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, τα ποσά που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα είναι ίδια με τα ποσά που θα είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είχε επιμετρηθεί στο αποσβεσμένο κόστος.

▼ **M53****ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 Λογιστική αντιστάθμισης****6.1 ΣΤΟΧΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ**

- 6.1.1. Στόχος της λογιστικής αντιστάθμισης είναι η απεικόνιση, στις οικονομικές καταστάσεις, του αποτελέσματος των δραστηριοτήτων διαχείρισης κινδύνων μιας οικονομικής οντότητας η οποία χρησιμοποιεί χρηματοοικονομικά μέσα για να διαχειρίζεται την έκθεσή της η οποία προκύπτει από συγκεκριμένους κινδύνους που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα, στην περίπτωση επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους όπου η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5). Αυτή η προσέγγιση αποσκοπεί στην παρουσίαση του πλαισίου χρήσης των μέσων αντιστάθμισης για τα οποία εφαρμόζεται η λογιστική αντιστάθμιση, ώστε να είναι σαφείς ο σκοπός και οι επιπτώσεις τους.
- 6.1.2. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να προσδιορίσει μια σχέση αντιστάθμισης ανάμεσα σε ένα μέσο αντιστάθμισης και ένα αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 6.2.1–6.3.7 και B6.2.1–B6.3.25. Για σχέσεις αντιστάθμισης που πληρούν τα κριτήρια επιλεξιμότητας, μια οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το κέρδος ή τη ζημία από το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 6.5.1–6.5.14 και B6.5.1–B6.5.28. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι ομάδα στοιχείων, μια οικονομική οντότητα συμμορφώνεται με τις πρόσθετες απαιτήσεις των παραγράφων 6.6.1–6.6.6 και B6.6.1–B6.6.16.
- 6.1.3. Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο για μια τέτοια αντιστάθμιση), μια οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39 αντί των αντίστοιχων του παρόντος Προτύπου. Σε μια τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να εφαρμόσει τις ειδικές απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης εύλογης αξίας για την αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου και να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο ένα μέρος που αποτελεί νομισματικό ποσό (βλέπε παραγράφους 81A, 89A και OE114–OE132 του ΔΛΠ 39).

6.2 ΜΕΣΑ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ**Επιλέξιμα μέσα**

- 6.2.1. **Παράγωγο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός από ορισμένα πωληθέντα δικαιώματα (βλέπε παράγραφο B6.2.4).**
- 6.2.2. **Μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη παράγωγο χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός εάν πρόκειται για χρηματοοικονομική υποχρέωση που έχει προσδιοριστεί ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και για την οποία το ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που αποδίδεται στις μεταβολές πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7. Στην αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου, το συστατικό στοιχείο συναλλαγματικού κινδύνου ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη παράγωγης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης εφόσον δεν αποτελεί επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.**
- 6.2.3. **Για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο οι συμβάσεις με μέρος που δεν ανήκει στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα (ήτοι, είναι εκτός του ομίλου ή της μεμονωμένης οικονομικής οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης.**

▼ **M53****Προσδιορισμός μέσων αντιστάθμισης**

6.2.4. Ένα αποδεκτό μέσο πρέπει να προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης στο σύνολό του. Οι μοναδικές επιτρεπόμενες εξαιρέσεις είναι:

α) ο διαχωρισμός της εσωτερικής αξίας και της διαχρονικής αξίας μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης και ο προσδιορισμός ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής στην εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης και όχι της μεταβολής στη διαχρονική αξία του (βλέπε παραγράφους 6.5.15 και B6.5.29–B6.5.33)·

β) ο διαχωρισμός του προθεσμιακού στοιχείου και του τρέχοντος στοιχείου ενός προθεσμιακού συμβολαίου και ο προσδιορισμός ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής στην αξία του τρέχοντος στοιχείου και όχι του προθεσμιακού στοιχείου· παρομοίως, το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας δύναται να διαχωριστεί και να εξαιρεθεί από τον προσδιορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης (βλέπε παράγραφο 6.5.16 και B6.5.34–B6.5.39)· και

γ) ένα ποσοστό επί του συνόλου του μέσου αντιστάθμισης, π.χ. το 50 τοις εκατό του ονομαστικού ποσού, είναι δυνατό να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια αντισταθμιστική σχέση. Ωστόσο, ένα μέσο αντιστάθμισης δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί για ένα τμήμα της μεταβολής της εύλογης αξίας του που προκύπτει μόνο από ένα μέρος της χρονικής περιόδου κατά την οποία το μέσο αντιστάθμισης παραμένει ανεξόφλητο.

6.2.5. Μια οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να απεικονίζει συνδυαστικά, και να προσδιορίζει από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης, οποιονδήποτε συνδυασμό των κάτωθι (συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες ο κίνδυνος ή οι κίνδυνοι που προκύπτουν από ορισμένα μέσα αντιστάθμισης αντισταθμίζουν εκείνους που προκύπτουν από άλλα):

α) παράγωγα ή τμήματα αυτών· και

β) μη παράγωγα ή τμήματα αυτών.

6.2.6. Ωστόσο, παράγωγο μέσο που συνδυάζει πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης και αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης (για παράδειγμα, ένα ανώτατο και κατώτατο όριο διακύμανσης επιτοκίων) δεν αποτελεί αποδεκτό μέσο αντιστάθμισης εάν πρόκειται, στην ουσία, για καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης κατά την ημερομηνία προσδιορισμού (εκτός εάν πληροί τα κριτήρια σύμφωνα με την παράγραφο B6.2.4). Ομοίως, δύο ή περισσότερα μέσα (ή τμήματα αυτών) μπορούν να προσδιοριστούν από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης μόνο εάν, σε συνδυασμό, δεν αποτελούν καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης κατά την ημερομηνία προσδιορισμού (εκτός εάν πληρούν τα κριτήρια σύμφωνα με την παράγραφο B6.2.4).

6.3 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**Αποδεκτά στοιχεία**

6.3.1. Αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση, προσδοκώμενη συναλλαγή ή καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού. Το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να αποτελεί:

α) μεμονωμένο στοιχείο· ή

β) ομάδα στοιχείων (σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 6.6.1–6.6.6 και B6.6.1–B6.6.16).

Αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί επίσης να είναι συστατικό στοιχείο ενός τέτοιου στοιχείου ή ομάδας στοιχείων (βλέπε παράγραφο 6.3.7 και B6.3.7–B6.3.25).

▼ **M53**

- 6.3.2. Το αντισταθμισμένο στοιχείο πρέπει να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.
- 6.3.3. Εάν ένα αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί προσδοκώμενη συναλλαγή (ή συστατικό στοιχείο αυτής), η εν λόγω συναλλαγή πρέπει να θεωρείται πολύ πιθανό να εκπληρωθεί.
- 6.3.4. Μια συνολική έκθεση που αποτελεί συνδυασμό έκθεσης που θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή ως αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 6.3.1 και ενός παραγώγου, μπορεί να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο (βλέπε παραγράφους B6.3.3–B6.3.4). Αυτό περιλαμβάνει μια προσδοκώμενη συναλλαγή συνολικής έκθεσης (ήτοι μη δεσμευτικές αλλά αναμενόμενες μελλοντικές συναλλαγές που θα μπορούσαν να επιφέρουν μια έκθεση και ένα παράγωγο) εάν η εν λόγω συνολική έκθεση είναι πολύ πιθανή και, όταν προκύψει και επομένως δεν θα αποτελεί πλέον προσδοκία, θα είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο.
- 6.3.5. Για σκοπούς λογιστικής αντιστάθμισης, μόνον περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, βέβαιες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προσδοκώμενες συναλλαγές με ένα μέρος εκτός της οικονομικής οντότητας μπορούν να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία. Η λογιστική αντιστάθμιση μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων του ίδιου ομίλου μόνο στις επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις αυτών των οικονομικών οντοτήτων και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, με εξαίρεση τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εταιρείας επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, όπου οι συναλλαγές μεταξύ της εταιρείας επενδύσεων και των θυγατρικών της που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν απαλείφονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- 6.3.6. Ωστόσο, ως εξαίρεση στην παράγραφο 6.3.5, ο συναλλαγματικός κίνδυνος ενδοεταιρικού χρηματικού στοιχείου (για παράδειγμα, μιας υποχρέωσης/απαιτήσης μεταξύ δύο θυγατρικών) μπορεί να θεωρηθεί αποδεκτό αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εάν επιφέρει έκθεση σε συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες που δεν απαλείφονται πλήρως με την ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες επί ενδοεταιρικών χρηματικών στοιχείων δεν απαλείφονται πλήρως κατά την ενοποίηση, όταν η συναλλαγή που αφορά το ενδοεταιρικό χρηματικό στοιχείο διενεργείται μεταξύ δύο οικονομικών οντοτήτων του ομίλου που έχουν διαφορετικά λειτουργικά νομίσματα. Επιπρόσθετα, ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να χαρακτηριστεί αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις υπό τον όρο ότι η συναλλαγή εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

Προσδιορισμός των αντισταθμισμένων στοιχείων

- 6.3.7. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα στοιχείο στο σύνολό του ή ένα συστατικό στοιχείο αυτού ως αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια σχέση αντιστάθμισης. Ένα πλήρες στοιχείο περιλαμβάνει όλες τις μεταβολές στις ταμειακές ροές ή την εύλογη αξία ενός στοιχείου. Ένα συστατικό στοιχείο περιλαμβάνει μέρος της συνολικής μεταβολής της εύλογης αξίας ή της μεταβλητότητας των ταμειακών ροών ενός στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει μόνο τους ακόλουθους τύπους συστατικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων συνδυασμών) ως αντισταθμισμένα στοιχεία:
- α) μόνο μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία ενός στοιχείου οι οποίες αποδίδονται σε έναν ή περισσότερους συγκεκριμένους κινδύνους (συστατικό στοιχείο κινδύνου), με την προϋπόθεση ότι, έπειτα από αξιολόγηση του πλαισίου της δομής της συγκεκριμένης αγοράς, το συστατικό στοιχείο του κινδύνου μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο (βλέπε παραγράφους B6.3.8–B6.3.15). Τα συστατικά στοιχεία κινδύνου περιλαμβάνουν προσδιορισμό μόνο για μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία ενός αντισταθμισμένου στοιχείου πάνω ή κάτω από μια συγκεκριμένη τιμή ή άλλη μεταβλητή (μονόπλευρος κίνδυνος).

▼ **M53**

- β) μία ή περισσότερες επιλεγμένες συμβατικές ταμειακές ροές·
- γ) συστατικά στοιχεία ενός ονομαστικού ποσού, ήτοι καθορισμένο μέρος του ποσού ενός στοιχείου (βλέπε παραγράφους B6.3.16–B6.3.20).

6.4 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΕΞΙΜΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

6.4.1. Μια σχέση αντιστάθμισης είναι κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμιση υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) η σχέση αντιστάθμισης περιλαμβάνει μόνο επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης και επιλέξιμα αντισταθμισμένα στοιχεία·
- β) κατά την έναρξη της σχέσης αντιστάθμισης υπάρχει επίσημος προσδιορισμός και τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης και του στόχου της διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας και της στρατηγικής της για τη διενέργεια της αντιστάθμισης. Η τεκμηρίωση περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του μέσου αντιστάθμισης, του αντισταθμισμένου στοιχείου, της φύσης του αντισταθμισμένου κινδύνου και του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα θα αξιολογήσει κατά πόσον η σχέση αντιστάθμισης καλύπτει τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας (συμπεριλαμβανομένης ανάλυσης για τις πηγές αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και του τρόπου προσδιορισμού του *συντελεστή αντιστάθμισης*)·
- γ) η σχέση αντιστάθμισης καλύπτει όλες τις ακόλουθες απαιτήσεις αποτελεσματικότητας:
 - i) υπάρχει οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.4–B6.4.6)·
 - ii) η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου δεν υπερσχύει των μεταβολών στην αξία που προκύπτουν από αυτή την οικονομική σχέση (βλέπε παραγράφους B6.4.7–B6.4.8)· και
 - iii) ο συντελεστής αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης είναι ο ίδιος που προκύπτει από την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που αντισταθμίζει στην πραγματικότητα η οικονομική οντότητα και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί στην πραγματικότητα η οικονομική οντότητα για να αντισταθμίσει την εν λόγω ποσότητα του στοιχείου αντιστάθμισης. Ωστόσο, ο εν λόγω προσδιορισμός δεν αντικατοπτρίζει μια έλλειψη ισορροπίας ανάμεσα στις σταθμίσεις του στοιχείου αντιστάθμισης και του μέσου αντιστάθμισης που θα είχε ως αποτέλεσμα την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα εάν γίνεται αναγνώριση ή όχι) και ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν συμβαδίζει με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.9–B6.4.11).

6.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΠΙΛΕΞΙΜΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

6.5.1. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμιση σε σχέσεις αντιστάθμισης που καλύπτουν τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1 (στα οποία περιλαμβάνεται η απόφαση της οικονομικής οντότητας να προσδιορίσει τη σχέση αντιστάθμισης).

6.5.2. Υπάρχουν τρεις τύποι σχέσεων αντιστάθμισης:

- α) αντιστάθμιση εύλογης αξίας: αντιστάθμιση της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή μη αναγνωρισμένης βέβαιης δέσμευσης ή ενός συστατικού στοιχείου οποιουδήποτε εκ των ανωτέρω που μπορεί να αποδοθεί σε συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα·

▼ **M53**

- β) **αντιστάθμιση ταμειακών ροών:** αντιστάθμιση της έκθεσης στη διακύμανση των ταμειακών ροών που μπορεί να αποδοθεί σε έναν συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με το σύνολο ή μέρος ενός αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης (όπως το σύνολο ή μέρος ορισμένων μελλοντικών καταβολών τόκων επί χρέους κυμαινόμενου επιτοκίου) ή με μια πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή, και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα·
- γ) **αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού** όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 21.
- 6.5.3. Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι συμμετοχικός τίτλος για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, η αντισταθμισμένη έκθεση που αναφέρεται στην παράγραφο 6.5.2 στοιχείο α) πρέπει να είναι μια έκθεση που θα μπορούσε να επηρεάσει τα λοιπά συνολικά έσοδα. Τότε, και μόνον τότε, η αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα.
- 6.5.4. Μια αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου βέβαιης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.
- 6.5.5. Εάν μια σχέση αντιστάθμισης παύσει να καλύπτει την απαίτηση περί αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αφορά τον συντελεστή αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.4.1 στοιχείο γ) σημείο iii)] αλλά ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου για την εν λόγω προσδιορισμένη σχέση αντιστάθμισης παραμένει αμετάβλητος, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τον συντελεστή αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης έτσι ώστε να καλύπτει ξανά τα κριτήρια επιλεξιμότητας (στο παρόν Πρότυπο αυτό ονομάζεται «επανακαθορισμός» — βλέπε παραγράφους B6.5.7–B6.5.21).
- 6.5.6. Μια οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση μελλοντικά μόνο όταν η σχέση αντιστάθμισης (ή μέρος αυτής) παύσει να καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας (αφού ληφθεί υπόψη τυχόν επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης, εάν ισχύει). Εδώ περιλαμβάνονται περιπτώσεις στις οποίες το μέσο αντιστάθμισης εκπνέει ή πωλείται, διακόπτεται ή ασκείται. Για τον σκοπό αυτό, η αντικατάσταση ή η ανανέωση ενός μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται ως εκπνοή ή διακοπή, εφόσον η κατά τον τρόπο αυτό αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος του στόχου της τεκμηριωμένης στρατηγικής διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας και συμβαδίζει με αυτόν. Επιπλέον, για τον σκοπό αυτό, δεν προκύπτει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:
- α) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαρίζοντες αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενο τους ώστε να καταστούν ο νέος αντισυμβαλλόμενος καθενός από τα μέρη. Για τον σκοπό αυτό, ως εκκαθαρίζων αντισυμβαλλόμενος θεωρείται κεντρικός αντισυμβαλλόμενος (ενίοτε καλούμενος «γραφείο συμψηφισμού» ή «οργανισμός συμψηφισμού τίτλων») ή μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες, για παράδειγμα μέλος γραφείου συμψηφισμού ή πελάτης μέλους γραφείου συμψηφισμού που ενεργούν ως αντισυμβαλλόμενος προκειμένου να εκτελέσουν την εκκαθάριση από κεντρικό αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης αντικαταστήσουν τους αρχικούς τους αντισυμβαλλομένους με διαφορετικούς αντισυμβαλλομένους, η απαίτηση του παρόντος εδαφίου καλύπτεται μόνον εάν καθένα από τα εν λόγω συμβαλλόμενα μέρη πραγματοποιήσει τον συμψηφισμό με τον ίδιο κεντρικό αντισυμβαλλόμενο·

▼ M53

β) τυχόν άλλες αλλαγές στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλομένου. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιορίζονται σε εκείνες οι οποίες είναι σύμφωνες με τους όρους που θα ανέμενε κανείς εάν το μέσο αντιστάθμισης είχε αρχικά εκκαθαριστεί με τον εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνουν αλλαγές στις απαιτήσεις εξασφάλισης, στα δικαιώματα αντιστάθμισης των υπολοίπων απαιτήσεων και οφειλών, καθώς και στα τέλη που επιβάλλονται.

Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης μπορεί να επηρεάσει μια σχέση αντιστάθμισης είτε στο σύνολό της είτε μόνο κατά ένα μέρος αυτής (στην οποία περίπτωση η λογιστική αντιστάθμιση συνεχίζεται για το υπολειπόμενο μέρος της σχέσης αντιστάθμισης).

6.5.7. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει:

- α) την παράγραφο 6.5.10 όταν διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση για αντιστάθμιση εύλογης αξίας για την οποία το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (ή μέρος αυτού) που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος· και
- β) την παράγραφο 6.5.12 όταν διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών.

Αντισταθμίσεις εύλογης αξίας

6.5.8. Εφόσον η αντιστάθμιση εύλογης αξίας καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1, η σχέση αντιστάθμισης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

- α) το κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (ή στα λοιπά συνολικά έσοδα εάν το μέσο αντιστάθμισης αντισταθμίζει συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5)·
- β) το κέρδος ή η ζημία της αντιστάθμισης που προκύπτει από το αντισταθμισμένο στοιχείο προσαρμόζει τη λογιστική αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου (εάν ισχύει) και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή συστατικό στοιχείο αυτού) που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, το κέρδος ή η ζημία αντιστάθμισης από το αντισταθμισμένο στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, τα εν λόγω ποσά παραμένουν στα λοιπά συνολικά έσοδα. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση (ή συστατικό στοιχείο αυτής), η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου μετά τον προσδιορισμό του αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση με το αντίστοιχο κέρδος ή τη ζημία να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

6.5.9. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας αποτελεί βέβαιη δέσμευση (ή συστατικό στοιχείο αυτής) για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή την ανάληψη υποχρέωσης, η αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που προκύπτει από την εκπλήρωση της βέβαιης δέσμευσης της οικονομικής οντότητας προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που είχε αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

▼ **M53**

- 6.5.10. Οποιαδήποτε αναπροσαρμογή που προκύπτει βάσει της παραγράφου 6.5.8 στοιχείο β) αποσβένεται στα αποτελέσματα εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (ή συστατικό στοιχείο αυτού) που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος. Η απόσβεση μπορεί να αρχίσει με την εμφάνιση της προσαρμογής και αρχίζει το αργότερο κατά τον χρόνο που το αντισταθμισμένο στοιχείο παύει να προσαρμόζεται σύμφωνα με τα κέρδη ή τις ζημίες της αντιστάθμισης. Η απόσβεση βασίζεται σε πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται εκ νέου κατά την ημερομηνία έναρξης της απόσβεσης. Στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή συστατικού στοιχείου αυτού) που αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο και επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, η απόσβεση εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο αλλά στο ποσό που αντιπροσωπεύει το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β) αντί της προσαρμογής της λογιστικής αξίας.

Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών

- 6.5.11. Εφόσον μια αντιστάθμιση ταμειακής ροής καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1, η σχέση αντιστάθμισης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

α) το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που αφορά το αντισταθμισμένο στοιχείο (αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών) προσαρμόζεται στο χαμηλότερο εκ των κάτωθι ποσών (σε απόλυτα μεγέθη):

i) το σωρευτικό κέρδος ή ζημία του μέσου αντιστάθμισης από την έναρξη της αντιστάθμισης· και

ii) τη σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας (στην παρούσα αξία) του αντισταθμισμένου στοιχείου (ήτοι την παρούσα αξία της σωρευμένης μεταβολής των αντισταθμισμένων αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών) από την έναρξη της αντιστάθμισης·

β) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση [ήτοι το σκέλος που αντισταθμίζεται από τη μεταβολή στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών που υπολογίζεται σύμφωνα με το στοιχείο α)] αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα· και

γ) τυχόν υπολειπόμενο κέρδος ή ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης [ή οποιοδήποτε υπολειπόμενο κέρδος ή ζημία που απαιτείται για εξισορρόπηση της μεταβολής στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών που υπολογίζεται σύμφωνα με το στοιχείο α)] συνιστά αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα·

δ) το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με το στοιχείο α) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

i) εάν μια αντισταθμισμένη προσδοκώμενη συναλλαγή καταλήξει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή εάν μια αντισταθμισμένη προσδοκώμενη συναλλαγή που αφορά ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση εξελιχθεί σε βέβαιη δέσμευση στην οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας, τότε η οικονομική οντότητα αφαιρεί το εν λόγω ποσό από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και το συμπεριλαμβάνει απευθείας στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αυτό δεν αποτελεί προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) και, επομένως, δεν επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα·

▼ M53

- ii) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών εκτός αυτών που καλύπτονται από το σημείο i), το εν λόγω ποσό ανακατατάσσεται από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους κατά τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές έχουν επίδραση στα αποτελέσματα (για παράδειγμα, στις περιόδους στις οποίες αναγνωρίζονται έσοδα από τόκους ή έξοδα τόκων ή όταν πραγματοποιείται μια προσδοκώμενη πώληση)·
- iii) ωστόσο, εάν το εν λόγω ποσό αποτελεί ζημία και μια οικονομική οντότητα προσδοκά ότι το σύνολο ή μέρος της ζημίας δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει άμεσα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1).

6.5.12. Όταν μια οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση για αντιστάθμιση ταμειακών ροών [βλέπε παραγράφους 6.5.6 και 6.5.7 στοιχείο β)] αντιμετωπίζει λογιστικά το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο α) ως εξής:

- α) εάν εξακολουθεί να αναμένεται ότι οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές θα πραγματοποιηθούν, το εν λόγω ποσό θα παραμείνει στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών μέχρι να πραγματοποιηθούν οι μελλοντικές ταμειακές ροές ή μέχρις ότου τεθεί σε ισχύ η παράγραφος 6.5.11 στοιχείο δ) σημείο iii). Όταν πραγματοποιηθούν οι μελλοντικές ταμειακές ροές, ισχύει η παράγραφος 6.5.11 στοιχείο δ)·
- β) εάν δεν αναμένεται πλέον ότι θα πραγματοποιηθούν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές, το εν λόγω ποσό ανακατατάσσεται άμεσα από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1). Μια αντισταθμισμένη μελλοντική ταμειακή ροή που δεν θεωρείται πλέον πολύ πιθανό να πραγματοποιηθεί μπορεί να συνεχίσει να αναμένεται ότι θα πραγματοποιηθεί.

Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού

6.5.13. Οι αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης ενός χρηματικού στοιχείου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μέρος της καθαρής επένδυσης (βλέπε ΔΛΠ 21), αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τρόπο συναφή με τις αντισταθμίσεις ταμειακών ροών:

- α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που καθορίζεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλέπε παράγραφο 6.5.11)· και
- β) το αναποτελεσματικό σκέλος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

6.5.14. Το σωρευτικό κέρδος ή η ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης που αφορά το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος ανακατατάσσεται από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) σύμφωνα με τις παραγράφους 48-49 του ΔΛΠ 21 κατά τη διάθεση ή την τμηματική διάθεση της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

Λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης

6.5.15. Όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει την εσωτερική αξία και τη διαχρονική αξία μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης και προσδιορίζει ως μέσο αντιστάθμισης μόνο τη μεταβολή της εσωτερικής αξίας του δικαιώματος [βλέπε παράγραφο 6.2.4 στοιχείο α)], αντιμετωπίζει λογιστικά τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως εξής (βλέπε παραγράφους B6.5.29-B6.5.33):

▼ M53

- α) μια οικονομική οντότητα διακρίνει τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης με βάση τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου το οποίο αντισταθμίζεται από το δικαίωμα προαίρεσης (βλέπε παράγραφο B6.5.29):
- i) αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή· ή
 - ii) αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο·
- β) η μεταβολή στην εύλογη αξία της διαχρονικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα στον βαθμό που σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο και συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας που προκύπτει από τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης που έχει συσσωρευτεί σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (το «ποσό») αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:
- i) εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο οδηγήσει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ή σε βέβαιη δέσμευση για ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση στο οποίο στοιχείο εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα αφαιρεί το ποσό από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και το συμπεριλαμβάνει απευθείας στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αυτό δεν αποτελεί προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) και, επομένως, δεν επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα·
 - ii) για τις σχέσεις αντιστάθμισης πλην των όσων καλύπτονται από το σημείο i), το ποσό ανακατατάσσεται από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους κατά τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα (για παράδειγμα, όταν πραγματοποιείται προσδοκώμενη πώληση)·
 - iii) ωστόσο, εάν το σύνολο ή μέρος του εν λόγω ποσού δεν αναμένεται να ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί ανακατατάσσεται άμεσα στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1)·
- γ) η μεταβολή στην εύλογη αξία της διαχρονικής αξίας δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα στον βαθμό που σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο και συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η διαχρονική αξία κατά την ημερομηνία του καθορισμού του δικαιώματος ως μέσο αντιστάθμισης, στον βαθμό στον οποίο σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο, αποσβένεται σε συστηματική και εύλογη βάση για την περίοδο κατά την οποία η προσαρμογή αντιστάθμισης για την εσωτερική αξία του δικαιώματος θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα, εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5). Επομένως, σε κάθε περίοδο αναφοράς, το ποσό απόσβεσης ανακατατάσσεται από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1). Ωστόσο, εάν η λογιστική αντιστάθμισης διακοπεί για τη σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει τη μεταβολή στην εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως μέσο αντιστάθμισης, το καθαρό ποσό (το οποίο περιλαμβάνει τη σωρευμένη απόσβεση) που έχει συσσωρευτεί στο χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ανακατατάσσεται άμεσα στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1).

▼ **M53****Λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων και για τα περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας των χρηματοοικονομικών μέσων**

- 6.5.16. Όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει το προθεσμιακό στοιχείο από το τρέχον στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου και προσδιορίζει ως μέσο αντιστάθμισης μόνο τη μεταβολή της αξίας του τρέχοντος στοιχείου του προθεσμιακού συμβολαίου, ή όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας από ένα χρηματοοικονομικό μέσο και το εξαιρεί από τον προσδιορισμό του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.2.4 στοιχείο β)], η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει την παράγραφο 6.5.15 στο προθεσμιακό στοιχείο του προθεσμιακού συμβολαίου ή στο περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται στη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες εφαρμογής των παραγράφων B6.5.34–B6.5.39.

6.6 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΕΙΣ ΜΙΑΣ ΟΜΑΔΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**Επιλεξιμότητα μιας ομάδας στοιχείων ως αντισταθμισμένου στοιχείου**

- 6.6.1. Ομάδα στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης ομάδας στοιχείων που συνιστούν καθαρή θέση· βλέπε παραγράφους B6.6.1–B6.6.8) αποτελεί επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο μόνο εάν:**

α) αποτελείται από στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των συστατικών στοιχείων αυτών) τα οποία αποτελούν, σε μεμονωμένο επίπεδο, επιλέξιμα αντισταθμισμένα στοιχεία·

β) η διαχείριση των στοιχείων της ομάδας γίνεται από κοινού ως ομάδα για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνων· και

γ) σε περίπτωση αντιστάθμισης ταμειακών ροών για μια ομάδα στοιχείων των οποίων οι διακυμάνσεις στις ταμειακές ροές δεν αναμένεται να είναι κατά προσέγγιση αναλογικές με τη συνολική διακύμανση των ταμειακών ροών της ομάδας ώστε να προκύψουν αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου:

i) αποτελεί αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου· και

ii) ο προσδιορισμός της εν λόγω καθαρής θέσης καθορίζει την περίοδο αναφοράς κατά την οποία αναμένεται οι προσδοκώμενες συναλλαγές να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, καθώς και τη φύση και τον όγκο τους (βλέπε παραγράφους B6.6.7–B6.6.8).

Προσδιορισμός ενός συστατικού στοιχείου ονομαστικού ποσού

- 6.6.2. Συστατικό στοιχείο που είναι μέρος επιλέξιμης ομάδας στοιχείων αποτελεί επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο εφόσον ο προσδιορισμός είναι σύμφωνος με τον στόχο διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας.

- 6.6.3. Συστατικό στοιχείο εύρους μιας συνολικής ομάδας στοιχείων (για παράδειγμα, ένα κάτω εύρος) είναι επιλέξιμο για λογιστική αντιστάθμιση μόνο εάν:

α) μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο·

β) στόχος της διαχείρισης κινδύνων είναι η αντιστάθμιση ενός συστατικού στοιχείου εύρους·

γ) τα στοιχεία στη συνολική ομάδα από την οποία προσδιορίζεται το εύρος είναι εκτεθειμένα στον ίδιο αντισταθμισμένο κίνδυνο (έτσι ώστε η επιμέτρηση του αντισταθμισμένου εύρους να μην επηρεάζεται σημαντικά από το ποια συγκεκριμένα στοιχεία εκ της συνολικής ομάδας απαρτίζουν το αντισταθμισμένο εύρος)·

▼ **M53**

- δ) για αντιστάθμιση υφιστάμενων στοιχείων (για παράδειγμα, μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση ή αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο) μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει και να παρακολουθεί τη συνολική ομάδα στοιχείων από την οποία προσδιορίζεται το αντισταθμισμένο εύρος (ώστε η οικονομική οντότητα να είναι σε θέση να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις της λογιστικής αντιμετώπισης για τις επιλέξιμες σχέσεις αντιστάθμισης)· και
- ε) τυχόν στοιχεία της ομάδας τα οποία περιέχουν δικαιώματα προπληρωμής καλύπτουν τις απαιτήσεις για συστατικά στοιχεία ενός ονομαστικού ποσού (βλέπε παράγραφο B6.3.20).

Παρουσίαση

- 6.6.4. Για αντιστάθμιση ομάδας στοιχείων με αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (ήτοι σε αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης) των οποίων ο αντισταθμισμένος κίνδυνος επηρεάζει διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και τα λοιπά συνολικά έσοδα, τυχόν κέρδη ή ζημίες της αντιστάθμισης στην εν λόγω κατάσταση παρουσιάζονται σε χωριστό κονδύλι από αυτά που επηρεάζονται από τα αντισταθμισμένα στοιχεία. Επομένως, στην εν λόγω κατάσταση το ποσό στο κονδύλι που σχετίζεται με το ίδιο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για παράδειγμα, έσοδα ή κόστος πωληθέντων) παραμένει ανεπηρέαστο.
- 6.6.5. Για στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις που αντισταθμίζονται από κοινού ως ομάδα σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, το κέρδος ή η ζημία στην κατάσταση οικονομικής θέσης επί των μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αναγνωρίζεται ως αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας των αντίστοιχων μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων που απαρτίζουν την ομάδα σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β).

Μηδενικές καθαρές θέσεις

- 6.6.6. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι μια ομάδα με μηδενική καθαρή θέση (ήτοι τα αντισταθμισμένα στοιχεία μεταξύ τους αντισταθμίζουν πλήρως τον κίνδυνο η διαχείριση του οποίου γίνεται σε επίπεδο ομάδας), επιτρέπεται ο προσδιορισμός αυτού από την οικονομική οντότητα ως σχέσης αντιστάθμισης που δεν περιλαμβάνει μέσο αντιστάθμισης, εφόσον:
- α) η αντιστάθμιση είναι μέρος στρατηγικής κυλιόμενης αντιστάθμισης του καθαρού κινδύνου, βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα αντισταθμίζει σε τακτική βάση νέες θέσεις του ίδιου τύπου με την πάροδο του χρόνου (για παράδειγμα, όταν εισάγονται συναλλαγές στον χρονικό ορίζοντα για τον οποίο η οικονομική οντότητα κάνει την αντιστάθμιση)·
- β) η αντισταθμισμένη καθαρή θέση μεταβάλλεται σε μέγεθος κατά τη διάρκεια της στρατηγικής κυλιόμενης αντιστάθμισης του καθαρού κινδύνου και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης για την αντιστάθμιση του καθαρού κινδύνου (ήτοι όταν η καθαρή θέση δεν είναι μηδενική)·
- γ) η λογιστική αντιστάθμισης εφαρμόζεται κανονικά σε τέτοιες καθαρές θέσεις όταν η καθαρή θέση δεν είναι μηδενική και αντισταθμίζεται με επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης· και
- δ) η μη εφαρμογή λογιστικής αντιστάθμισης στη μηδενική καθαρή θέση θα προκαλούσε μη συνεπή λογιστικά αποτελέσματα, επειδή η λογιστική αντιμετώπιση δεν θα αναγνώριζε τις αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου που διαφορετικά θα αναγνωρίζονταν σε μια αντιστάθμιση καθαρής θέσης.

▼ **M53****6.7 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΚΘΕΣΗΣ ΣΕ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΚΙΝΔΥΝΟ ΩΣ ΕΠΙΜΕΤΡΟΥΜΕΝΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Επιλεξιμότητα των εκθέσεων σε πιστωτικό κίνδυνο για προσδιορισμό στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

6.7.1. Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πιστωτικό παράγωγο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων για διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου ενός χρηματοοικονομικού μέσου, συνολικά ή για ένα μέρος αυτού, (έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο) μπορεί να προσδιορίσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο στον βαθμό στον οποίο η διαχείρισή του γίνεται ανάλογα (ήτοι συνολικά ή για ένα μέρος αυτού) ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν:

α) το όνομα της έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο (για παράδειγμα, ο δανειολήπτης, ή ο κάτοχος μιας δανειακής δέσμευσης) συμφωνεί με την οικονομική οντότητα αναφοράς του πιστωτικού παράγωγου («συμφωνία ονομάτων»): και

β) η προτεραιότητα του χρηματοοικονομικού μέσου συμφωνεί με αυτή των μέσων που μπορούν να παρασχεθούν σύμφωνα με το πιστωτικό παράγωγο.

Μια οντότητα μπορεί να προβεί στον εν λόγω προσδιορισμό ανεξάρτητα από το αν το χρηματοοικονομικό μέσο για το οποίο γίνεται διαχείριση πιστωτικού κινδύνου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου). Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα αυτής ή ενόσω είναι μη αναγνωρισμένο. Η οικονομική οντότητα τεκμηριώνει τον προσδιορισμό ταυτόχρονα.

Λογιστική αντιμετώπιση εκθέσεων σε πιστωτικό κίνδυνο που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

6.7.2. Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο προσδιοριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μετά την αρχική αναγνώρισή του, ή προγενέστερα δεν αναγνωριζόταν, η διαφορά κατά τη στιγμή του προσδιορισμού ανάμεσα στη λογιστική αξία, εάν υπάρχει, και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα. Για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται άμεσα από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1).

6.7.3. Μια οικονομική οντότητα διακόπτει την επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού μέσου που προκάλεσε αύξηση του πιστωτικού κινδύνου, ή ενός μέρους του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν:

α) τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.7.1 δεν καλύπτονται πλέον, για παράδειγμα:

i) το πιστωτικό παράγωγο ή το σχετιζόμενο χρηματοοικονομικό μέσο που προκαλεί τον πιστωτικό κίνδυνο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή διακανονιστεί: ή

ii) η διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου δεν γίνεται πλέον με πιστωτικά παράγωγα. Για παράδειγμα, αυτό θα μπορούσε να προκύψει λόγω βελτιώσεων στην πιστοληπτική αξιολόγηση του δανειολήπτη ή του κατόχου δανειακής δέσμευσης, ή λόγω μεταβολών στις κεφαλαιακές απαιτήσεις που επιβάλλονται σε μια οικονομική οντότητα: και

▼ **M53**

- β) το χρηματοοικονομικό μέσο που προκαλεί τον πιστωτικό κίνδυνο δεν απαιτείται κατά τα άλλα να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ήτοι το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν έχει αλλάξει στο μεσοδιάστημα ώστε να απαιτείται ανακατάταξη σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1).
- 6.7.4. Όταν μια οικονομική οντότητα διακόπτει την επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού μέσου που προκαλεί αύξηση του πιστωτικού κινδύνου, ή ενός μέρους του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η εύλογη αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου κατά την ημερομηνία της διακοπής γίνεται η νέα λογιστική αξία του. Έπειτα εφαρμόζεται η ίδια μέτρηση που χρησιμοποιήθηκε πριν από τον καθορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης που προκύπτει από τη νέα λογιστική αξία). Για παράδειγμα, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχε καταταχθεί ως επιμετρούμενο στο αποσβεσμένο κόστος θα επανερχόταν στην εν λόγω μέτρηση και το πραγματικό επιτόκιο θα υπολογιζόταν εκ νέου με βάση τη νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία κατά την ημερομηνία διακοπής της επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼ **M70**

- 6.8 Προσωρινές εξαιρέσεις από την εφαρμογή συγκεκριμένων απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης
- 6.8.1. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 6.8.4–6.8.12 και 7.1.8 και την παράγραφο 7.2.26 στοιχείο δ) σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης που επηρεάζονται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς. Οι παράγραφοι αυτές εφαρμόζονται μόνο στις εν λόγω σχέσεις αντιστάθμισης. Μια σχέση αντιστάθμισης επηρεάζεται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς μόνο αν η μεταρρύθμιση δημιουργεί αβεβαιότητες όσον αφορά:
- α) το (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένο) επιτόκιο αναφοράς που καθορίζεται ως αντισταθμισμένος κίνδυνος· και/ή
- β) τον χρόνο ή το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης.
- 6.8.2. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των παραγράφων 6.8.4–6.8.12, ο όρος «μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς» αναφέρεται στη μεταρρύθμιση ενός επιτοκίου αναφοράς η οποία καλύπτει ολόκληρη την αγορά, συμπεριλαμβανομένης της αντικατάστασης ενός επιτοκίου αναφοράς από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς, όπως π.χ. αυτό που προκύπτει με βάση τις συστάσεις που διατυπώθηκαν στην έκθεση του Συμβουλίου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας με τίτλο «Reforming Major Interest Rate Benchmarks» (Μεταρρύθμιση των κυριότερων επιτοκίων αναφοράς) ⁽¹⁾ τον Ιούλιο του 2014.
- 6.8.3. Οι παράγραφοι 6.8.4–6.8.12 παρέχουν εξαιρέσεις μόνο από τις απαιτήσεις που καθορίζονται στις εν λόγω παραγράφους. Η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει όλες τις λοιπές απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης στις σχέσεις αντιστάθμισης που επηρεάζονται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς.

Απαίτηση περί πολύ υψηλής πιθανότητας εκπλήρωσης όσον αφορά αντισταθμίσεις ταμειακών ροών

- 6.8.4. Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μια προσδοκώμενη συναλλαγή (ή συστατικό στοιχείο αυτής) είναι πολύ πιθανό να εκπληρωθεί, όπως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 6.3.3, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

⁽¹⁾ Η έκθεση «Reforming Major Interest Rate Benchmarks» διατίθεται στη διεύθυνση http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼ **M70****Ανακατάταξη του ποσού που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών**

- 6.8.5. Για τους σκοπούς εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 6.5.12 προκειμένου να προσδιοριστεί αν αναμένεται ότι οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές θα πραγματοποιηθούν, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Αξιολόγηση της οικονομικής σχέσης ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης

- 6.8.6. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ) σημείο i) και των παραγράφων Β6.4.4–Β6.4.6, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές και/ή ο αντισταθμισμένος κίνδυνος, ή το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι ταμειακές ροές του μέσου αντιστάθμισης δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Προσδιορισμός ενός συστατικού ενός στοιχείου ως αντισταθμισμένου στοιχείου

- 6.8.7. Εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 6.8.8, για την αντιστάθμιση ενός μη συμβατικά καθορισμένου συστατικού στοιχείου αναφοράς του κινδύνου επιτοκίου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 6.3.7 στοιχείο α) και της παραγράφου Β6.3.8 —ήτοι ότι το συστατικό στοιχείο του κινδύνου πρέπει να μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά [να είναι διακριτά αναγνωρίσιμο]— μόνο κατά την έναρξη της σχέσης αντιστάθμισης.
- 6.8.8. Όταν η οικονομική οντότητα, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της αντιστάθμισης, αναπροσαρμόζει συχνά (ήτοι διακόπτει και θέτει εκ νέου σε ισχύ) μια σχέση αντιστάθμισης επειδή τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο αλλάζουν συχνά (ήτοι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μια δυναμική διαδικασία στην οποία τόσο τα αντισταθμισμένα στοιχεία όσο και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση της εν λόγω έκθεσης δεν παραμένουν ίδια για μεγάλο χρονικό διάστημα), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 6.3.7 στοιχείο α) και της παραγράφου Β6.3.8 —ήτοι ότι το συστατικό στοιχείο του κινδύνου πρέπει να μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά [να είναι διακριτά αναγνωρίσιμο]— μόνο κατά τον αρχικό προσδιορισμό του αντισταθμισμένου στοιχείου στην εν λόγω σχέση αντιστάθμισης. Τα αντισταθμισμένα στοιχεία που αξιολογήθηκαν κατά τον αρχικό προσδιορισμό τους στη σχέση αντιστάθμισης, είτε κατά την έναρξη της αντιστάθμισης είτε μεταγενέστερα, δεν αξιολογούνται εκ νέου σε τυχόν μεταγενέστερο επαναπροσδιορισμό στην ίδια σχέση αντιστάθμισης.

Λήξη της εφαρμογής

- 6.8.9. Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 6.8.4 σε αντισταθμισμένο στοιχείο κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:
- α) όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και
 - β) όταν διακόπτεται η σχέση αντιστάθμισης της οποίας είναι μέρος το αντισταθμισμένο στοιχείο.

▼ **M70**

- 6.8.10. Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 6.8.5 κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:
- α) όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και
 - β) όταν ανακαταταχθεί στα αποτελέσματα το συνολικό ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σε σχέση με την εν λόγω διακοπή σε σχέση αντιστάθμισης.
- 6.8.11. Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 6.8.6:
- α) σε αντισταθμισμένο στοιχείο, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον αντισταθμισμένο κίνδυνο ή τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και
 - β) σε μέσο αντιστάθμισης, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του μέσου αντιστάθμισης.

Αν η σχέση αντιστάθμισης στην οποία είναι μέρος το αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης διακοπεί πριν από την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 6.8.11 στοιχείο α) ή στην παράγραφο 6.8.11 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 6.8.6 στην εν λόγω σχέση αντιστάθμισης κατά την ημερομηνία της διακοπής.

- 6.8.12. Κατά τον προσδιορισμό μιας ομάδας στοιχείων ως αντισταθμισμένου στοιχείου ή ενός συνδυασμού χρηματοοικονομικών μέσων ως μέσου αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά τις παραγράφους 6.8.4–6.8.6 στα επιμέρους στοιχεία ή χρηματοοικονομικά μέσα σύμφωνα με τις παραγράφους 6.8.9, 6.8.10 ή 6.8.11, κατά περίπτωση, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον αντισταθμισμένο κίνδυνο και/ή τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του εν λόγω στοιχείου ή χρηματοοικονομικού μέσου.

▼ **M74**

- 6.8.13. Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά τις παραγράφους 6.8.7 και 6.8.8 κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:
- α) όταν οι αλλαγές που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς πραγματοποιούνται στο μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου σύμφωνα με την παράγραφο 6.9.1· ή
 - β) όταν διακόπτεται η σχέση αντιστάθμισης στην οποία προσδιορίζεται το μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου.
- 6.9 ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΤΟΚΙΩΝ ΑΝΑΦΟΡΑΣ
- 6.9.1. Όπως και όποτε οι απαιτήσεις των παραγράφων 6.8.4–6.8.8 παύουν να εφαρμόζονται σε σχέση αντιστάθμισης (βλ. παραγράφους 6.8.9–6.8.13), η οικονομική οντότητα τροποποιεί τον επίσημο προσδιορισμό της εν λόγω σχέσης αντιστάθμισης όπως τεκμηριώθηκε προηγουμένως ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, δηλ. τις αλλαγές που συνάδουν με τις απαιτήσεις των παραγράφων 5.4.6–5.4.8. Στο πλαίσιο αυτό, ο προσδιορισμός της αντιστάθμισης τροποποιείται μόνο για να πραγματοποιηθούν μία ή περισσότερες από τις εξής αλλαγές:
- α) προσδιορισμός εναλλακτικού επιτοκίου αναφοράς (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένου) ως αντισταθμισμένου κινδύνου·

▼ M74

- β) τροποποίηση της περιγραφής του αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένης της περιγραφής του προσδιορισμένου μέρους των ταμειακών ροών ή της εύλογης αξίας που αντισταθμίζονται ή
- γ) τροποποίηση της περιγραφής του μέσου αντιστάθμισης.
- 6.9.2. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης την απαίτηση της παραγράφου 6.9.1 στοιχείο γ) εάν πληρούνται οι εξής τρεις προϋποθέσεις:
- α) η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αλλαγή η οποία απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς χρησιμοποιώντας προσέγγιση διαφορετική από την αλλαγή της βάσης καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 5.4.6).
- β) το αρχικό μέσο αντιστάθμισης δεν παύει να αναγνωρίζεται και
- γ) η επιλεγμένη προσέγγιση είναι οικονομικά ισοδύναμη με την αλλαγή της βάσης καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών του αρχικού μέσου αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5.4.7 και 5.4.8).
- 6.9.3. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 6.8.4–6.8.8 είναι δυνατό να πάψουν να εφαρμόζονται σε διαφορετικούς χρόνους. Συνεπώς, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 6.9.1, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τον επίσημο προσδιορισμό των σχέσεων αντιστάθμισης σε διαφορετικούς χρόνους ή μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τον επίσημο προσδιορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης περισσότερες από μία φορές. Όταν, και μόνον όταν, πραγματοποιείται μια τέτοιου είδους αλλαγή στον προσδιορισμό της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 6.9.7–6.9.12 κατά περίπτωση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 6.5.8 (για αντιστάθμιση εύλογης αξίας) ή την παράγραφο 6.5.11 (για αντιστάθμιση ταμειακών ροών) για τη λογιστική αντιμετώπιση τυχόν αλλαγών στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης.
- 6.9.4. Η οικονομική οντότητα τροποποιεί μια σχέση αντιστάθμισης όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 6.9.1 έως το τέλος της περιόδου αναφοράς κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιείται αλλαγή η οποία απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς στον αντισταθμισμένο κίνδυνο, στο αντισταθμισμένο στοιχείο ή στο μέσο αντιστάθμισης. Προς αποφυγή αμφιβολιών, μια τέτοιου είδους τροποποίηση του επίσημου προσδιορισμού σχέσης αντιστάθμισης δεν αποτελεί ούτε παύση της σχέσης αντιστάθμισης ούτε προσδιορισμό νέας σχέσης αντιστάθμισης.
- 6.9.5. Εάν πραγματοποιηθούν αλλαγές επιπλέον των αλλαγών οι οποίες απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή στη χρηματοοικονομική υποχρέωση που προσδιορίζεται σε σχέση αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5.4.6–5.4.8) ή στον προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης (όπως απαιτείται από την παράγραφο 6.9.1), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα τις ισχύουσες απαιτήσεις του παρόντος προτύπου για να προσδιορίσει αν οι εν λόγω πρόσθετες αλλαγές έχουν ως αποτέλεσμα τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν οι πρόσθετες αλλαγές δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα τροποποιεί τον επίσημο προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης όπως ορίζεται στην παράγραφο 6.9.1.
- 6.9.6. Οι παράγραφοι 6.9.7–6.9.13 προβλέπουν εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις που καθορίζονται μόνο στις εν λόγω παραγράφους. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει όλες τις άλλες απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης που καθορίζονται στο παρόν πρότυπο, συμπεριλαμβανομένων των κριτηρίων επιλεξιμότητας που ορίζονται στην παράγραφο 6.4.1, στις σχέσεις αντιστάθμισης οι οποίες επηρεάστηκαν άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς.

▼ **M74****Λογιστική αντιμετώπιση των επιλέξιμων σχέσεων αντιστάθμισης***Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών*

- 6.9.7. Για τον σκοπό της εφαρμογής της παραγράφου 6.5.11, όταν η οικονομική οντότητα τροποποιεί την περιγραφή αντισταθμισμένου στοιχείου σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 6.9.1 στοιχείο β), το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών θεωρείται ότι βασίζεται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς βάσει του οποίου προσδιορίζονται οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές.
- 6.9.8. Στην περίπτωση διακοπείσας σχέσης αντιστάθμισης, όταν το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο είχαν βασιστεί οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές αλλάζει όπως απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, για τον σκοπό της εφαρμογής της παραγράφου 6.5.12 προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές αναμένεται να πραγματοποιηθούν, το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών για την εν λόγω σχέση αντιστάθμισης θεωρείται ότι βασίζεται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς στο οποίο θα βασιστούν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές.

Ομάδες στοιχείων

- 6.9.9. Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 6.9.1 σε ομάδες στοιχείων τα οποία έχουν προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένα στοιχεία σε εύλογη αξία ή αντιστάθμιση ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τα αντισταθμισμένα στοιχεία σε υποομάδες με βάση το επιτόκιο αναφοράς που αντισταθμίζεται και προσδιορίζει το επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για κάθε υποομάδα. Για παράδειγμα, σε σχέση αντιστάθμισης στην οποία μια ομάδα στοιχείων αντισταθμίζεται για μεταβολές στο επιτόκιο αναφοράς το οποίο υπόκειται σε μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές ή η εύλογη αξία ορισμένων στοιχείων στην ομάδα θα μπορούσαν να μεταβληθούν ώστε να αναφέρονται σε εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς πριν μεταβληθούν άλλα στοιχεία της ομάδας. Στο παράδειγμα αυτό, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 6.9.1, η οικονομική οντότητα θα προσδιόριζε το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για τη σχετική υποομάδα αντισταθμισμένων στοιχείων. Η οντότητα θα συνέχιζε να προσδιορίζει το υφιστάμενο επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για τη σχετική υποομάδα αντισταθμισμένων στοιχείων, μέχρι οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές ή η εύλογη αξία των εν λόγω στοιχείων να μεταβληθούν ώστε να αναφέρονται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ή μέχρι τα στοιχεία να λήξουν και να αντικατασταθούν από αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία αναφέρονται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς.
- 6.9.10. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί χωριστά αν κάθε υποομάδα πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 6.6.1 ώστε να αποτελέσει επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο. Εάν οποιαδήποτε υποομάδα δεν πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 6.6.1, η οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση μελλοντικά για τη σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 6.5.8 και 6.5.11 για να αντιμετωπίσει λογιστικά την αναποτελεσματικότητα που συνδέεται με τη σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της.

Προσδιορισμός συστατικών στοιχείων κινδύνου

- 6.9.11. Το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς που προσδιορίζεται ως μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου και το οποίο δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμο [βλ. παραγράφους 6.3.7 στοιχείο α) και B6.3.8] κατά την ημερομηνία προσδιορισμού του, θεωρείται ότι πληροί την απαίτηση κατά την εν λόγω ημερομηνία εάν, και μόνο εάν, η οντότητα αναμένει ευλόγως ότι το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς θα καταστεί διακριτά αναγνωρίσιμο εντός 24 μηνών. Η περίοδος των 24 μηνών ισχύει σε κάθε εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς χωριστά και αρχίζει την ημερομηνία που η οντότητα προσδιορίζει το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ως μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου για πρώτη φορά (δηλαδή, η περίοδος των 24 μηνών εφαρμόζεται ανά επιτόκιο).

▼ **M74**

- 6.9.12. Εάν στη συνέχεια η οντότητα αναμένει ευλόγως ότι το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς δεν θα είναι διακριτά αναγνωρίσιμο εντός 24 μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία η οντότητα το προσδιόρισε για πρώτη φορά ως μη συμβατικά καθορισμένο στοιχείο κινδύνου, η οντότητα παύει να εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 6.9.11 σε αυτό το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς και διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης μελλοντικά από την ημερομηνία της εν λόγω επαναξιολόγησης για όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης στις οποίες το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου.
- 6.9.13. Επιπλέον των σχέσεων αντιστάθμισης που αναφέρονται στην παράγραφο 6.9.1, η οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 6.9.11 και 6.9.12 στις νέες σχέσεις αντιστάθμισης στις οποίες ένα εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου [βλ. παράγραφο 6.3.7 στοιχείο α) και παράγραφο B6.3.8], όταν, εξαιτίας της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς, το εν λόγω συστατικό στοιχείο κινδύνου δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμο κατά την ημερομηνία προσδιορισμού του.

▼ **M53****ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος****7.1 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

- 7.1.1. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο νωρίτερα, πρέπει να κοινοποιήσει το γεγονός αυτό και να εφαρμόσει όλες τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου ταυτόχρονα (βλέπε όμως και τις παραγράφους 7.1.2, 7.2.21 και 7.3.2). Επίσης, εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του προσαρτήματος Γ.
- 7.1.2. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 7.1.1, για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, μια οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει νωρίτερα μόνο τις απαιτήσεις που ισχύουν για την απεικόνιση των κερδών και ζημιών επί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων των παραγράφων 5.7.1 στοιχείο γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και B5.7.5–B5.7.20 χωρίς να εφαρμόσει τις υπόλοιπες απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις συγκεκριμένες παραγράφους, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και παρέχει σε συνεχή βάση τις σχετικές γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 10–11 του ΔΠΧΑ 7 [όπως έχει τροποποιηθεί από το ΔΠΧΑ 9 (2010)]. (Βλέπε επίσης τις παραγράφους 7.2.2 και 7.2.15.)
- 7.1.3. Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4.2.1 και 5.7.5 ως επακόλουθη τροποποίηση που προκύπτει από την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες εφαρμόζεται η τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3.
- 7.1.4. Το ΔΠΧΑ 15, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, Γ5 και Γ42, καθώς και διαγραφή της παραγράφου Γ16 και της σχετικής επικεφαλίδας. Προστέθηκαν οι παράγραφοι 5.1.3 και 5.7.1A, καθώς και ένας ορισμός στο προσάρτημα Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.

▼ M54

- 7.1.5. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2.1, 5.5.15, Β4.3.8, Β5.5.34 και Β5.5.46. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ M62

- 7.1.7. Με τα *Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση* (τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 9) που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2017, προστέθηκαν οι παράγραφοι 7.2.29 – 7.2.34 και Β4.1.12Α και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Β4.1.11 στοιχείο β) και Β4.1.12 στοιχείο β). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις παρούσες τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M70

- 7.1.8. Με τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς*, που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2019 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 7, προστέθηκε η ενότητα 6.8 και τροποποιήθηκε η παράγραφος 7.2.26. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις παρούσες τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M75

- 7.1.9. Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2018–2020*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, προστέθηκαν οι παράγραφοι 7.2.35 και Β3.3.6Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος Β3.3.6. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την τροποποίηση αυτή για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2022 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M74

- 7.1.10. Με τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2*, η οποία εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2020 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39, το ΔΠΧΑ 7, το ΔΠΧΑ 4 και το ΔΠΧΑ 16, προστέθηκαν οι παράγραφοι 5.4.5–5.4.9, 6.8.13, η ενότητα 6.9 και οι παράγραφοι 7.2.43–7.2.46. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2021 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις παρούσες τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M53**7.2 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ**

- 7.2.1. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις παραγράφους 7.2.4–7.2.26 και 7.2.28. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε στοιχεία για τα οποία έχει ήδη γίνει παύση αναγνώρισης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.
- 7.2.2. Για τους σκοπούς των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 και 7.3.2, ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ορίζεται η ημερομηνία κατά την οποία μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου και πρέπει να είναι η αρχή μιας περιόδου αναφοράς που έπεται της έκδοσης του παρόντος Προτύπου. Ανάλογα με την προσέγγιση που θα επιλέξει η οικονομική οντότητα αναφορικά με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση μπορεί να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις.

▼ **M53****Μεταβατική περίοδος για κατάταξη και επιμέτρηση (κεφάλαια 4 και 5)**

- 7.2.3. Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί την προϋπόθεση των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο α) ή 4.1.2Α στοιχείο α) όσον αφορά τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αυτή. Η κατάταξη που προκύπτει εφαρμόζεται αναδρομικά, ανεξάρτητα από το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.
- 7.2.4. Εάν, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, είναι ανέφικτο (σύμφωνα με τον ορισμό στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει ένα τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος σύμφωνα με τις παραγράφους B4.1.9B–B4.1.9Δ με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους B4.1.9B–B4.1.9Δ. (Βλέπε επίσης την παράγραφο 42IH του ΔΠΧΑ 7.)
- 7.2.5. Εάν, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει κατά πόσον η εύλογη αξία ενός χαρακτηριστικού προεξόφλησης ήταν ασήμαντη σύμφωνα με την παράγραφο B4.1.12 στοιχείο γ), με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που περιλαμβάνεται στην παράγραφο B4.1.12. (Βλέπε επίσης την παράγραφο 42IΘ του ΔΠΧΑ 7.)
- 7.2.6. Εάν μια οντότητα επιμετρά μια υβριδική σύμβαση στην εύλογη αξία σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.2Α, 4.1.4 ή 4.1.5, αλλά η εύλογη αξία της υβριδικής σύμβασης δεν είχε επιμετρηθεί σε συγκριτικές περιόδους αναφοράς, η εύλογη αξία της υβριδικής σύμβασης κατά τις συγκριτικές περιόδους αναφοράς ισούται με το άθροισμα των εύλογων αξιών των συστατικών της μερών (ήτοι του μη παράγωγου κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου) στο τέλος κάθε συγκριτικής περιόδου αναφοράς εάν η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους (βλέπε παράγραφο 7.2.15).
- 7.2.7. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει εφαρμόσει την παράγραφο 7.2.6, τότε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην εύλογη αξία ολόκληρης της υβριδικής σύμβασης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής και στο άθροισμα των εύλογων αξιών των επιμέρους συστατικών στοιχείων της υβριδικής σύμβασης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

▼ **M53**

7.2.8. Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει:

- α) ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.5· ή
- β) μια επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.

Ένας τέτοιος προσδιορισμός γίνεται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.9. Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα:

- α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.5·
- β) μπορεί να ανακαλέσει τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.5.

Μια τέτοια ανάκληση γίνεται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.10. Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα:

- α) μπορεί να προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία της μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α)·
- β) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με τον όρο που υπάρχει τώρα στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) και ένας τέτοιος προσδιορισμός δεν πληροί τον εν λόγω όρο κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής·
- γ) μπορεί να ανακαλέσει τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με τον όρο που υπάρχει τώρα στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) και ένας τέτοιος προσδιορισμός πληροί τον συγκεκριμένο όρο κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼ M53

- 7.2.11. Εάν είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να εφαρμόσει αναδρομικά τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει:
- α) την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στο τέλος κάθε συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται, ως την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή ως το αποσβεσμένο κόστος της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης εάν η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους· και
- β) την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως τη νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή ως το νέο αποσβεσμένο κόστος της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.
- 7.2.12. Εάν στο παρελθόν μια οικονομική οντότητα αντιμετώπιζε λογιστικά το κόστος (σύμφωνα με το ΔΛΠ 39) για μια επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) (ή σε παράγωγο που συνδέεται με και πρέπει να εκκαθαρίζεται με παράδοση ενός τέτοιου συμμετοχικού τίτλου), η οντότητα επιμετρά το μέσο αυτό στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- 7.2.13. Εάν μια οικονομική οντότητα αντιμετώπιζε λογιστικά στο παρελθόν μια παράγωγη υποχρέωση που συνδέεται και πρέπει να εκκαθαριστεί με παράδοση συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, επιμετρά την εν λόγω παράγωγη υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- 7.2.14. Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει κατά πόσον η αντιμετώπιση της παραγράφου 5.7.7 θα δημιουργούσε ή θα μεγέθυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα όσον αφορά τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά με βάση τον εν λόγω προσδιορισμό.

▼ M53

7.2.15. Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 7.2.1, μια οικονομική οντότητα που υιοθετεί τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης του παρόντος Προτύπου (που περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με την επιμέτρηση του αποσβεσμένου κόστους για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και την απομείωση στις ενότητες 5.4 και 5.5) παρέχει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42IB–42IE του ΔΠΧΑ 7 αλλά δεν είναι απαραίτητο να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνο εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν επαναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα επαναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αντικατοπτρίζουν όλες τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Εάν η επιλεγμένη προσέγγιση μιας οικονομικής οντότητας όσον αφορά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 συνεπάγεται περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις, η παρούσα παράγραφος ισχύει σε κάθε ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (βλέπε παράγραφο 7.2.2). Μια τέτοια περίπτωση θα ήταν, για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα επέλεγε να εφαρμόσει νωρίτερα μόνο τις απαιτήσεις για την απεικόνιση των κερδών και ζημιών από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 7.1.2, πριν από την εφαρμογή των λοιπών απαιτήσεων του παρόντος Προτύπου.

7.2.16. Εάν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά*, δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου σε ενδιάμεσες περιόδους προγενέστερες της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής εάν αυτό είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8).

Απομείωση (ενότητα 5.5)

7.2.17. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης της ενότητας 5.5 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 όπως ορίζεται στις παραγράφους 7.2.15 και 7.2.18–7.2.20.

7.2.18. Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για να προσδιορίσει τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία κατά την οποία αναγνωρίστηκε αρχικά ένα χρηματοοικονομικό μέσο (ή για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης κατά την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα συνήψε την ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.6) και να τον συγκρίνει με τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

7.2.19. Κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον έχει προκύψει σημαντική αύξηση πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει:

α) τις απαιτήσεις των παραγράφων 5.5.10 και B5.5.22–B5.5.24· και

β) το μαχητό τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 για συμβατικές πληρωμές που εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις απαιτήσεις απομείωσης προσδιορίζοντας σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά μέσα στη βάση πληροφοριών για ληξυπρόθεσμα στοιχεία.

▼ **M53**

- 7.2.20. Εάν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, ο προσδιορισμός του κατά πόσον έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση θα απαιτούσε αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε κάθε ημερομηνία αναφοράς μέχρις ότου γίνει παύση αναγνώρισης του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου [εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο έχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο σε μια ημερομηνία αναφοράς, στην οποία περίπτωση εφαρμόζεται η παράγραφος 7.2.19 στοιχείο α)].

Μεταβατική περίοδος για τη λογιστική αντιστάθμισης (κεφάλαιο 6)

- 7.2.21. Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο, δύναται να επιλέξει ως λογιστική πολιτική της τη συνέχιση της εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39 αντί των απαιτήσεων που προβλέπονται στο κεφάλαιο 6 του παρόντος Προτύπου. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω πολιτική σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης. Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει την εν λόγω πολιτική εφαρμόζει επίσης το ΕΔΔΠΧΑ 16 *Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού* χωρίς τις τροποποιήσεις με τις οποίες η εν λόγω Διερμηνεία συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του κεφαλαίου 6 του παρόντος Προτύπου.
- 7.2.22. Πλην των προβλεπομένων στην παράγραφο 7.2.26, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου μελλοντικά.
- 7.2.23. Για να εφαρμοστεί η λογιστική αντιστάθμισης από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου, πρέπει τη συγκεκριμένη ημερομηνία να καλύπτονται όλα τα κριτήρια καταλληλότητας.
- 7.2.24. Οι σχέσεις αντιστάθμισης που κρίνονταν επιλέξιμες για τη λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι οποίες επίσης κρίνονται επιλέξιμες για τη λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με τα κριτήρια του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 6.4.1), αφού συνυπολογιστεί τυχόν επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης κατά τη μετάβαση (βλέπε παράγραφο 7.2.25 στοιχείο β), θεωρούνται ως συνεχιζόμενες σχέσεις αντιστάθμισης.
- 7.2.25. Κατά την αρχική εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα:
- α) δύναται να ξεκινήσει να εφαρμόζει αυτές τις απαιτήσεις από το ίδιο χρονικό σημείο με τη διακοπή της εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39· και
 - β) θεωρεί τον συντελεστή αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ως αφετηρία για επανακαθορισμό του συντελεστή αντιστάθμισης μιας συνεχιζόμενης σχέσης αντιστάθμισης, εάν ισχύει. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία από έναν τέτοιο επανακαθορισμό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- 7.2.26. Ως εξαίρεση στην αναδρομική εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα:
- α) εφαρμόζει τη λογιστική αντιμετώπιση για τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 αναδρομικά εάν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, μόνο η μεταβολή στην εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης είχε προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια σχέση αντιστάθμισης. Αυτή η αναδρομική εφαρμογή ισχύει μόνο για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια.

▼ **M53**

- β) δύναται να εφαρμόσει τη λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο προθεσμιακών συμβολαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 αναδρομικά εάν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, μόνο η μεταβολή στο τρέχον στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου είχε προσδιορισθεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια σχέση αντιστάθμισης. Αυτή η αναδρομική εφαρμογή ισχύει μόνο για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια. Επιπλέον, εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την αναδρομική εφαρμογή αυτής της λογιστικής αντιμετώπισης, αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης που πληρούν τα κριτήρια για την επιλογή αυτή (ήτοι κατά τη μετάβαση αυτή η επιλογή δεν είναι διαθέσιμη για κάθε σχέση αντιστάθμισης). Η λογιστική αντιμετώπιση για περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας (βλέπε παράγραφο 6.5.16) δύναται να εφαρμοστεί αναδρομικά για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια·
- γ) εφαρμόζει αναδρομικά την απαίτηση της παραγράφου 6.5.6 να μην υπάρξει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:
- i) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαριστικοί αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενο τους ώστε να καταστεί νέος αντισυμβαλλόμενος για καθένα από τα μέρη· και
 - ii) τυχόν άλλες αλλαγές στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλομένου.

▼ **M70**

- δ) εφαρμόζει αναδρομικά τις απαιτήσεις της ενότητας 6.8. Αυτή η αναδρομική εφαρμογή ισχύει μόνο για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω απαιτήσεις ή που προσδιορίστηκαν στη συνέχεια, καθώς και για το συσσωρευμένο ποσό στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών που υπήρχε κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω απαιτήσεις.

▼ **M53****Οικονομικές οντότητες που έχουν εφαρμόσει νωρίτερα τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ή ΔΠΧΑ 9 (2013)**

- 7.2.27. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις των παραγράφων 7.2.1–7.2.26 κατά τη σχετική ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει καθεμία από τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 7.2.3–7.2.14 και 7.2.17–7.2.26 μόνο μία φορά (ήτοι εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει μια προσέγγιση εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 που περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής, δεν μπορεί να εφαρμόσει καμία από αυτές τις διατάξεις ξανά εάν είχαν ήδη εφαρμοστεί σε προγενέστερη ημερομηνία). (Βλέπε παραγράφους 7.2.2 και 7.3.2.)
- 7.2.28. Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζε τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ή ΔΠΧΑ 9 (2013) και πλέον εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:
- α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.1.5 αλλά ο όρος αυτός δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου·
 - β) δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.1.5 αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου·

▼ **M53**

γ) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) αλλά ο εν λόγω όρος δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου· και

δ) δύναται να προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.2.2 στοιχείο α) αλλά πλέον ο όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση γίνονται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼ **M62**

Μεταβατική περίοδος για τα Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση

7.2.29. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει *Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση* (τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 9) αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις παραγράφους 7.2.30 – 7.2.34.

7.2.30. Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις παρούσες τροποποιήσεις ταυτόχρονα με την εφαρμογή για πρώτη φορά του παρόντος Προτύπου, εφαρμόζει τις παραγράφους 7.2.1 – 7.2.28, αντί των παραγράφων 7.2.31 – 7.2.34.

7.2.31. Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις παρούσες τροποποιήσεις μετά την εφαρμογή για πρώτη φορά του παρόντος Προτύπου, εφαρμόζει τις παραγράφους 7.2.32 – 7.2.34. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει και τις άλλες μεταβατικές απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων. Για τον σκοπό αυτό, οι αναφορές στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής νοούνται ως αναφερόμενες στην αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις παρούσες τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων).

7.2.32. Όσον αφορά τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, μια οντότητα:

α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.1.5 αλλά ο όρος αυτός δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων·

β) δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.1.5 αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων·

γ) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) αλλά ο εν λόγω όρος δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων· και

δ) δύναται να προσδιορίσει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.2.2 α) αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων·

▼ **M62**

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση γίνονται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

- 7.2.33. Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα δύναται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνο εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης και οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζουν όλες τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων.
- 7.2.34. Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει επηρεαστεί από τις παρούσες τροποποιήσεις:
- α) την προηγούμενη κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που καθορίστηκε αμέσως πριν από την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων·
 - β) τη νέα κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που καθορίστηκε μετά την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων·
 - γ) τη λογιστική αξία όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης που προσδιορίστηκαν προηγουμένως ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά πλέον δεν προσδιορίζονται έτσι· και
 - δ) τους λόγους προσδιορισμού ή αποπροσδιορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

▼ **M75**

Μεταβατική περίοδος για τις Ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα ΔΠΧΑ

- 7.2.35. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις *Ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα ΔΠΧΑ 2018–2020* σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που τροποποιούνται ή ανταλλάσσονται κατά ή μετά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά την τροποποίηση.

▼ **M74**

Μεταβατική περίοδος για τη Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2

- 7.2.43. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2* αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις παραγράφους 7.2.44 – 7.2.46.
- 7.2.44. Η οντότητα προσδιορίζει νέα σχέση αντιστάθμισης (για παράδειγμα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.9.13) μόνο μελλοντικά (δηλαδή, η οντότητα απαγορεύεται να προσδιορίσει νέα σχέση λογιστικής αντιστάθμισης για προηγούμενες περιόδους). Ωστόσο, η οντότητα επαναφέρει μια διακοπέισα σχέση αντιστάθμισης εάν, και μόνο εάν, πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

▼ **M74**

- α) η οντότητα είχε διακόψει την εν λόγω σχέση αντιστάθμισης αποκλειστικά λόγω αλλαγών που απαιτούνταν από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς και η οντότητα δεν θα χρειαζόταν να διακόψει τη σχέση αντιστάθμισης εάν οι παρούσες τροποποιήσεις είχαν εφαρμοστεί κατά τον χρόνο εκείνο· και
- β) στην έναρξη της περιόδου αναφοράς, κατά την οποία η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις παρούσες τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρούσων τροποποιήσεων), η εν λόγω διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης πληροί τα κριτήρια επιλεξιμότητας για λογιστική αντιστάθμισης (αφού ληφθούν υπόψη οι παρούσες τροποποιήσεις).
- 7.2.45. Εάν, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 7.2.44, η οντότητα επαναφέρει μια διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης, η οντότητα ερμηνεύει τις αναφορές στις παραγράφους 6.9.11 και 6.9.12 για την ημερομηνία κατά την οποία το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς προσδιορίζεται ως μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου για πρώτη φορά ως αναφορές στην ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρούσων τροποποιήσεων (δηλαδή, η περίοδος των 24 μηνών για το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς που έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου αρχίζει από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρούσων τροποποιήσεων).
- 7.2.46. Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των παρούσων τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνο εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρούσων τροποποιήσεων στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρούσων τροποποιήσεων.

▼ **M53**

- 7.3 ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΩΝ ΕΔΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ΚΑΙ ΔΠΧΑ 9 (2013)
- 7.3.1. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΕΔΔΠΧΑ 9 *Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων*. Οι απαιτήσεις που προστέθηκαν στο ΔΠΧΑ 9 τον Οκτώβριο του 2010 ενσωμάτωσαν τις απαιτήσεις που είχαν οριστεί σε προηγούμενο χρόνο στις παραγράφους 5 και 7 του ΕΔΔΠΧΑ 9. Ως επακόλουθη τροποποίηση, το ΔΠΧΑ 1 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς* ενσωμάτωσε τις απαιτήσεις που είχαν οριστεί παλαιότερα στην παράγραφο 8 του ΕΔΔΠΧΑ 9.
- 7.3.2. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) και ΔΠΧΑ 9 (2013). Εντούτοις, για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, μια οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει τις εν λόγω προγενέστερες εκδόσεις του ΔΠΧΑ 9 αντί της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου εάν, και μόνον εάν, η σχετική με την οικονομική οντότητα ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι προγενέστερη της 1ης Φεβρουαρίου 2015.

▼ M53

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του παρόντος Προτύπου.

αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου	Το μέρος των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής που αντιπροσωπεύει τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες που προκύπτουν από γεγονότα αθέτησης επί ενός χρηματοοικονομικού μέσου τα οποία είναι πιθανά εντός των 12 μηνών μετά την ημερομηνία αναφοράς.
αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας	Αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για τα οποία γίνεται απομείωση πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση.
αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες	Ο σταθμισμένος μέσος όρος των πιστωτικών ζημιών με συντελεστές στάθμισης τους αντίστοιχους κινδύνους αθέτησης.
αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής	Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες που προκύπτουν από όλα τα πιθανά γεγονότα αθέτησης καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου.
αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης	Το ποσό στο οποίο επιμετράται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή η χρηματοοικονομική υποχρέωση κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τις αποπληρωμές κεφαλαίου, συν ή μείον τη σωρευμένη απόσβεση με χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου τυχόν διαφορών ανάμεσα στο εν λόγω αρχικό ποσό και το ποσό στη λήξη και, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αναπροσαρμοσμένο με τυχόν προβλέψεις ζημίας .
βέβαιη δέσμευση	Δεσμευτική συμφωνία για την ανταλλαγή μιας καθορισμένης ποσότητας πόρων σε καθορισμένη τιμή και σε καθορισμένη μελλοντική ημερομηνία ή ημερομηνίες.
διακρατούμενο για διαπραγμάτευση	Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που: <ul style="list-style-type: none"> α) αποκτήθηκε ή πραγματοποιήθηκε κυρίως για σκοπούς πώλησης ή επαναγοράς στο εγγύς μέλλον· β) αποτελεί κατά την αρχική αναγνώριση μέρος χαρτοφυλακίου προσδιορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων που τελούν υπό κοινή διαχείριση και για τα οποία υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών· ή γ) είναι παράγωγο (εκτός από παράγωγο που αποτελεί συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ή προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης).
ημερομηνία ανακατάταξης	Η πρώτη ημέρα της πρώτης περιόδου αναφοράς μετά τη μεταβολή στο επιχειρηματικό μοντέλο που υποχρεώνει μια οικονομική οντότητα να χωρήσει σε ανακατάταξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της.

▼ M53

κέρδος ή ζημία απομείωσης	Κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.8 και προκύπτουν από την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης της ενότητας 5.5.
κέρδος ή ζημία τροποποίησης	Το ποσό που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για να αντανακλά τις συμβατικές ταμειακές ροές κατόπιν επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποίησης. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματικών καταβολών ή εισπράξεων καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατόπιν επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποίησης, οι οποίες προεξοφλούνται με βάση το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή το αρχικό πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγορασθεί ή δημιουργηθεί) ή, όπου αρμόζει, με το αναθεωρημένο πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα συνυπολογίζει όλους τους συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, προπληρωμές, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν συνυπολογίζει τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες , εκτός εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποτελεί αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας , οπότε η οικονομική οντότητα θα συνυπολογίσει επίσης τις αρχικές αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες που συνυπολογίστηκαν κατά τον υπολογισμό του αρχικού πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο .
κόστος συναλλαγών	Το οριακό κόστος που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση, έκδοση ή διάθεση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλέπε παράγραφο B5.4.8). Οριακό κόστος θεωρείται το κόστος που η οικονομική οντότητα δεν θα είχε υποστεί εάν δεν είχε αποκτήσει, εκδώσει ή διαθέσει το χρηματοοικονομικό μέσο.
μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου	Η μέθοδος που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό του αποσβεσμένου κόστους ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και στον επιμερισμό και την αναγνώριση των εσόδων από τόκους ή των εξόδων για τόκους στα αποτελέσματα κατά τη σχετική περίοδο.
μερίσματα	Διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

▼ **M53****παράγωγο**

Χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και διαθέτει και τα τρία ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- α) η αξία του μεταβάλλεται σύμφωνα με τις μεταβολές καθορισμένου επιτοκίου, τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, τιμής βασικού εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή μεταβλητής, με την προϋπόθεση ότι, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο (ορισμένες φορές αποκαλείται ως «υποκείμενο»)
- β) δεν προϋποθέτει αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβάσεων που έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς
- γ) διακανονίζεται σε μελλοντική ημερομηνία.

παύση αναγνώρισης

Η αφαίρεση ενός ήδη αναγνωρισμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την κατάσταση οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας.

πιστωτική ζημία

Η διαφορά ανάμεσα σε όλες τις συμβατικές ταμειακές ροές που είναι απαιτητές από μια οικονομική οντότητα σύμφωνα με τη σύμβαση και όλες τις ταμειακές ροές που η οικονομική οντότητα προσδοκά να λάβει (ήτοι όλες οι υστερήσεις ταμειακών ροών), προεξοφλημένη με βάση το αρχικό **πραγματικό επιτόκιο** (ή το **πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο** όταν πρόκειται για **χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγορασθεί ή δημιουργηθεί**). Μια οικονομική οντότητα εκτιμά τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα, προπληρωμή, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) για την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου. Οι ταμειακές ροές που λαμβάνονται υπόψη περιλαμβάνουν ταμειακές ροές από την πώληση διακρατούμενων εξασφαλίσεων ή άλλων πιστωτικών ενισχύσεων που εμπεριέχονται στους συμβατικούς πόρους. Υπάρχει η παραδοχή ότι η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν είναι εφικτό να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την υπολειπόμενη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου.

πραγματικό επιτόκιο

Το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια μελλοντικές χρηματικές καταβολές ή εισπράξεις για την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην **προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου** ή στο **αποσβεσμένο κόστος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης**. Κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου, μια οικονομική οντότητα εκτιμά τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους

▼ M53

που διέπουν το χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα, προεξόφληση, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν λαμβάνει υπόψη τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες**. Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ των συμβαλλομένων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε παραγράφους B5.4.1–B5.4.3), το **κόστος συναλλαγών** και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμειακές ροές και η αναμενόμενη ζωή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμειακών ροών ή της αναμενόμενης διάρκειας ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).

πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο

Το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια τις μελλοντικές χρηματικές καταβολές ή εισπράξεις καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στο **αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που αποτελεί αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας**. Κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο, μια οικονομική οντότητα εκτιμά τις αναμενόμενες ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, προπληρωμή, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) και τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες**. Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ των συμβαλλομένων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε παραγράφους B5.4.1–B5.4.3), το **κόστος συναλλαγών** και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμειακές ροές και η αναμενόμενη διάρκεια ζωής μιας ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών μέσων δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμειακών ροών ή της υπολειπόμενης διάρκειας ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).

προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

Το **αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου**, πριν από την αναπροσαρμογή για τυχόν **προβλέψεις ζημιών**.

πρόβλεψη ζημίας

Πρόβλεψη για **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες** επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2, απαιτήσεις από μισθώματα και **συμβατικά περιουσιακά στοιχεία**, το σωρευμένο ποσό απομείωσης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A και η πρόβλεψη για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από δανειακές δεσμεύσεις και **συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης**.

▼ **M53**

προσδοκώμενη συναλλαγή	Μελλοντική συναλλαγή που αναμένεται αλλά για την οποία δεν υπάρχει δέσμευση.
σε καθυστέρηση	Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι σε καθυστέρηση (ληξιπρόθεσμο) όταν ένας αντισυμβαλλόμενος έχει παρουσιάσει αδυναμία καταβολής μιας πληρωμής κατά τον συμβατικά καθορισμένο χρόνο της εν λόγω πληρωμής.
σύμβαση κανονικής παράδοσης	Η αγορά ή πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει συμβολαίου οι όροι του οποίου απαιτούν παράδοση του περιουσιακού στοιχείου εντός του χρονικού περιθωρίου που καθορίζεται από κανονισμούς ή τους πρότυπους κανόνες της σχετικής αγοράς.
συμβατικά περιουσιακά στοιχεία	Τα δικαιώματα που προσδιορίζονται στο ΔΠΧΑ 15 <i>Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες</i> αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο για τους σκοπούς της αναγνώρισης και επιμέτρησης των κερδών ή ζημιών απομείωσης.
συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης	Συμβόλαιο το οποίο προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές από τον εκδότη για την αποζημίωση του κατόχου έναντι ζημίας που υπέστη από την αδυναμία συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει εγκαίρως μια πληρωμή σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους χρεωστικού τίτλου.
συντελεστής αντιστάθμισης	Η σχέση ανάμεσα στην ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης και την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου σε όρους σχετικής στάθμισης.
χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων	<p>Χρηματοοικονομική υποχρέωση που καλύπτει έναν από τους ακόλουθους όρους:</p> <p>α) ανταποκρίνεται στον ορισμό του διακρατούμενου για διαπραγμάτευση:</p> <p>β) κατά την αρχική αναγνώριση, προσδιορίζεται από την οικονομική οντότητα ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 ή 4.3.5.</p> <p>γ) προσδιορίζεται είτε κατά την αρχική αναγνώριση είτε μεταγενέστερα στην εύλογη αξία ως επιμετρούμενη μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1.</p>
χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας	<p>Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θεωρείται απομειωμένης πιστωτικής αξίας όταν έχουν προκύψει ένα ή περισσότερα γεγονότα που έχουν επιζήμιες συνέπειες για τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στις ενδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας περιλαμβάνονται παρατηρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα γεγονότα:</p> <p>α) σημαντική οικονομική δυσχέρεια του εκδότη ή του δανειολήπτη</p> <p>β) παραβίαση σύμβασης, όπως γεγονός αθέτησης ή καθυστέρησης</p>

▼ **M53**

- γ) εκχώρηση στον δανειολήπτη μιας ή περισσότερων παραχωρήσεων από τον δανειστή ή τους δανειστές του δανειολήπτη, για λόγους οικονομικούς ή συμβατικούς που αφορούν την οικονομική δυσχέρεια του δανειολήπτη, τις οποίες παραχωρήσεις ο δανειστής ή οι δανειστές δεν θα εξέταζαν σε διαφορετική περίπτωση·
- δ) αύξηση της πιθανότητας ο δανειολήπτης να πτωχεύσει ή να προβεί σε άλλη οικονομική αναδιοργάνωση·
- ε) εξαφάνιση ενεργού αγοράς για το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο λόγω οικονομικών δυσχερειών ή
- στ) αγορά ή δημιουργία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υπό το άρτιο ποσό, που αντανακλά τις προκύψασες **πιστωτικές ζημιές**.

Ενδέχεται να μην είναι εφικτό να προσδιοριστεί ένα μεμονωμένο διακριτό γεγονός, αλλά, αντίθετα, η συνδυασμένη επίπτωση μερικών γεγονότων μπορεί να είναι αυτή που έχει προκαλέσει την πιστωτική απομείωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 7, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 13 ή στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 15 και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις σημασίες που προσδιορίζονται στα ΔΛΠ 32, ΔΠΧΑ 7, ΔΠΧΑ 13 ή ΔΠΧΑ 15:

- α) πιστωτικός κίνδυνος ⁽¹⁾·
- β) συμμετοχικός τίτλος·
- γ) εύλογη αξία·
- δ) χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο·
- ε) χρηματοοικονομικό μέσο·
- στ) χρηματοοικονομική υποχρέωση·
- ζ) τιμή συναλλαγής.

*Προσάρτημα Β***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2)

- B2.1 Ορισμένες συμβάσεις απαιτούν πληρωμή με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές. (Εκείνες που βασίζονται σε κλιματολογικές μεταβλητές είναι γνωστές και ως «καιρικά παράγωγα»). Εάν οι εν λόγω συμβάσεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.
- B2.2 Το παρόν Πρότυπο δεν μεταβάλλει τις απαιτήσεις περί προγραμμάτων παροχών σε εργαζομένους που είναι σύμμορφες προς το ΔΛΠ 26 *Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία* και τα συμβόλαια δικαιωμάτων που βασίζονται στον όγκο των πωλήσεων ή των εσόδων από υπηρεσίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.

⁽¹⁾ Αυτός ο όρος (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) χρησιμοποιείται στις απαιτήσεις απεικόνισης των επιπτώσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο επί υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 5.7.7).

▼ **M53**

- B2.3 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε «στρατηγικές επενδύσεις» σε συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από άλλη οικονομική οντότητα, με την πρόθεση της καθιέρωσης ή διατήρησης μακροπρόθεσμης επιχειρηματικής σχέσης με την οικονομική οντότητα στην οποία πραγματοποιείται η επένδυση. Η επενδύουσα οικονομική οντότητα ή κοινοπραξία χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 28 για να διαπιστώσει αν για μια τέτοια επένδυση εφαρμόζεται η λογιστική μέθοδος της καθαρής θέσης.
- B2.4 Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις των ασφαλιστών, εκτός από τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που εξαιρούνται από την παράγραφο 2.1 στοιχείο ε) επειδή ανακύπτουν από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*.
- B2.5 Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης δύνανται να λάβουν διάφορες νομικές μορφές, όπως εγγύηση, ορισμένα είδη πιστωτικής επιστολής, συμβόλαιο που καλύπτει τον κίνδυνο μη πληρωμής οφειλής ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ο λογιστικός τους χειρισμός δεν εξαρτάται από τη νομική τους μορφή. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα ορθού λογιστικού χειρισμού [βλέπε παράγραφο 2.1 στοιχείο ε)]:
- α) Μολονότι ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου στο ΔΠΧΑ 4, όταν ο μεταφερόμενος κίνδυνος είναι σημαντικός, ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο. Ωστόσο, εάν ένας εκδότης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύνανται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν Πρότυπο είτε το ΔΠΧΑ 4 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Εάν εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο, η παράγραφος 5.1.1 απαιτεί από τον εκδότη να αναγνωρίσει αρχικά ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης στην εύλογη αξία του. Εάν το συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης καλύπτει ένα μη συνδεδεμένο μέρος μιας ανεξάρτητης καθαρά εμπορικής συναλλαγής, η εύλογη αξία του κατά τη σύναψη του πιθανόν να ισούται με το καταβαλλόμενο ασφάλιστρο, εκτός εάν υπάρχουν αποδείξεις περί του εναντίου. Στη συνέχεια, εκτός εάν το συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης προσδιορίστηκε κατά τη σύναψη του ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή εκτός εάν ισχύουν οι παράγραφοι 3.2.15–3.2.23 και Β3.2.12–Β3.2.17 (όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης ή όταν ισχύει η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης), ο εκδότης το επιμετρά βάσει του υψηλότερου μεταξύ:
- i) του ποσού που προσδιορίστηκε σύμφωνα με την ενότητα 5.5 και
- ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 [βλέπε παράγραφο 4.2.1 στοιχείο γ)].
- β) Ορισμένες εγγυήσεις σχετιζόμενες με πιστώσεις δεν απαιτούν, ως προϋπόθεση για την καταβολή τους, να είναι ο κάτοχός τους εκτεθειμένος ή να έχει υποστεί ζημίες από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει εγκαίρως πληρωμές επί του εγγυημένου περιουσιακού στοιχείου. Ένα παράδειγμα τέτοιας εγγύησης είναι μια εγγύηση που απαιτεί να γίνονται πληρωμές σύμφωνα με τις μεταβολές μιας ορισμένης πιστοληπτικής διαβάθμισης ή ενός πιστωτικού δείκτη. Τέτοιες εγγυήσεις δεν αποτελούν συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης όπως ορίζονται στο παρόν Πρότυπο, ούτε ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4. Εγγυήσεις του τύπου αυτού αποτελούν παράγωγα στα οποία ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο.

▼ **M53**

γ) Εάν ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης εκδόθηκε για την πώληση εμπορευμάτων, ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15 προκειμένου να προσδιορίσει πότε αναγνωρίζει τα έσοδα από την εγγύηση και από την πώληση των εμπορευμάτων.

B2.6 Κατά κανόνα ο εκδότης δηλώνει με συνέπεια ότι θεωρεί τα συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια σε όλη την αλληλογραφία του με πελάτες και κανονιστικούς φορείς, σε όλα τα συμβόλαια, τα έγγραφα τεκμηρίωσης της επιχείρησης και στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, τα ασφαλιστήρια συμβόλαια υπόκεινται συχνά σε λογιστικές απαιτήσεις που διαφέρουν από εκείνες που ισχύουν για άλλα είδη συναλλαγών, όπως συμβόλαια που εκδίδουν τράπεζες ή εμπορικές επιχειρήσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, οι οικονομικές καταστάσεις του εκδότη περιλαμβάνουν, κατά κανόνα, δήλωση ότι ο εκδότης έχει ανταποκριθεί στις εν λόγω λογιστικές απαιτήσεις.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3)

Αρχική αναγνώριση (ενότητα 3.1)

B3.1.1 Ως συνέπεια της αρχής της παραγράφου 3.1.1, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης της ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, αντίστοιχα, όλα τα συμβατικά δικαιώματα και τις συμβατικές δεσμεύσεις που ανακύπτουν από παράγωγα, εκτός από παράγωγα που αποκλείουν τη λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ως πώληση (βλέπε παράγραφο B3.2.14). Εάν η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του (βλέπε παράγραφο B3.2.15).

B3.1.2 Τα ακόλουθα είναι ενδεικτικά παραδείγματα εφαρμογής της αρχής της παραγράφου 3.1.1:

α) Οι χωρίς όρους απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όταν η οικονομική οντότητα καθίσταται ένας εκ των συμβαλλομένων και, συνεπώς, έχει το νομικό δικαίωμα ή τη νομική υποχρέωση να εισπράξει ή να καταβάλει μετρητά.

β) Τα περιουσιακά στοιχεία που θα αποκτηθούν και οι υποχρεώσεις που θα αναληφθούν λόγω βέβαιης δέσμευσης αγοράς ή πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών συνήθως δεν αναγνωρίζονται έως ότου τουλάχιστον ένας εκ των συμβαλλομένων έχει εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις του. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα που δέχεται μια βέβαιη παραγγελία συνήθως δεν αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο (και η οικονομική οντότητα που δίδει την παραγγελία δεν αναγνωρίζει υποχρέωση) κατά τον χρόνο της δέσμευσης αλλά, αντ' αυτού, μεταθέτει τον χρόνο αναγνώρισης μέχρις ότου τα παραγγελθέντα εμπορεύματα ή υπηρεσίες έχουν φορτωθεί, παραδοθεί ή παρασχεθεί. Αν μια βέβαιη δέσμευση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου σύμφωνα με τις παραγράφους 2.4-2.7, η καθαρή εύλογη αξία της αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης [βλέπε παράγραφο B4.1.30 στοιχείο γ) κατωτέρω)]. Επιπρόσθετα, εάν μια βέβαιη δέσμευση που δεν είχε αναγνωριστεί προγενέστερα προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο στο πλαίσιο μιας αντιστάθμισης εύλογης αξίας, κάθε μεταβολή της καθαρής εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά τη δημιουργία της αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β) και παράγραφο 6.5.9].

γ) Ένα προθεσμιακό συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 2.1) αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης και όχι κατά την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα ο διακανονισμός. Όταν η οικονομική οντότητα συμμετάσχει ως συμβαλλόμενη σε προθεσμιακό συμβόλαιο, οι εύλογες αξίες του δικαιώματος και της δέσμευσης συχνά είναι όμοιες, ώστε η καθαρή εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου να είναι μηδενική. Εάν η καθαρή εύλογη αξία του δικαιώματος και της δέσμευσης δεν είναι μηδενική, το συμβόλαιο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

▼ **M53**

- δ) Συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (βλέπε παράγραφο 2.1) αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, όταν ο κάτοχος ή ο πωλητής καθίσταται ένας εκ των συμβαλλόμενων.
- ε) Οι προγραμματισμένες μελλοντικές συναλλαγές, ασχέτως του πόσο πιθανές είναι, δεν συνιστούν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι η οικονομική οντότητα δεν είναι συμβαλλόμενη.

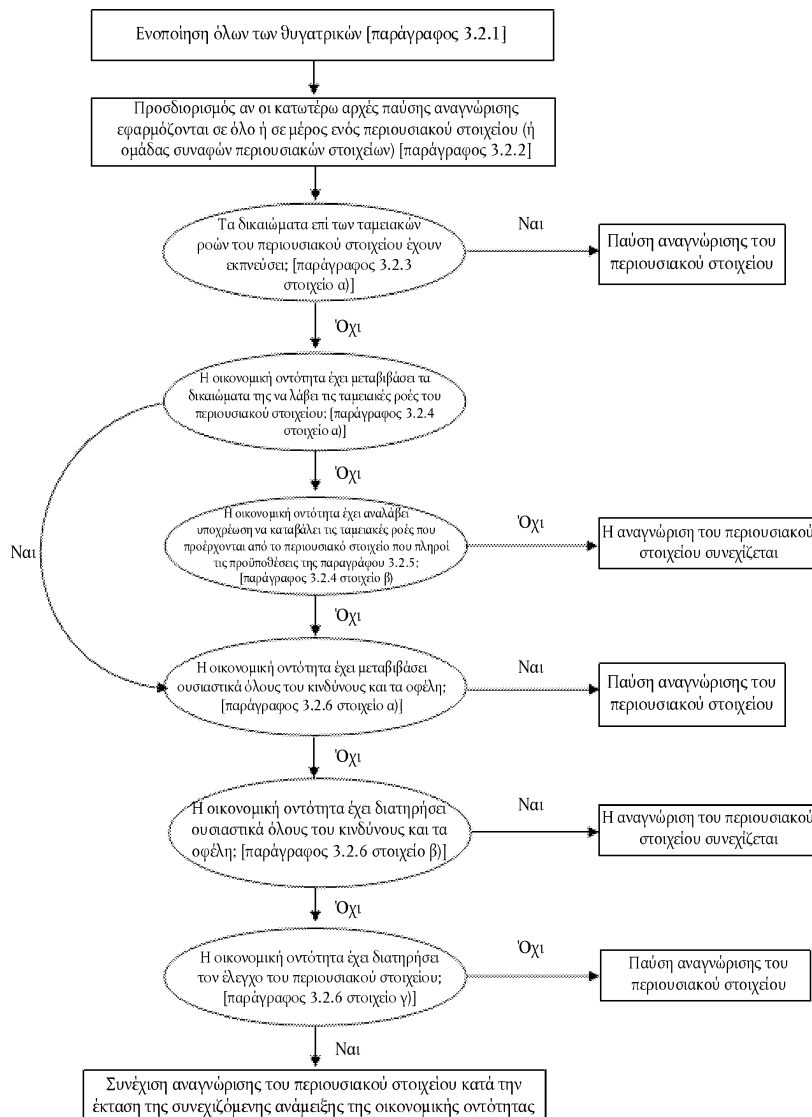
Σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- B3.1.3 Μια σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής ή της ημερομηνίας διακανονισμού, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B3.1.5 και B3.1.6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο σε όλες τις αγορές και πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται στην ίδια κατηγορία σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Για τον σκοπό αυτό, τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων συνθέτουν χωριστή κατηγορία από τα περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Επιπλέον, χωριστή κατηγορία συνιστούν οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς κύκλους που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στην παράγραφο 5.7.5.
- B3.1.4 Ένα συμβόλαιο που απαιτεί ή επιτρέπει τον συμψηφιστικό διακανονισμό της μεταβολής της αξίας του συμβολαίου δεν συνιστά συμβόλαιο κανονικής παράδοσης. Αντιθέτως, ένα τέτοιου είδους συμβόλαιο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο κατά την περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού.
- B3.1.5 Η ημερομηνία εμπορικής συναλλαγής είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα δεσμεύεται να αγοράσει ή να πωλήσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Η λογιστική της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής αναφέρεται α) στην αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται και της υποχρέωσης εξόφλησής του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής και β) στην παύση αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου που πωλείται, στην αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά τη διάθεση και στην αναγνώριση απαίτησης από τον αγοραστή για εξόφληση κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής. Κατά κανόνα, ο λογισμός τόκων επί της απαίτησης και της αντίστοιχης υποχρέωσης αρχίζει την ημερομηνία διακανονισμού, όταν λαμβάνει χώρα η μεταβίβαση της κυριότητας.
- B3.1.6 Ημερομηνία διακανονισμού είναι η ημερομηνία παράδοσης περιουσιακού στοιχείου στην οικονομική οντότητα ή από αυτή. Η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού αναφέρεται α) στην αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου την ημέρα που αυτό λαμβάνεται από την οικονομική οντότητα και β) στην παύση αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου και στην αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά τη διάθεση την ημέρα που αυτό παραδίδεται από την οικονομική οντότητα. Όταν εφαρμόζεται η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά το αποκτώμενο περιουσιακό στοιχείο. Δηλαδή, η μεταβολή της αξίας δεν αναγνωρίζεται για περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος· αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για περιουσιακά στοιχεία που έχουν καταταχθεί ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A και για τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.

▼ M53

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 3.2)

B3.2.1 Το ακόλουθο διάγραμμα ροής απεικονίζει την αξιολόγηση του αν και σε ποια έκταση παύει να αναγνωρίζεται ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.



Συμφωνίες βάσει των οποίων η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες [παράγραφος 3.2.4 στοιχείο β)].

B3.2.2 Η περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 3.2.4 στοιχείο β) (όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να λαμβάνει τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες) συμβαίνει, για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα είναι καταπίστευμα και εκδίδει σε επενδυτές εμπράγματα δικαιώματα επί των υποκείμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που της ανήκουν και παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις παραγράφους 3.2.5 και 3.2.6.

▼ **M53**

B3.2.3 Στο πλαίσιο της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.5, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε, για παράδειγμα, να είναι ο εκδότης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή όμιλος που περιλαμβάνει μια θυγατρική που έχει αποκτήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρει ταμειακές ροές σε μη συνδεδεμένους τρίτους επενδυτές.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης κινδύνων και οφελών κυριότητας (παραγράφος 3.2.6)

B3.2.4 Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας είναι:

- α) η άνευ όρων πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου·
- β) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του κατά τη στιγμή της επαναγοράς· και
- γ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα αγοράς ή πώλησης με μηδενική εσωτερική αξία (π.χ. ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο εκτός του χρηματικού του ισοδύναμου που είναι απίθανο να αποκτήσει θετική εσωτερική αξία πριν από τη λήξη).

B3.2.5 Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας είναι:

- α) μια συναλλαγή πώλησης και επαναγοράς όπου η τιμή επαναγοράς είναι καθορισμένη ή είναι η τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή·
- β) μια συμφωνία για τον δανεισμό χρεογράφων·
- γ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με ανταλλαγή συνολικής απόδοσης που επαναμεταφέρει στην οικονομική οντότητα την έκθεση σε κίνδυνο αγοράς·
- δ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα αγοράς ή πώλησης με θετική εσωτερική αξία (π.χ. ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο εντός του χρηματικού του ισοδύναμου που είναι απίθανο να αποκτήσει μηδενική εσωτερική αξία πριν από τη λήξη)· και
- ε) η πώληση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων για την οποία η οικονομική οντότητα εγγυάται να αποζημιώσει τον εκδοχέα για πιστωτικές ζημιές που ενδέχεται να επέλθουν.

B3.2.6 Εάν η οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι με τη μεταβίβαση έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, δεν αναγνωρίζει ξανά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε μελλοντική περίοδο, εκτός εάν αποκτήσει ξανά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε νέα συναλλαγή.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης του ελέγχου

B3.2.7 Η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εάν ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εάν ο εκδοχέας δεν έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν είναι διαπραγματεύσιμο σε ενεργό αγορά διότι ο εκδοχέας μπορεί να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά εάν χρειαστεί να επιστρέψει το περιουσιακό στοιχείο στην οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, ο εκδοχέας μπορεί να έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε δικαίωμα προαίρεσης που επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να το επαναγοράσει, αλλά ο εκδοχέας μπορεί

▼ **M53**

εύκολα να αποκτήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά σε περίπτωση άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Ο εκδοχέας δεν έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν η οικονομική οντότητα διατηρεί τέτοιο δικαίωμα προαίρεσης και ο εκδοχέας δεν μπορεί εύκολα να αποκτήσει στην αγορά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν η οικονομική οντότητα ασκήσει το δικαίωμά της.

B3.2.8 Ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο μόνο εάν μπορεί να το πωλήσει ολόκληρο σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει τη δυνατότητα αυτή μονόπλευρα και χωρίς να επιβάλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση. Το κρίσιμο ερώτημα είναι το τι μπορεί να κάνει στην πράξη ο εκδοχέας και όχι ποια είναι τα συμβατικά του δικαιώματα σχετικά τον χειρισμό του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου ή ποιο συμβατικοί περιορισμοί υφίστανται. Ειδικότερα:

- a) ένα συμβατικό δικαίωμα διάθεσης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία εάν δεν υπάρχει αγορά για το εν λόγω μεταβιβασθέν στοιχείο, και
- β) η δυνατότητα διάθεσης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία εάν δεν μπορεί να ασκηθεί ελεύθερα. Για τον λόγο αυτό:
 - i) η δυνατότητα του εκδοχέα να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τις ενέργειες άλλων (ήτοι πρέπει να είναι μονόπλευρη), και
 - ii) ο εκδοχέας πρέπει να έχει τη δυνατότητα να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο χωρίς να είναι αναγκαίο να επιβάλει περιοριστικούς όρους ή προϋποθέσεις για τη μεταβίβαση (π.χ. όρους σχετικά με τον τρόπο διαχείρισης ενός δανειακού περιουσιακού στοιχείου ή ενός δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον εκδοχέα δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου).

B3.2.9 Το γεγονός ότι δεν είναι πιθανό ο εκδοχέας να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο δεν σημαίνει, από μόνο του, ότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Όμως, εάν ένα δικαίωμα πώλησης ή μια εγγύηση περιορίζει τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο, τότε ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν η αξία ενός δικαιώματος πώλησης ή μιας εγγύησης είναι αρκετά υψηλή, περιορίζει τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο διότι στην πράξη ο εκδοχέας δεν θα πωλούσε το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος χωρίς να επιβάλει παρόμοιο δικαίωμα προαίρεσης ή άλλους περιοριστικούς όρους. Αντ' αυτού, ο εκδοχέας θα διακρατούσε το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ώστε να λάβει τις καταβολές βάσει της εγγύησης ή του δικαιώματος πώλησης. Υπό αυτές τις συνθήκες, ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

B3.2.10 Η οικονομική οντότητα δύναται να διατηρήσει τα δικαιώματα επί ενός ποσοστού των καταβολών τόκων επί των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων ως αποζημίωση για τη διαχείριση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Το ποσοστό των καταβολών τόκων από το οποίο η οικονομική οντότητα θα παραιτείτο κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης καταλογίζεται στη διαχειριστική απαίτηση ή στη διαχειριστική υποχρέωση. Το μέρος των καταβολών τόκων από το οποίο η οικονομική οντότητα δεν θα παραιτείτο είναι τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα δεν παραιτείτο από την εισπραξη τόκων κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης, ολόκληρο το περιθώριο επιτοκίου αποτελεί τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.13 χρησιμοποιούνται οι εύλογες αξίες της διαχειριστικής απαίτησης και του εισπρακτέου τοκομεριδίου για τον επιμερισμό της λογιστικής αξίας της απαίτησης μεταξύ του μέρους του περιουσιακού στοιχείου που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και εκείνου που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Εάν δεν έχει καθοριστεί αμοιβή διαχείρισης ή η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή.

▼ **M53**

- B3.2.11 Κατά την επιμέτρηση των εύλογων αξιών του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και του μέρους που έχει παύσει να αναγνωρίζεται για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.13, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις επιμέτρησης στην εύλογη αξία του ΔΠΧΑ 13 επιπλέον της παραγράφου 3.2.14.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

- B3.2.12 Ακολουθεί μια εφαρμογή της αρχής που περιγράφηκε στην παράγραφο 3.2.15. Εάν μια εγγύηση που παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημιές από αθετήσεις εμποδίζει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του και το αντάλλαγμα που λαμβάνεται αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία

- B3.2.13 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη συνδεδεμένη υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.16.

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία

- α) Εάν μια εγγύηση που παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημιές από αθετήσεις εμποδίζει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ i) της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος κατά τη μεταβίβαση που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»). Η συνδεδεμένη υποχρέωση αρχικά επιμετράται στο ποσό της εγγύησης συν την εύλογη αξία της εγγύησης (που συνήθως είναι το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για την εγγύηση). Στη συνέχεια, η αρχική εύλογη αξία της εγγύησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν (ή εφόσον) εκπληρωθεί η οφειλή (σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται με οποιαδήποτε πρόβλεψη ζημίας.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος

- β) Εάν ένα δικαίωμα πώλησης το οποίο πωλήθηκε από την οικονομική οντότητα ή ένα δικαίωμα αγοράς που κατέχει η οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο αποσβεσμένο κόστος, η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στο κόστος της (ήτοι το αντάλλαγμα που ελήφθη) προσαρμοσμένο ως προς την απόσβεση κάθε διαφοράς μεταξύ εκείνου του κόστους και της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία εκπνοής του δικαιώματος προαίρεσης. Για παράδειγμα, εάν υποθεθεί ότι η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης είναι NM98 και ότι το αντάλλαγμα που ελήφθη είναι NM95, τότε η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης θα είναι NM100. Η αρχική λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι NM95 και η διαφορά μεταξύ των NM95 και NM100 αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Εάν το δικαίωμα προαίρεσης ασκηθεί, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της συνδεδεμένης υποχρέωσης και της τιμής άσκησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

▼ M53

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

- γ) Εάν ένα δικαίωμα αγοράς που διατηρείται από την οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνται i) στην τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης εάν αυτό έχει θετική εσωτερική αξία ή είναι στην τρέχουσα τιμή ή ii) στην εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης εάν αυτό έχει μηδενική εσωτερική αξία. Η προσαρμογή ως προς την επιμέτρηση της συνδεδεμένης υποχρέωσης διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία του δικαιώματος αγοράς. Για παράδειγμα, εάν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι NM80, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι NM95 και η διαχρονική αξία του δικαιώματος είναι NM5, η λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι NM75 (NM80-NM5) και η λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι NM80 (ήτοι, η εύλογη αξία του).
- δ) Εάν ένα δικαίωμα πώλησης που πωλήθηκε από την οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνται στην τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης συν τη διαχρονική αξία του δικαιώματος. Η επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης διότι η οικονομική οντότητα δεν έχει δικαίωμα σε αυξήσεις της εύλογης αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου που υπερβαίνουν την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Αυτό διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία της υποχρέωσης του δικαιώματος πώλησης. Για παράδειγμα, εάν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι NM120, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι NM100 και η διαχρονική αξία του δικαιώματος είναι NM5, η λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι NM105 (NM100 + NM5) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι NM100 (στην περίπτωση αυτή, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης).
- ε) Εάν ένα όριο διακύμανσης επιτοκίων, με τη μορφή αγορασθέντος δικαιώματος αγοράς και πωληθέντος δικαιώματος πώλησης, εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνται i) στο άθροισμα της τιμής άσκησης του δικαιώματος αγοράς και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος αγοράς, εάν το δικαίωμα αγοράς έχει θετική εσωτερική αξία ή είναι στην τρέχουσα τιμή ή ii) στο άθροισμα της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος αγοράς εάν αυτό έχει μηδενική εσωτερική αξία. Η προσαρμογή ως προς τη συνδεδεμένη υποχρέωση διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και πούλησε η οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, ας υποθεθεί ότι η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετρώνται στην εύλογη αξία ενώ συγχρόνως αγοράζει ένα δικαίωμα αγοράς με τιμή άσκησης NM120 και πωλεί ένα δικαίωμα πώλησης με τιμή άσκησης NM80. Ας υποθεθεί επίσης ότι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι NM100 κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Η διαχρονική αξία του

▼ **M53**

δικαιώματος πώλησης και του δικαιώματος αγοράς είναι NM1 και NM5, αντίστοιχα. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο NM100 (η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου) και μια υποχρέωση NM96 [(NM100 + NM1) – NM5]. Το αποτέλεσμα είναι μια καθαρή αξία ενεργητικού NM4, που είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και έχει πωλήσει η οικονομική οντότητα.

Όλες οι μεταβιβάσεις

B3.2.14 Στον βαθμό που η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, τα συμβατικά δικαιώματα ή οι δεσμεύσεις του εκχωρητή που σχετίζονται με τη μεταβίβαση δεν λογιστικοποιούνται χωριστά ως παράγωγα, εάν η αναγνώριση του παραγώγου και είτε του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε της υποχρέωσης που ανακύπτει από τη μεταβίβαση θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση των ίδιων δικαιωμάτων ή δεσμεύσεων εις διπλούν. Για παράδειγμα, ένα δικαίωμα αγοράς που διατηρείται από τον εκχωρητή μπορεί να εμποδίσει τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα αγοράς δεν αναγνωρίζεται χωριστά ως παράγωγο περιουσιακό στοιχείο.

B3.2.15 Στον βαθμό που η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του. Ο εκδοχέας παύει να αναγνωρίζει τα μετρητά ή άλλο αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί και αναγνωρίζει απαίτηση από τον εκχωρητή. Εάν ο εκχωρητής έχει και δικαίωμα και δεσμευση να επαναποκτήσει τον έλεγχο ολόκληρου του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έναντι καθορισμένου ποσού (όπως μέσω συμφωνίας επαναγοράς), ο εκδοχέας μπορεί να επιμετρήσει την απαίτησή του στο αποσβεσμένο κόστος εάν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 4.1.2.

Παραδείγματα

B3.2.16 Τα ακόλουθα παραδείγματα απεικονίζουν την εφαρμογή των αρχών παύσης αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου.

- α) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων.* Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή εάν δανειστεί με συμφωνία να επιστραφεί στον εκχωρητή, δεν παύει να αναγνωρίζεται, διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Εάν ο εκδοχέας αποκτήσει το δικαίωμα να πωλήσει ή να ενεχυριάσει το περιουσιακό στοιχείο, ο εκχωρητής ανακατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης του, για παράδειγμα, ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή επαναγορασμένη απαίτηση.
- β) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων — Περιουσιακά στοιχεία που είναι ουσιωδώς όμοια.* Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του ίδιου ή ουσιωδώς όμοιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή εάν δανειστεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με συμφωνία να επιστραφεί το ίδιο ή ουσιωδώς όμοιο περιουσιακό στοιχείο στον εκχωρητή, δεν παύει να αναγνωρίζεται, διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.
- γ) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων — Δικαίωμα υποκατάστασης.* Εάν συμφωνία επαναγοράς σε καθορισμένη τιμή επαναγοράς ή σε τιμή που ισούται με την τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή, ή παρόμοια συναλλαγή δανεισμού χρεογράφων, παρέχει στον εκδοχέα το δικαίωμα να υποκαταστήσει περιουσιακά στοιχεία που είναι παρόμοια και έχουν την ίδια εύλογη αξία με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία επαναγοράς, το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται ή δανειζεται βάσει συναλλαγής επαναγοράς ή δανεισμού χρεογράφων δεν παύει να αναγνωρίζεται διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.

▼ M53

- δ) *Δικαίωμα πρώτης άρνησης επαναγοράς στην εύλογη αξία.* Εάν η οικονομική οντότητα πωλήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και διατηρήσει μόνον ένα δικαίωμα πρώτης άρνησης να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία εάν ο εκδοχέας το πωλήσει μεταγενέστερα, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο διότι έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλα τα δικαιώματα και τα οφέλη της κυριότητας.
- ε) *Συναλλαγή εικονικής πώλησης.* Η επαναγορά χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λίγο μετά την πώλησή του αποκαλείται ενίοτε εικονική πώληση. Μια τέτοιου είδους επαναγορά δεν αποκλείει την παύση αναγνώρισης, υπό την προϋπόθεση ότι η αρχική συναλλαγή πληρούσε τις απαιτήσεις για την παύση αναγνώρισης. Όμως, εάν συναφθεί συμφωνία για την πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου παράλληλα με συμφωνία επαναγοράς του ίδιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή, τότε το περιουσιακό στοιχείο δεν παύει να αναγνωρίζεται.
- στ) *Δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα αγοράς με θετική εσωτερική αξία.* Εάν ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επαναγοραστεί από τον εκχωρητή και το δικαίωμα αγοράς έχει θετική εσωτερική αξία, η μεταβίβαση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης διότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Ομοίως, εάν το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επαναπωληθεί από τον εκδοχέα και το δικαίωμα πώλησης έχει θετική εσωτερική αξία, η μεταβίβαση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης διότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.
- ζ) *Δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα αγοράς με μηδενική εσωτερική αξία.* Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάζεται και υπόκειται μόνο σε δικαίωμα πώλησης με μηδενική εσωτερική αξία το οποίο διατηρεί ο εκδοχέας ή σε δικαίωμα αγοράς με μηδενική εσωτερική αξία το οποίο διατηρεί ο εκχωρητής, παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει διότι ο εκχωρητής έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.
- η) *Αμέσως διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα αγοράς το οποίο δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία.* Εάν η οικονομική οντότητα κατέχει δικαίωμα αγοράς για περιουσιακό στοιχείο που είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά και το δικαίωμα προαίρεσης δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία, το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει διότι η οικονομική οντότητα i) δεν έχει διατηρήσει ούτε έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και ii) δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Ωστόσο, εάν το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μέχρι το ποσό του περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται στο δικαίωμα αγοράς διότι η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου.
- θ) *Περιουσιακό στοιχείο που δεν είναι αμέσως διαθέσιμο και που υπόκειται σε δικαίωμα πώλησης το οποίο πωλείται από οικονομική οντότητα και δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία.* Εάν μια οικονομική οντότητα μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά και πωλήσει δικαίωμα πώλησης το οποίο δεν έχει μηδενική εσωτερική αξία, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί αλλά ούτε και μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας λόγω του πωληθέντος δικαιώματος πώλησης. Η οικονομική οντότητα διατηρεί τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου εάν η αξία του δικαιώματος πώλησης είναι αρκετά υψηλή ώστε να αποτρέπει την πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να αναγνωρίζεται στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξης

▼ M53

του εκχωρητή (βλέπε παράγραφο B3.2.9). Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου εάν η αξία του δικαιώματος πώλησης δεν είναι αρκετά υψηλή ώστε να αποτρέπει την πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται.

- ι) *Περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα πώλησης ή αγοράς στην εύλογη αξία ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς.* Η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται μόνο σε δικαίωμα πώλησης ή αγοράς ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που έχει τιμή άσκησης ή επαναγοράς ίση με την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της επαναγοράς καταλήγει σε παύση αναγνώρισης λόγω της ουσιαστικής μεταβίβασης όλων των κινδύνων και οφελών της κυριότητας.
- ια) *Δικαιώματα αγοράς ή πώλησης διακανονιζόμενα τοις μετρητοίς.* Η οικονομική οντότητα αξιολογεί τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται σε δικαίωμα αγοράς ή πώλησης ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που θα διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς, ώστε να διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει ή μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, θα διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Το γεγονός ότι το δικαίωμα αγοράς ή πώλησης ή η μελλοντική συμφωνία επαναγοράς διακανονίστηκε συμψηφιστικά τοις μετρητοίς δεν σημαίνει αυτόματα ότι η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο [βλέπε παράγραφο B3.2.9 και στοιχεία ζ), η) και θ) ανωτέρω].
- ιβ) *Πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού.* Η πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού είναι ένα άνευ όρων δικαίωμα επαναγοράς που δίνει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να ανακτήσει μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε κάποιους περιορισμούς. Εφόσον, ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου δικαιώματος προαίρεσης, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί ούτε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μόνο μέχρι το ποσό που υπόκειται σε επαναγορά (με την προϋπόθεση ότι ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία). Για παράδειγμα, εάν η λογιστική αξία και το προϊόν της μεταβίβασης δανειακών περιουσιακών στοιχείων είναι NM100 000 και κάθε μεμονωμένο δάνειο μπορεί να επαναγοραστεί αλλά το συνολικό ποσό των δανείων που θα μπορούσε να επαναγοραστεί δεν μπορεί να υπερβεί τις NM10 000, οι NM90 000 πληρούν την προϋπόθεση για παύση αναγνώρισης.
- ιγ) *Δικαιώματα τελικής επαναγοράς εκδοθέντων τίτλων.* Μια οικονομική οντότητα, που μπορεί να είναι εκχωρητής, η οποία διαχειρίζεται μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, δύναται να κατέχει δικαίωμα τελικής επαναγοράς εκδοθέντων τίτλων προκειμένου να αγοράσει τα εναπομένοντα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία όταν το ποσό των περιουσιακών στοιχείων σε κυκλοφορία μειωθεί σε κάποιο καθορισμένο επίπεδο στο οποίο το κόστος διαχείρισης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων καθίσταται επαχθές σε σχέση με τα οφέλη της διαχείρισης. Εφόσον, ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου δικαιώματος τελικής επαναγοράς, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί ούτε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μόνο μέχρι το ποσό των περιουσιακών στοιχείων που υπόκειται στο δικαίωμα αγοράς.
- ιδ) *Διατηρηθέντα δικαιώματα μειωμένης εξασφάλισης και πιστωτικές εγγυήσεις.* Η οικονομική οντότητα μπορεί να παράσχει στον εκδοχέα πιστωτική ενίσχυση θέτοντας υπό μειωμένη εξασφάλιση το σύνολο ή μέρος των διατηρηθέντων δικαιωμάτων επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να παράσχει στον εκδοχέα πιστωτική ενίσχυση με τη μορφή πιστωτικής εγγύησης που μπορεί να

▼ **M53**

είναι απεριόριστη ή να περιορίζεται σε καθορισμένο ποσό. Εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό θα συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του. Εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ορισμένους, αλλά όχι ουσιαστικά όλους, τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και έχει διατηρήσει τον έλεγχο, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μέχρι το ποσό των μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να αποχρεωθεί να καταβάλει.

- ιε) *Συμβόλαια ανταλλαγής συνολικής απόδοσης.* Η οικονομική οντότητα δύναται να πωλήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε εκδοχέα και να συνάψει συμβόλαιο ανταλλαγής συνολικής απόδοσης με τον εκδοχέα, σύμφωνα με το οποίο όλα τα τοκομερίδια από το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο θα διαβιβάζονται στην οικονομική οντότητα έναντι μιας καθορισμένης ή κυμαινόμενου επιτοκίου καταβολής και κάθε αύξηση ή μείωση της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα απορροφάται από την οικονομική οντότητα. Στην περίπτωση αυτή, η παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου στο σύνολό του απαγορεύεται.
- ιστ) *Συμβόλαια ανταλλαγής επιτοκίων.* Η οικονομική οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου και να συνάψει συμβόλαιο ανταλλαγής επιτοκίων με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ονομαστικού ποσού που ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η ανταλλαγή επιτοκίων δεν αποκλείει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εφόσον οι καταβολές επί της ανταλλαγής δεν εξαρτώνται από τις καταβολές επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.
- ιζ) *Συμβόλαια αποσβενόμενης ανταλλαγής επιτοκίων.* Η οικονομική οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου που αποπληρώνεται κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου και να συνάψει συμβόλαιο αποσβενόμενης ανταλλαγής επιτοκίου με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ονομαστικού ποσού. Εάν το ονομαστικό ποσό της ανταλλαγής αποσβένεται ώστε να ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται σε κυκλοφορία οποιαδήποτε χρονική στιγμή, η ανταλλαγή συνήθως έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να διατηρεί σημαντικό κίνδυνο προπληρωμής, οπότε η οικονομική οντότητα είτε συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του είτε συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξής της. Αντιθέτως, εάν η απόσβεση του ονομαστικού ποσού της ανταλλαγής δεν συνδέεται με το ποσό του κεφαλαίου σε κυκλοφορία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, μια τέτοια ανταλλαγή δεν θα κατέληγε στη διατήρηση του κινδύνου προπληρωμής επί του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Συνεπώς, δεν θα απέκλειε την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, με την προϋπόθεση ότι οι καταβολές επί της ανταλλαγής δεν εξαρτώνται από καταβολές τόκων επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και το αποτέλεσμα της ανταλλαγής δεν είναι η διατήρηση από την οικονομική οντότητα σημαντικών κινδύνων και οφελών της κυριότητας επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.
- ιη) *Διαγραφή.* Μια οικονομική οντότητα δεν έχει εύλογες προσδοκίες ανάκτησης των συμβατικών ταμειακών ροών επί του συνόλου ή μέρους χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

▼ M53

B3.2.17 Η παρούσα παράγραφος διασαφηνίζει την εφαρμογή της προσέγγισης της συνεχιζόμενης ανάμειξης όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας αφορά μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Ας υποθεθεί ότι μια οικονομική οντότητα διαθέτει χαρτοφυλάκιο δανείων με δυνατότητα προπληρωμής, με τοκομερίδιο και πραγματικό επιτόκιο 10 τοις εκατό, και κεφάλαιο και αποσβεσμένο κόστος NM10 000. Πραγματοποιεί συναλλαγή κατά την οποία, έναντι καταβολής των NM9 115, ο εκδοχέας λαμβάνει το δικαίωμα για NM9 000 οποιωνδήποτε εισπράξεων κεφαλαίου συν την απόδοση επ' αυτού 9,5 τοις εκατό. Η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαιώματα επί NM1 000 κάθε εισπράξης κεφαλαίου συν την απόδοση επ' αυτού των 10 τοις εκατό, συν το επιπρόσθετο περιθώριο 0,5 τοις εκατό επί των υπόλοιπων NM9 000 του κεφαλαίου. Οι εισπράξεις από τις προπληρωμές επιμερίζονται μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του εκδοχέα αναλογικά με σχέση 1:9, αλλά κάθε αθέτηση αφαιρείται από το δικαίωμα NM1 000 της οικονομικής οντότητας έως ότου εξαντληθεί το εν λόγω δικαίωμα. Η εύλογη αξία των δανείων κατά την ημερομηνία της συναλλαγής είναι NM10 100 και η εύλογη αξία του επιπρόσθετου περιθωρίου της τάξης του 0,5 τοις εκατό είναι NM40.

Η οικονομική οντότητα διαπιστώνει ότι έχει μεταβιβάσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας (για παράδειγμα, σημαντικό κίνδυνο προπληρωμών) αλλά ότι έχει επίσης διατηρήσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας (λόγω του διατηρηθέντος δικαιώματος μειωμένης εξασφάλισης) και έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Συνεπώς εφαρμόζει την προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης.

Για να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο, η οικονομική οντότητα αναλύει τη συναλλαγή ως α) διατήρηση απόλυτα ανάλογου διατηρηθέντος δικαιώματος NM1 000, συν β) θέση του εν λόγω διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική ενίσχυση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημιές.

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι NM9 090 (90 % × NM10 100) του ανταλλάγματος NM9 115 που ελήφθη αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα για το απόλυτα ανάλογο μερίδιο του 90 τοις εκατό. Το υπόλοιπο του ληφθέντος ανταλλάγματος (NM25) αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που ελήφθη για τη θέση του διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική ενίσχυση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημιές. Επιπλέον, το επιπρόσθετο περιθώριο του 0,5 τοις εκατό αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική ενίσχυση. Συνεπώς, το συνολικό αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική ενίσχυση είναι NM65 (NM25 + NM40).

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση του μεριδίου 90 τοις εκατό των ταμειακών ροών. Εάν υποθεθεί ότι οι χωριστές εύλογες αξίες του μεριδίου 90 τοις εκατό που μεταβιβάστηκε και του μεριδίου 10 τοις εκατό που διατηρήθηκε δεν είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα κατανέμει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.14 του ΔΠΧΑ 9 ως εξής:

	<i>Εύλογη αξία</i>	<i>Ποσοστό</i>	<i>Καταμεμη- θείσα λογι- στική αξία</i>
Μεταβιβασθέν μέρος	9 090	90 %	9 000
Διατηρηθέν μέρος	1 010	10 %	1 000
Σύνολο	10 100		10 000

▼ M53

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία της επί της πώλησης του μεριδίου 90 τοις εκατό των ταμειακών ροών αφαιρώντας την καταμετρήσιμη λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος τμήματος από το αντάλλαγμα που ελήφθη, ήτοι NM90 (NM9 090 — NM9 000). Η λογιστική αξία του διατηρηθέντος από την οικονομική οντότητα τμήματος είναι NM1 000.

Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη συνεχιζόμενη ανάμειξη που είναι αποτέλεσμα της θέσης του διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση για πιστωτικές ζημίες. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο NM1 000 (το μέγιστο ποσό των ταμειακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με τη μειωμένη εξασφάλιση) και μια συνδεδεμένη υποχρέωση NM1 065 (που είναι το μέγιστο ποσό των ταμειακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με τη μειωμένη εξασφάλιση, ήτοι NM1 000 συν την εύλογη αξία της μειωμένης εξασφάλισης NM65).

Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις ανωτέρω πληροφορίες για τη λογιστικοποίηση της συναλλαγής ως ακολούθως:

	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
Αρχικό περιουσιακό στοιχείο	—	9 000
Περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε για μειωμένη εξασφάλιση ή το υπολειμματικό δικαίωμα	1 000	—
Περιουσιακό στοιχείο για το αντάλλαγμα που ελήφθη με τη μορφή επιπρόσθετου περιθωρίου	40	—
Κέρδος ή ζημία (κέρδος επί της μεταβίβασης)	—	90
Υποχρέωση	—	1 065
Ληφθέντα μετρητά	9 115	—
	Σύνολο	Σύνολο
	10 155	10 155

Αμέσως μετά τη συναλλαγή, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι NM2 040 που απαρτίζεται από NM1 000 για το επιμεριζόμενο κόστος του διατηρηθέντος τμήματος και NM1 040 για την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας από τη θέση του διατηρηθέντος δικαιώματος σε μειωμένη εξασφάλιση για πιστωτικές ζημίες (που περιλαμβάνει το επιπρόσθετο περιθώριο των NM40).

Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική ενίσχυση (NM65), με βάση τον αναλογούντα χρόνο, συσσωρεύει τόκους επί του αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και αναγνωρίζει οποιεσδήποτε ζημίες απομείωσης επί των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων. Ως παράδειγμα της τελευταίας περίπτωσης, ας υποθεθεί ότι το επόμενο έτος υπάρχει ζημία απομείωσης επί των υποκείμενων δανείων NM300. Η οικονομική οντότητα μειώνει το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο κατά NM600 (NM300 για το διατηρηθέν δικαίωμα και NM300 για την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμειξη που ανακύπτει από τη μειωμένη εξασφάλιση του διατηρηθέντος δικαιώματος για ζημίες απομείωσης) και μειώνει την αναγνωρισμένη υποχρέωσή της κατά NM300. Το καθαρό αποτέλεσμα είναι χρέωση των αποτελεσμάτων με ζημίες απομείωσης NM300.

▼ **M53****Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (ενότητα 3.3)**

- B3.3.1 Μια χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) εξαλείφεται όταν ο οφειλέτης:
- α) απαλλάσσεται της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) εξοφλώντας τον πιστωτή, συνήθως με μετρητά, άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αγαθά ή υπηρεσίες· ή
 - β) απαλλάσσεται νομίμως από την πρωταρχική ευθύνη της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) είτε μέσω νομικής διαδικασίας είτε από τον πιστωτή. (Εάν ο οφειλέτης έχει δώσει εγγύηση, ο όρος αυτός μπορεί ακόμα να καλύπτεται.)
- B3.3.2 Εάν ο εκδότης χρεωστικού τίτλου επαναγοράσει τον εν λόγω τίτλο, το χρέος εξαλείφεται ακόμη και αν ο εκδότης είναι ειδικός διαπραγματευτής για τον τίτλο ή προτίθεται να τον πωλήσει εκ νέου στο προσεχές μέλλον.
- B3.3.3 Πληρωμή σε τρίτο, συμπεριλαμβανομένης και της καταπιστευματικής μεταβίβασης (ορισμένες φορές καλούμενη «ουσιαστική ακύρωση») δεν απαλλάσσει από μόνη της τον οφειλέτη της αρχικής δέσμευσής του προς τον πιστωτή, εν την απουσία νομικής απαλλαγής.
- B3.3.4 Εάν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο για την ανάληψη δέσμευσης και ειδοποιήσει τον πιστωτή του ότι ο τρίτος έχει αναλάβει τη δανειακή δέσμευση, ο οφειλέτης δεν παύει να αναγνωρίζει τη δανειακή υποχρέωση παρά μόνον εφόσον καλύπτεται ο όρος της παραγράφου B3.3.1 στοιχείο β). Εάν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο για να αναλάβει μια δέσμευση και λάβει νομική απαλλαγή από τον πιστωτή, ο οφειλέτης έχει εξαλείψει το χρέος. Όμως, εάν ο οφειλέτης συμφωνήσει να καταβάλει πληρωμές για το χρέος στο τρίτο μέρος ή απευθείας στον αρχικό πιστωτή, ο οφειλέτης αναγνωρίζει νέα δανειακή δέσμευση προς το τρίτο μέρος.
- B3.3.5 Μολονότι η νομική απαλλαγή, είτε δικαστικώς είτε από τον πιστωτή, έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης μιας υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει νέα υποχρέωση εάν τα κριτήρια για την παύση αναγνώρισης που ορίζονται στις παραγράφους 3.2.1–3.2.23 δεν πληρούνται για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν. Εάν τα κριτήρια εκείνα δεν πληρούνται, τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν παύουν να αναγνωρίζονται και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει νέα υποχρέωση που σχετίζεται με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία.

▼ **M75**

- B3.3.6 Για τους σκοπούς της παραγράφου 3.3.2, οι όροι διαφέρουν ουσιαστικά εάν η προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμειακών ροών, βάσει των νέων όρων, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε αμοιβών έχουν καταβληθεί και αφαιρουμένων οποιωνδήποτε αμοιβών λήφθηκαν και προεξοφλήθηκαν με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, διαφέρει κατά τουλάχιστον 10 τοις εκατό από την προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμειακών ροών που απομένουν από την αρχική χρηματοοικονομική υποχρέωση. Κατά τον προσδιορισμό των εν λόγω αμοιβών που καταβλήθηκαν, αφαιρουμένων οποιωνδήποτε αμοιβών λήφθηκαν, ο δανειολήπτης περιλαμβάνει μόνο τις αμοιβές που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ του δανειολήπτη και του δανειοδότη, συμπεριλαμβανομένων των αμοιβών που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν είτε από τον δανειολήπτη είτε από τον δανειοδότη για λογαριασμό του άλλου.
- B3.3.6A Εάν μια ανταλλαγή χρεωστικών τίτλων ή τροποποίηση όρων αντιμετωπιστεί λογιστικά ως εξάλειψη, κάθε κόστος ή αμοιβή αναγνωρίζεται ως μέρος του κέρδους ή της ζημίας επί της εξάλειψης. Εάν η ανταλλαγή ή τροποποίηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξάλειψη, κάθε κόστος ή αμοιβή αναπροσαρμόζει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης και αποσβένεται κατά την εναπομένουσα διάρκεια της τροποποιημένης υποχρέωσης.

▼ **M53**

B3.3.7 Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο πιστωτής απαλλάσσει τον οφειλέτη από την υποχρέωση της εξόφλησης, αλλά ο οφειλέτης αναλαμβάνει τη δέσμευση να εξοφλήσει εάν το μέρος που ανέλαβε τη βασική ευθύνη αθετήσει. Στην περίπτωση αυτή ο οφειλέτης:

α) αναγνωρίζει νέα χρηματοοικονομική υποχρέωση βασιζόμενη στην εύλογη αξία της δέσμευσής του για την εγγύηση, και

β) αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία με βάση τη διαφορά μεταξύ i) κάθε καταβληθέντος τιμήματος και ii) της λογιστικής αξίας της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μείον την εύλογη αξία της νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4)

Κατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 4.1)***Το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων***

B4.1.1 Η παράγραφος 4.1.1 στοιχείο α) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5. Η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσον τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της πληρούν τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α) βάσει του επιχειρηματικού μοντέλου όπως καθορίζεται από τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*).

B4.1.2 Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας καθορίζεται σε επίπεδο που να αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο οι ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων βρίσκονται υπό κοινή διαχείριση ώστε να επιτυγχάνεται ένας συγκεκριμένος επιχειρηματικός στόχος. Το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν εξαρτάται από τις προθέσεις της διοίκησης για ένα μεμονωμένο μέσο. Κατά συνέπεια, ο όρος αυτός δεν συνιστά προσέγγιση της κατάταξης ανά μέσο και πρέπει να καθορίζεται σε ανώτερο επίπεδο συγκέντρωσης. Ωστόσο, μια μεμονωμένη οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέτει περισσότερα από ένα επιχειρηματικά μοντέλα για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών μέσων της. Συνεπώς, η κατάταξη δεν χρειάζεται να καθορίζεται στο επίπεδο της αναφερούσας οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέτει ένα χαρτοφυλάκιο επενδύσεων το οποίο θα διαχειρίζεται προκειμένου να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές και ένα άλλο χαρτοφυλάκιο επενδύσεων το οποίο θα διαχειρίζεται για εμπορική χρήση προκειμένου να επιτυγχάνει μεταβολές στις εύλογες αξίες. Αντιστοίχως, σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι σκόπιμο να χωρίσει ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επιμέρους χαρτοφυλάκια ώστε να αντικατοπτρίζεται το επίπεδο στο οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί εάν η οικονομική οντότητα δημιουργήσει ή αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο ενυπόθηκων δανείων και διαχειρίζεται ορισμένα από τα δάνεια με σκοπό να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές και τα υπόλοιπα με σκοπό να τα πωλήσει.

B4.1.2A Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της για να δημιουργεί ταμειακές ροές. Τούτο σημαίνει ότι το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας καθορίζει αν οι ταμειακές ροές θα απορρέουν

▼ M53

από την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή και από τα δύο. Κατά συνέπεια, η εν λόγω αξιολόγηση δεν εκτελείται βάσει σεναρίων τα οποία η οικονομική οντότητα εύλογα δεν αναμένει να συμβούν, όπως τα επονομαζόμενα σενάρια «χειρότερης περίπτωσης» ή «προσομοίωσης κρίσης». Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πωλήσει ένα συγκεκριμένο χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μόνο σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης, το εν λόγω σενάριο δεν θα πρέπει να επηρεάζει την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τα οικεία περιουσιακά στοιχεία εφόσον η οικονομική οντότητα εκτιμά εύλογα ότι δεν θα προκύψει το εν λόγω σενάριο. Όταν οι ταμειακές ροές πραγματοποιούνται με τρόπο που διαφοροποιείται από τις προσδοκίες της οικονομικής οντότητας στην ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αξιολόγησε το επιχειρηματικό μοντέλο (για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα πωλεί περισσότερα ή λιγότερα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία από όσα ανέμενε κατά την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων), δεν προκύπτει λάθος προγενέστερης περιόδου στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας (βλέπε ΔΛΠ 8) ούτε διαφοροποιείται η κατάταξη των υπολοίπων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου (δηλαδή των περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα αναγνώρισε σε προγενέστερες περιόδους και εξακολουθεί να διακρατεί) εφόσον η οικονομική οντότητα έλαβε υπόψη όλες τις σχετικές πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες όταν πραγματοποιήσε την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου. Ωστόσο, όταν η οικονομική οντότητα αξιολογεί το επιχειρηματικό μοντέλο για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δημιουργήθηκαν ή αποκτήθηκαν προσφάτως, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι ταμειακές ροές στο παρελθόν, μαζί με όλες τις λοιπές σχετικές πληροφορίες.

B4.1.2B Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αποτελεί γεγονός και όχι απλό ισχυρισμό. Κατά κανόνα, παρατηρείται στις δραστηριότητες που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα για να επιτύχει τον στόχο του επιχειρηματικού μοντέλου. Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιστρατεύει την κρίση της όταν αξιολογεί το επιχειρηματικό μοντέλο της για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και η αξιολόγηση αυτή δεν καθορίζεται από έναν μεμονωμένο παράγοντα ή μία δραστηριότητα. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει όλα τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα κατά τον χρόνο της αξιολόγησης. Τα εν λόγω σχετικά αποδεικτικά στοιχεία περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:

- α) τον τρόπο με τον οποίο εκτιμάται η απόδοση του επιχειρηματικού μοντέλου και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου, και πώς αυτή αναφέρεται στα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας·
- β) τους κινδύνους που επηρεάζουν την απόδοση του επιχειρηματικού μοντέλου (και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου) και, ειδικότερα, τον τρόπο διαχείρισης των εν λόγω κινδύνων· και
- γ) τον τρόπο με τον οποίο αποζημιώνονται τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης (για παράδειγμα, εάν η αποζημίωση υπολογίζεται με βάση την εύλογη αξία των υπό διαχείριση περιουσιακών στοιχείων ή τις εισπραχθείσες συμβατικές ταμειακές ροές).

▼ **M53**

Επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών

- B4.1.2Γ** Η διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, τα οποία διακρατούνται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, αποσκοπεί στην πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της είσπραξης συμβατικών πληρωμών κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου. Αυτό σημαίνει ότι η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται στο πλαίσιο του χαρτοφυλακίου με στόχο την είσπραξη των εν λόγω συμβατικών ταμειακών ροών (αντί να διαχειρίζεται τη συνολική απόδοση επί του χαρτοφυλακίου και μέσω της διακράτησης και μέσω της πώλησης περιουσιακών στοιχείων). Όταν καθορίζεται αν οι ταμειακές ροές θα πραγματοποιηθούν μέσω της είσπραξης των συμβατικών ταμειακών ροών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, είναι απαραίτητο να λαμβάνεται υπόψη η συχνότητα, η αξία και ο χρόνος των πωλήσεων σε προγενέστερες περιόδους, οι λόγοι των πωλήσεων αυτών και οι προσδοκίες όσον αφορά τη δραστηριότητα μελλοντικών πωλήσεων. Ωστόσο, οι πωλήσεις από μόνες τους δεν καθορίζουν το επιχειρηματικό μοντέλο και, συνεπώς, δεν μπορούν να εξετάζονται μεμονωμένα. Αντιθέτως, οι πληροφορίες σχετικά με τις παρελθοντικές πωλήσεις και τις προσδοκίες για τις μελλοντικές πωλήσεις παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία για τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνεται ο δηλωμένος στόχος της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και, ειδικότερα, για τον τρόπο πραγματοποίησης των ταμειακών ροών. Η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει τις πληροφορίες για τις παρελθοντικές πωλήσεις σε σχέση με τους λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω πωλήσεις, και τις συνθήκες που επικρατούσαν τη δεδομένη στιγμή σε σύγκριση με τις τρέχουσες συνθήκες.
- B4.1.3** Παρόλο που στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου μιας οικονομικής οντότητας μπορεί να είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να διακρατεί όλα αυτά τα μέσα μέχρι τη λήξη τους. Έτσι το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας μπορεί να αφορά τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ακόμη και όταν προκύπτουν, ή αναμένεται να προκύψουν στο μέλλον, πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- B4.1.3A** Το επιχειρηματικό μοντέλο μπορεί να αφορά τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ακόμη και στην περίπτωση στην οποία η οικονομική οντότητα πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όταν παρατηρείται αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων. Για να προσδιοριστεί αν αυξήθηκε ο πιστωτικός κίνδυνος των περιουσιακών στοιχείων, η οικονομική οντότητα εξετάζει εύλογες και βάσιμες πληροφορίες, περιλαμβανομένων των πληροφοριών που αφορούν στο μέλλον. Ανεξάρτητα από τη συχνότητα και την αξία τους, οι πωλήσεις που οφείλονται σε αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων δεν είναι ασύμβατες με ένα επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, επειδή η πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έχει σχέση με την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές. Οι δραστηριότητες διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου που αποβλέπουν στην ελαχιστοποίηση των δυνητικών πιστωτικών ζημιών λόγω επιδείνωσης της πιστωτικής ποιότητας αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου. Η πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου επειδή παύει να πληροί τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας, αποτελεί παράδειγμα πώλησης η οποία προέκυψε λόγω αύξησης του πιστωτικού κινδύνου. Ωστόσο, ελλείψει τέτοιας πολιτικής, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδεικνύει με άλλους τρόπους ότι η πώληση προέκυψε λόγω αύξησης του πιστωτικού κινδύνου.

▼ **M53**

B4.1.3B Οι πωλήσεις που πραγματοποιούνται για άλλους λόγους, όπως οι πωλήσεις που πραγματοποιούνται για τη διαχείριση του κινδύνου συγκέντρωσης πιστωτικών ανοιγμάτων (χωρίς αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων) μπορούν επίσης να συνάδουν με το επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Ειδικότερα, οι εν λόγω πωλήσεις μπορεί να συνάδουν με το επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, εάν οι πωλήσεις αυτές είναι σποραδικές (ακόμη και αν είναι σημαντικής αξίας) ή ασήμαντης αξίας είτε μεμονωμένα είτε συνολικά (ακόμη και αν είναι συχνές). Εάν περισσότερες από μία τέτοιες σποραδικές πωλήσεις πραγματοποιούνται εκτός χαρτοφυλακίου και οι εν λόγω πωλήσεις είναι σημαντικής αξίας (είτε μεμονωμένα είτε συνολικά), η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον και με ποιον τρόπο οι πωλήσεις αυτές συνάδουν με τον στόχο της είσπραξης συμβατικών ταμειακών ροών. Για την αξιολόγηση αυτή δεν έχει σημασία αν η απαίτηση πώλησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται από τρίτο ή αν η εν λόγω δραστηριότητα έγκειται στην ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Η αύξηση της συχνότητας ή της αξίας των πωλήσεων σε μια συγκεκριμένη περίοδο δεν είναι απαραίτητως ασύμβατη με τον στόχο της διακράτησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, εφόσον η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να εκθέσει τους λόγους των πωλήσεων αυτών και να αποδείξει γιατί οι πωλήσεις αυτές δεν αντικατοπτρίζουν κάποια μεταβολή στο επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας. Επίσης, οι πωλήσεις μπορεί να συνάδουν με τον στόχο της διακράτησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών εάν οι πωλήσεις αυτές πραγματοποιούνται κοντά στην ημερομηνία λήξης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και τα έσοδα από την πώληση προσεγγίζουν την είσπραξη των υπολειπόμενων συμβατικών ταμειακών ροών.

B4.1.4 Ακολουθούν παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας μπορεί να είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός. Επίσης, τα παραδείγματα δεν αποβλέπουν στην ανάλυση όλων των παραγόντων που μπορεί να έχουν σχέση με την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας ούτε προσδιορίζουν τη σχετική σημασία των παραγόντων.

Παράδειγμα	Ανάλυση
<p>Παράδειγμα 1</p> <p>Μια οικονομική οντότητα διακρατεί επενδύσεις για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Οι χρηματοδοτικές ανάγκες της οικονομικής οντότητας είναι προβλέψιμες και η λήξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της είναι αντιστοιχισμένη με τις εκτιμώμενες χρηματοδοτικές ανάγκες της οικονομικής οντότητας.</p> <p>Η οικονομική οντότητα ασκεί δραστηριότητες διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου με στόχο την ελαχιστοποίηση των πιστωτικών ζημιών. Στο παρελθόν, οι πωλήσεις πραγματοποιούνταν κατά κανόνα όταν αυξανόταν ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε βαθμό που τα περιουσιακά στοιχεία να μην πληρούν πλέον τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Επίσης, πραγματοποιούνταν σποραδικές πωλήσεις λόγω απρόβλεπτων αναγκών χρηματοδότησης.</p>	<p>Παρόλο που η οικονομική οντότητα εξετάζει, μεταξύ άλλων πληροφοριών, τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο ρευστότητας (δηλαδή το χρηματικό ποσό που θα εισπράξει μια οικονομική οντότητα εάν χρειαστεί να πωλήσει περιουσιακά στοιχεία), ο στόχος της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Οι πωλήσεις δεν αντιβαίνουν στον στόχο αυτό εφόσον πραγματοποιούνται ως αποτέλεσμα της αύξησης του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων εάν, για παράδειγμα, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πληρούν πλέον τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Οι σποραδικές πωλήσεις που προκύπτουν από απρόβλεπτες ανάγκες χρηματοδότησης (π.χ. σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης) επίσης δεν αντιβαίνουν στον εν λόγω στόχο, ακόμη και αν οι πωλήσεις αυτές είναι σημαντικής αξίας.</p>

▼ M53

Παράδειγμα	Ανάλυση
<p>Οι αναφορές στα βασικά διοικητικά στελέχη επικεντρώνονται στην πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και στη συμβατική απόδοση. Επίσης, η οικονομική οντότητα παρακολουθεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, μεταξύ άλλων πληροφοριών.</p>	
<p>Παράδειγμα 2</p> <p>Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας αφορά την αγορά χαρτοφυλακίων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως δάνεια. Τα χαρτοφυλάκια αυτά ενδέχεται να περιλαμβάνουν ή να μην περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας.</p> <p>Εάν η αποπληρωμή των δανείων δεν πραγματοποιηθεί εγκαίρως, η οικονομική οντότητα επιχειρεί την πραγματοποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών με διάφορα μέσα — για παράδειγμα, επικοινωνώντας με τον οφειλέτη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τηλεφωνικώς ή με άλλες μεθόδους. Στόχος της οικονομικής οντότητας είναι η είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών και η οικονομική οντότητα δεν διαχειρίζεται κανένα από τα δάνεια του εν λόγω χαρτοφυλακίου με στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της πώλησής τους.</p> <p>Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων ώστε να μετατρέψει το επιτόκιο συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ενός χαρτοφυλακίου από κυμαινόμενο σε σταθερό.</p>	<p>Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Η ίδια ανάλυση ισχύει ακόμη και αν η οικονομική οντότητα δεν αναμένει να εισπράξει όλες τις συμβατικές ταμειακές ροές (π.χ. ορισμένα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωμένη πιστωτική αξία κατά την αρχική αναγνώριση).</p> <p>Επιπλέον, το γεγονός ότι η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνίες παραγών για να τροποποιήσει τις ταμειακές ροές του χαρτοφυλακίου δεν μεταβάλλει από μόνο του το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας.</p>
<p>Παράδειγμα 3</p> <p>Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη χορήγηση δανείων σε πελάτες και, στη συνέχεια, την πώληση των δανείων αυτών σε φορέα τιτλοποίησης. Ο φορέας τιτλοποίησης εκδίδει τίτλους και τους διαθέτει σε επενδυτές.</p> <p>Η οικονομική οντότητα που χορηγεί τα δάνεια ελέγχει τον φορέα τιτλοποίησης και έτσι τον ενοποιεί.</p> <p>Ο φορέας τιτλοποίησης εισπράττει τις συμβατικές ταμειακές ροές από τα δάνεια και τις μεταβιβάζει στους επενδυτές του.</p> <p>Για τους σκοπούς του παρόντος παραδείγματος λαμβάνεται ως παραδοχή ότι τα δάνεια εξακολουθούν να αναγνωρίζονται στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης, εφόσον δεν παύουν να αναγνωρίζονται από τον φορέα τιτλοποίησης.</p>	<p>Ο ενοποιημένος όμιλος χορήγησε τα δάνεια με στόχο τη διακράτησή τους για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Ωστόσο, η οικονομική οντότητα που τα χορήγησε έχει στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών στο χαρτοφυλάκιο δανείων από την πώληση των δανείων στον φορέα τιτλοποίησης, με αποτέλεσμα για τους σκοπούς της κατάρτισης των ατομικών οικονομικών της καταστάσεων να μην θεωρείται ότι διαχειρίζεται το χαρτοφυλάκιο αυτό για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p>
<p>Παράδειγμα 4</p> <p>Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να αντιμετωπίσει ανάγκες ρευστότητας σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης (π.χ. μαζική ανάληψη των καταθέσεων από την τράπεζα). Η οικονομική οντότητα δεν αναμένει την πώληση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων παρά μόνο σε τέτοιες περιπτώσεις.</p> <p>Η οικονομική οντότητα παρακολουθεί την πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και ο στόχος της κατά τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων βάσει των εσόδων από τόκους που εισπράχθηκαν και των πιστωτικών ζημιών που πραγματοποιήθηκαν.</p>	<p>Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Η ανάλυση δεν διαφοροποιείται ακόμη και αν κατά τη διάρκεια προγενέστερου σεναρίου προσομοίωσης κρίσης η οικονομική οντότητα είχε προβεί σε πωλήσεις σημαντικής αξίας για να ικανοποιήσει τις ανάγκες ρευστότητάς της. Αντιστοίχως, οι επαναλαμβανόμενες πωλήσεις ασήμαντης αξίας δεν είναι ασύμβατες με τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p>

▼ M53

Παράδειγμα	Ανάλυση
<p>Ωστόσο, η οικονομική οντότητα παρακολουθεί επίσης την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο ρευστότητας για να διασφαλίζει ότι το χρηματικό ποσό που θα εισέπραττε εάν χρειαζόταν να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης, θα επαρκούσε για την αντιμετώπιση των αναγκών ρευστότητας της οικονομικής οντότητας. Κατά περιόδους, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί πωλήσεις ασήμαντης αξίας για να παρουσιάζει ρευστότητα.</p>	<p>Αντιθέτως, όταν μια οικονομική οντότητα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την ικανοποίηση των καθημερινών της αναγκών σε ρευστότητα και η επίτευξη του στόχου αυτού προϋποθέτει συχνές πωλήσεις σημαντικής αξίας, στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας δεν είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Αντιστοίχως, όταν η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη από την κανονιστική αρχή της να πωλεί κατ' εξακολούθηση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να παρουσιάζει περιουσιακά στοιχεία υψηλής ρευστότητας, και η αξία των περιουσιακών στοιχείων που πωλούνται είναι σημαντική, το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν αποσκοπεί στη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Για τους σκοπούς της ανάλυσης δεν έχει σημασία αν η απαίτηση πώλησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται από τρίτο ή η εν λόγω ενέργεια έγκειται στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας.</p>

Επιχειρηματικό μοντέλο του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- B4.1.4A Μια οικονομική οντότητα δύναται να διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στο επιχειρηματικό μοντέλο αυτού του είδους, τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας έχουν αποφασίσει ότι τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου. Υπάρχουν πολλοί στόχοι οι οποίοι συνάδουν με αυτό το είδος επιχειρηματικού μοντέλου. Για παράδειγμα, στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου μπορεί να είναι η διαχείριση των καθημερινών αναγκών ρευστότητας, η διατήρηση συγκεκριμένου προφίλ απόδοσης ή η αντιστοίχιση της διάρκειας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με τη διάρκεια των υποχρεώσεων τις οποίες χρηματοδοτούν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, η οικονομική οντότητα θα προβαίνει τόσο στην είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και στην πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- B4.1.4B Σε σύγκριση με ένα επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, το εν λόγω επιχειρηματικό μοντέλο περιλαμβάνει κατά κανόνα πωλήσεις με μεγαλύτερη συχνότητα και αξία. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου και δεν είναι απλώς παρεπόμενη δραστηριότητα. Ωστόσο, δεν υπάρχει κατώτατο όριο για τη συχνότητα ή την αξία των πωλήσεων που πρέπει να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου, επειδή τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του.
- B4.1.4Γ Ακολουθούν παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας μπορεί να επιτευχθεί τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός. Επίσης, τα παραδείγματα δεν αποβλέπουν στην περιγραφή όλων των παραγόντων που μπορεί να αφορούν την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας ούτε προσδιορίζουν τη σχετική σημασία των παραγόντων.

▼ M53

Παράδειγμα	Ανάλυση
<p>Παράδειγμα 5</p> <p>Μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα προβεί σε κεφαλαιουχικές δαπάνες εντός των επόμενων ετών. Η οικονομική οντότητα επενδύει το ταμειακό της πλεόνασμα σε βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ώστε να είναι σε θέση να χρηματοδοτήσει τις δαπάνες όταν ανακύψει η ανάγκη. Πολλά από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν συμβατική ζωή που υπερβαίνει την προβλεπόμενη περίοδο επένδυσης της οικονομικής οντότητας.</p> <p>Η οικονομική οντότητα θα διακρατήσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών και, όταν προκύψει η ευκαιρία, θα πωλήσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να επενδύσει εκ νέου το χρηματικό ποσό σε άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με μεγαλύτερη απόδοση.</p> <p>Τα διοικητικά στελέχη που είναι υπεύθυνα για τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου αμείβονται βάσει της συνολικής απόδοσης που επιτεύχθηκε στο χαρτοφυλάκιο.</p>	<p>Ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα θα αποφασίζει σε συνεχή βάση αν η απόδοση του χαρτοφυλακίου μεγιστοποιείται από την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ή από την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, μέχρι να ανακύψει ανάγκη για το επενδυμένο χρηματικό ποσό.</p> <p>Αντιθέτως, έστω ότι μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα χρειαστεί ταμειακές εκροές σε πέντε χρόνια για τη χρηματοδότηση κεφαλαιουχικών δαπανών και επενδύει το ταμειακό της πλεόνασμα σε βραχυπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Όταν λήξουν οι επενδύσεις, η οικονομική οντότητα επενδύει ξανά τα ταμειακά διαθέσιμα σε νέα βραχυπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα διατηρεί τη στρατηγική αυτή μέχρι τη στιγμή που θα προκύψει ανάγκη για τα κεφάλαια, κατά την οποία η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα έσοδα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που λήγουν για να χρηματοδοτήσει τις κεφαλαιουχικές δαπάνες. Πριν από τη λήξη πραγματοποιούνται μόνον ασήμαντες αξίες πωλήσεις (εκτός εάν αυξηθεί ο πιστωτικός κίνδυνος). Στόχος του εν λόγω αντιφατικού επιχειρηματικού μοντέλου είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p>
<p>Παράδειγμα 6</p> <p>Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την ικανοποίηση των καθημερινών αναγκών του σε ρευστότητα. Η οικονομική οντότητα επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τα έξοδα διαχείρισης των εν λόγω αναγκών ρευστότητας και συνεπώς, διαχειρίζεται ενεργά την απόδοση του χαρτοφυλακίου. Η απόδοση αυτή συνίσταται στην είσπραξη των συμβατικών πληρωμών, καθώς και των κερδών και ζημιών από την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.</p> <p>Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να επενδύσει εκ νέου σε άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεγαλύτερης απόδοσης ή για να τα αντιστοιχίσει καλύτερα με τη διάρκεια των υποχρεώσεών της. Στο παρελθόν, η εν λόγω στρατηγική είχε ως αποτέλεσμα συχνές πωλήσεις και οι εν λόγω πωλήσεις ήταν σημαντικής αξίας. Η δραστηριότητα αυτή αναμένεται να συνεχιστεί και στο μέλλον.</p>	<p>Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου είναι η μεγιστοποίηση της απόδοσης του χαρτοφυλακίου για την κάλυψη των καθημερινών αναγκών ρευστότητας και η οικονομική οντότητα επιτυγχάνει τον στόχο αυτό τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Με άλλα λόγια, τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου.</p>
<p>Παράδειγμα 7</p> <p>Μια ασφαλιστική εταιρεία διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να χρηματοδοτεί τις υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Η ασφαλιστική εταιρεία χρησιμοποιεί τα έσοδα από τις συμβατικές ταμειακές ροές των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τον διακανονισμό υποχρεώσεων από ασφαλιστήρια συμβόλαια όταν αυτές καθίστανται απαιτητές. Για να διασφαλίσει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επαρκούν για τον διακανονισμό των εν λόγω υποχρεώσεων, η ασφαλιστική εταιρεία προβαίνει τακτικά σε σημαντικές αγορές και πωλήσεις με στόχο την αποκατάσταση της ισορροπίας στο χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων της και την κάλυψη αναγκών που ενδέχεται να προκύψουν σε ταμειακές ροές.</p>	<p>Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου είναι η χρηματοδότηση των υποχρεώσεων από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός, η οικονομική οντότητα εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές όταν καθίστανται απαιτητές και πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να διατηρήσει το επιθυμητό προφίλ στο χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων. Έτσι, τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου.</p>

▼ **M53***Άλλα επιχειρηματικά μοντέλα*

B4.1.5 Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν δεν διακρατούνται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ή ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (βλέπε επίσης παράγραφο 5.7.5). Επιχειρηματικό μοντέλο που έχει ως αποτέλεσμα την επιμέτρηση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι το επιχειρηματικό μοντέλο στο πλαίσιο του οποίου η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα λαμβάνει αποφάσεις βάσει των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων και διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία για την πραγματοποίηση των εν λόγω εύλογων αξιών. Στην περίπτωση αυτή, ο στόχος της οικονομικής οντότητας έχει κατά κανόνα ως αποτέλεσμα τις ενεργές αγορές και πωλήσεις. Παρόλο που η οικονομική οντότητα θα εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές ενόσω διακρατεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ο στόχος ενός τέτοιου επιχειρηματικού μοντέλου δεν επιτυγχάνεται και με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών δεν είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου· αντιθέτως, πρόκειται για παρεπόμενη δραστηριότητα.

B4.1.6 Ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκεται υπό διαχείριση και του οποίου η απόδοση αξιολογείται βάσει της εύλογης αξίας [όπως περιγράφεται στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β)], δεν διακρατείται ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και για την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα επικεντρώνεται κυρίως σε πληροφορίες για την εύλογη αξία και αξιοποιεί τις πληροφορίες αυτές για την αξιολόγηση της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων και τη λήψη αποφάσεων. Επίσης, ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων το οποίο εξ ορισμού διακρατείται για εμπορική εκμετάλλευση δεν διακρατείται ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και για την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Για τα χαρτοφυλάκια αυτά, η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών έχει μόνον παρεπόμενο χαρακτήρα όσον αφορά την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω χαρτοφυλάκια χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων πρέπει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου

B4.1.7 Η παράγραφος 4.1.1 στοιχείο β) απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να κατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο βάσει των χαρακτηριστικών των συμβατικών ταμειακών ροών του, εφόσον το στοιχείο αυτό διακρατείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ή στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5. Στο πλαίσιο αυτό, ο όρος της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο β) και της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο β) υποχρεώνει μια οικονομική οντότητα να καθορίζει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές του περιουσιακού στοιχείου αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

▼ **M53**

B4.1.7A Οι συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού. Σε μια βασική συμφωνία δανεισμού, το αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος (βλέπε παραγράφους B4.1.9A–B4.1.9E) και τον πιστωτικό κίνδυνο είναι κατά κανόνα τα σημαντικότερα στοιχεία του τόκου. Ωστόσο, σε μια τέτοια συμφωνία ο τόκος μπορεί επίσης να περιλαμβάνει αντάλλαγμα και για άλλους βασικούς κινδύνους δανεισμού (για παράδειγμα, τον κίνδυνο ρευστότητας) και για άλλα έξοδα (για παράδειγμα, διοικητικά έξοδα) που σχετίζονται με τη διακράτηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Επίσης, ο τόκος μπορεί να περιλαμβάνει ένα περιθώριο κέρδους το οποίο συνάδει με μια βασική συμφωνία δανεισμού. Σε ακραίες οικονομικές συνθήκες, ο τόκος μπορεί να είναι αρνητικός εάν, για παράδειγμα, ο κάτοχος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου καταβάλλει ρητά ή σιωπηρά αντίτιμο για την κατάθεση των χρημάτων του για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (και η εν λόγω προμήθεια υπερβαίνει το αντάλλαγμα που καταβάλλεται στον κάτοχο για τη διαχρονική αξία του χρήματος, τον πιστωτικό κίνδυνο και άλλους βασικούς κινδύνους δανεισμού και έξοδα). Ωστόσο, οι συμβατικοί όροι οι οποίοι θεσπίζουν την έκθεση σε κινδύνους ή τη μεταβλητότητα των συμβατικών ταμειακών ροών που δεν σχετίζεται με βασική συμφωνία δανεισμού, όπως η έκθεση στις μεταβολές των τιμών μετοχών ή των τιμών βασικών εμπορευμάτων, δεν έχουν ως αποτέλεσμα συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται ή αγοράζεται μπορεί να αποτελεί βασική συμφωνία δανεισμού ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για δάνειο με τη νομική μορφή του.

B4.1.7B Σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.3 στοιχείο α), ως κεφάλαιο νοείται η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, το εν λόγω ποσό κεφαλαίου ενδέχεται να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, σε περίπτωση εξόφλησης του κεφαλαίου).

B4.1.8 Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου για το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

B4.1.9 Η μόχλευση αποτελεί χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών ορισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η μόχλευση αυξάνει τη διακύμανση των συμβατικών ταμειακών ροών με αποτέλεσμα να μην έχουν τα οικονομικά χαρακτηριστικά του τόκου. Οι αυτοτελείς συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης, τα προθεσμιακά συμβόλαια και οι συμφωνίες ανταλλαγής είναι παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν τέτοια μόχλευση. Συνεπώς, οι συμβάσεις αυτές δεν πληρούν τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) και κατά συνέπεια, δεν μπορούν να επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων.

Αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος

B4.1.9A Η διαχρονική αξία του χρήματος είναι το στοιχείο του τόκου το οποίο παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου. Δηλαδή, το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν παρέχει αντάλλαγμα για άλλους κινδύνους ή έξοδα που σχετίζονται με τη διακράτηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για να εκτιμηθεί αν το στοιχείο παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου, η οικονομική οντότητα επιστρατεύει την κρίση της και εξετάζει συναφείς παράγοντες, όπως το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και η περίοδος για την οποία έχει καθοριστεί το επιτόκιο.

▼ M53

B4.1.9B Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος μπορεί να τροποποιηθεί (δηλαδή είναι ατελής). Για παράδειγμα, αυτό ισχύει εάν το επιτόκιο ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναπροσαρμόζεται κατά διαστήματα, αλλά η συχνότητα της εν λόγω αναπροσαρμογής δεν αντιστοιχεί στη διάρκεια του επιτοκίου (για παράδειγμα, το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός έτους) ή εάν το επιτόκιο ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναπροσαρμόζεται κατά διαστήματα σύμφωνα με τον μέσο όρο συγκεκριμένων βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων επιτοκίων. Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει την τροποποίηση για να αποφασίσει κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν αποκλειστικά αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να προβεί στην εν λόγω απόφαση πραγματοποιώντας ποιοτική αξιολόγηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος, ενώ σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητο να πραγματοποιήσει ποσοτική αξιολόγηση.

B4.1.9Γ Κατά την εκτίμηση ενός τροποποιημένου στοιχείου διαχρονικής αξίας του χρήματος, ο στόχος είναι να καθοριστεί κατά πόσον μπορούν να διαφέρουν οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές που θα προέκυπταν εάν το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν είχε τροποποιηθεί (ταμειακές ροές αναφοράς). Για παράδειγμα, εάν το αξιολογούμενο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός έτους, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να συγκρίνει το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με ένα χρηματοοικονομικό μέσο με πανομοιότυπους συμβατικούς όρους, και ο πανομοιότυπος πιστωτικός κίνδυνος εκτός του κυμαινόμενου επιτοκίου αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός μήνα. Εάν από το τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος μπορούσαν να προκύψουν συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές οι οποίες διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Για την ανωτέρω απόφαση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάσει τον αντίκτυπο του τροποποιημένου στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος σε κάθε περίοδο αναφοράς και στη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου σωρευτικά. Ο λόγος για τον οποίο το επιτόκιο καθορίστηκε με τον τρόπο αυτό δεν έχει σχέση με την ανάλυση. Σε περίπτωση που είναι σαφές, με περιορισμένη ή χωρίς ανάλυση, το κατά πόσον οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές επί του αξιολογούμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θα μπορούσαν (ή δεν θα μπορούσαν) να διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε λεπτομερή αξιολόγηση.

B4.1.9Δ Κατά την εκτίμηση ενός τροποποιημένου στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει τους παράγοντες οι οποίοι θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις μελλοντικές συμβατικές ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα αξιολογεί ένα ομόλογο πενταετούς διάρκειας και το κυμαινόμενο επιτόκιο αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο σε επιτόκιο πενταετίας, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να συμπεράνει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, αλλά και μόνο από το γεγονός ότι η καμπύλη επιτοκίου κατά τη στιγμή της αξιολόγησης είναι τέτοια ώστε η διαφορά μεταξύ του επιτοκίου πενταετίας και του επιτοκίου εξαμήνου δεν είναι σημαντική. Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να εξετάζει κατά πόσον η σχέση μεταξύ του επιτοκίου πενταετίας και του επιτοκίου εξαμήνου θα μπορούσε να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου έτσι ώστε οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου θα μπορούσαν να διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει μόνο τα ευλόγως πιθανά σενάρια και όχι κάθε

▼ **M53**

πιθανό σενάριο. Εάν μια οικονομική οντότητα συμπεράνει ότι οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές θα μπορούσαν να διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) και συνεπώς, δεν μπορεί να επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων.

- B4.1.9E Σε ορισμένες δικαιοδοσίες τα επιτόκια καθορίζονται από το κράτος ή από κανονιστική αρχή. Για παράδειγμα, μια τέτοια ρύθμιση των επιτοκίων ενδέχεται να εντάσσεται σε μια γενικότερη μακροοικονομική πολιτική ή ενδέχεται να εφαρμόζεται για να παροτρύνει τις οικονομικές οντότητες να επενδύσουν σε έναν συγκεκριμένο κλάδο της οικονομίας. Σε ορισμένες από αυτές τις περιπτώσεις, ο στόχος του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν είναι να παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου. Ωστόσο, εν αντιθέσει με τις παραγράφους B4.1.9Α–B4.1.9Δ, ένα ρυθμισμένο επιτόκιο θεωρείται αντιπροσωπευτικό για το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος με σκοπό την εφαρμογή του όρου των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) εάν το εν λόγω ρυθμισμένο επιτόκιο παρέχει αντάλλαγμα το οποίο γενικώς συνάδει με την πάροδο του χρόνου και δεν ενέχει έκθεση σε κινδύνους ή μεταβλητότητα των συμβατικών ταμειακών ροών που δεν συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού.

Συμβατικοί όροι που μεταβάλλουν τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών

- B4.1.10 Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει συμβατικό όρο ο οποίος θα μπορούσε να μεταβάλει τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών (για παράδειγμα, εάν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προεξοφληθεί πριν από τη λήξη του ή εάν μπορεί να επεκταθεί η διάρκειά του), η οικονομική οντότητα πρέπει να καθορίσει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές που θα μπορούσαν να προκύψουν κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου λόγω του συγκεκριμένου συμβατικού όρου αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Για την ανωτέρω απόφαση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει τις συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες θα μπορούσαν να προκύψουν τόσο πριν όσο και μετά τη μεταβολή των συμβατικών ταμειακών ροών. Επίσης, η οικονομική οντότητα χρειάζεται ενδεχομένως να εκτιμήσει τη φύση τυχόν ενδεχόμενου γεγονότος (δηλαδή του παράγοντα ενεργοποίησης) που θα μετέβαλε τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών. Παρότι η ίδια η φύση του ενδεχόμενου γεγονότος δεν συνιστά καθοριστικό παράγοντα για την εκτίμηση του κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων, μπορεί να αποτελεί ένδειξη. Για παράδειγμα, αν συγκρίνουμε ένα χρηματοοικονομικό μέσο με επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται προς τα επάνω όταν ο οφειλέτης δεν καταβάλλει έναν συγκεκριμένο αριθμό πληρωμών έναντι ενός χρηματοοικονομικού μέσου με επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται προς τα επάνω όταν ένας καθορισμένος δείκτης μετοχών ανέλθει σε συγκεκριμένο επίπεδο. Στην πρώτη περίπτωση είναι πιθανότερο ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου θα αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου λόγω της σχέσης μεταξύ των μη καταβληθέντων πληρωμών και της αύξησης του πιστωτικού κινδύνου. (Βλέπε επίσης παράγραφο B4.1.18.)

▼ **M62**

- B4.1.11 Ακολουθούν παραδείγματα συμβατικών όρων από τους οποίους προκύπτουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου:

α) κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο περιλαμβάνει αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το ανεξόφλητο υπόλοιπο κεφαλαίου κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου (το αντάλλαγμα για τον πιστωτικό κίνδυνο μπορεί να καθορίζεται μόνο στην αρχική αναγνώριση και συνεπώς είναι σταθερό) και για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους·

▼ **M62**

β) συμβατικός όρος ο οποίος επιτρέπει στον εκδότη (δηλαδή στον οφειλέτη) να προεξοφλήσει έναν χρεωστικό τίτλο ή επιτρέπει στον κάτοχο (δηλαδή στον πιστωτή) να επιστρέψει έναν χρεωστικό τίτλο στον εκδότη πριν από τη λήξη και το ποσό προεξόφλησης αντιπροσωπεύει στην ουσία μη καταβληθέντα ποσά κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, τα οποία ενδέχεται να περιλαμβάνουν εύλογη αποζημίωση για την πρόωρη λύση της σύμβασης· και

γ) συμβατικός όρος ο οποίος επιτρέπει στον εκδότη ή στον κάτοχο να επεκτείνει τον συμβατικό όρο ενός χρεωστικού τίτλου (δηλαδή δικαιώμα επέκτασης) και από τους όρους του δικαιώματος επέκτασης προκύπτουν συμβατικές ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια της περιόδου επέκτασης, οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, ενώ ενδέχεται να περιλαμβάνουν εύλογη πρόσθετη αποζημίωση για την επέκταση της σύμβασης.

B4.1.12 Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο B4.1.10, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο διαφορετικά θα πληρούσε τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) αλλά δεν τον πληροί αποκλειστικά επειδή ένας συμβατικός όρος επιτρέπει στον εκδότη (ή απαιτεί από αυτόν) να προεξοφλήσει έναν χρεωστικό τίτλο ή επιτρέπει στον κάτοχο (ή απαιτεί από αυτόν) να επιστρέψει έναν χρεωστικό τίτλο στον εκδότη πριν από τη λήξη, μπορεί να επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων [εφόσον πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α)] εάν:

α) η οικονομική οντότητα αποκτά ή δημιουργεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο υπέρ το άρτιο ή υπό το άρτιο έναντι του συμβατικού ονομαστικού ποσού·

β) το ποσό της προεξόφλησης αντιπροσωπεύει ουσιαστικά το συμβατικό ονομαστικό ποσό και τους δεδουλευμένους (αλλά μη καταβληθέντες) συμβατικούς τόκους, το οποίο ενδέχεται να περιλαμβάνει εύλογη αποζημίωση για την πρόωρη λύση της σύμβασης· και

γ) κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα, η εύλογη αξία του χαρακτηριστικού της προεξόφλησης είναι ασήμαντη.

B4.1.12A Για την εφαρμογή των παραγράφων B4.1.11 στοιχείο β) και B4.1.12 στοιχείο β), ανεξάρτητα από το συμβάν ή την κατάσταση που προκαλεί την πρόωρη λύση της σύμβασης, ένα συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να καταβάλει ή να λάβει εύλογη αποζημίωση για την εν λόγω πρόωρη λύση. Για παράδειγμα, ένα συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να καταβάλει ή να λάβει εύλογη αποζημίωση όταν επιλέξει να καταγγείλει πρόωρα τη σύμβαση (ή αν προκαλέσει τη λύση της σύμβασης με άλλο τρόπο).

▼ **M53**

B4.1.13 Τα ακόλουθα παραδείγματα παρουσιάζουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός.

▼ M53

Μέσο	Ανάλυση
<p>Μέσο Α</p> <p>Το μέσο Α είναι ομόλογο με δηλωμένη ημερομηνία λήξης. Οι πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου συνδέονται με τον δείκτη πληθωρισμού του νομίσματος στο οποίο έχει εκδοθεί το μέσο. Η σύνδεση με τον πληθωρισμό δεν περιλαμβάνει μόχλευση και το κεφάλαιο προστατεύεται.</p>	<p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Η σύνδεση των πληρωμών κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου με δείκτη πληθωρισμού χωρίς μόχλευση αναπροσαρμόζει τη διαχρονική αξία του χρήματος στο τρέχον επίπεδο. Με άλλα λόγια, το επιτόκιο του μέσου αντικατοπτρίζει τον «πραγματικό» τόκο. Συνεπώς, τα ποσά των τόκων αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Ωστόσο, εάν οι πληρωμές τόκων συνδέονταν με άλλη μεταβλητή, όπως η απόδοση του οφειλέτη, (π.χ. το καθαρό εισόδημα του οφειλέτη) ή με δείκτη ιδίων κεφαλαίων, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν θα συνιστούσαν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (εκτός εάν από τη σύνδεση με την απόδοση του οφειλέτη προκύπτει προσαρμογή η οποία αποζημιώνει τον κάτοχο μόνο για μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του μέσου, με αποτέλεσμα οι συμβατικές ταμειακές ροές να αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων). Τούτο συμβαίνει επειδή οι συμβατικές ταμειακές ροές αντικατοπτρίζουν απόδοση η οποία δεν συνάδει με βασική συμφωνία δανεισμού (βλέπε παράγραφο Β4.1.7Α).</p>
<p>Μέσο Β</p> <p>Το μέσο Β είναι μέσο κυμαινόμενου επιτοκίου με δηλωμένη ημερομηνία λήξης που επιτρέπει στον οφειλέτη να επιλέγει σε συνεχή βάση το επιτόκιο της αγοράς. Για παράδειγμα, σε κάθε ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου ο οφειλέτης μπορεί να επιλέγει να καταβάλλει το LIBOR τριμήνου για διάστημα τριών μηνών ή το LIBOR ενός μήνα για διάστημα ενός μήνα.</p>	<p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εφόσον οι τόκοι που καταβάλλονται κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου περιλαμβάνουν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που σχετίζεται με το μέσο ή για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους (βλέπε παράγραφο Β4.1.7Α). Το γεγονός ότι το επιτόκιο LIBOR αναπροσαρμόζεται κατά τη διάρκεια της ζωής του μέσου δεν καθιστά από μόνο του ακατάλληλο το μέσο.</p> <p>Ωστόσο, εφόσον ο οφειλέτης είναι σε θέση να επιλέγει να πληρώσει επιτόκιο ενός μήνα το οποίο αναπροσαρμόζεται ανά τρίμηνο, το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται με συχνότητα η οποία δεν αντιστοιχεί στη διάρκεια του επιτοκίου. Κατά συνέπεια, το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος τροποποιείται. Αντιστοίχως, εάν ένα μέσο έχει συμβατικό επιτόκιο που βασίζεται σε διάρκεια η οποία μπορεί να υπερβαίνει την υπολειπόμενη ζωή του μέσου (για παράδειγμα, εάν ένα μέσο πενταετούς διάρκειας καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα αλλά αντικατοπτρίζει πάντα την πενταετή λήξη), τροποποιείται το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος. Τούτο συμβαίνει επειδή οι καταβλητέοι τόκοι κάθε περιόδου δεν συνδέονται με την περίοδο των τόκων.</p> <p>Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα πρέπει να προβεί σε ποιοτική ή ποσοτική αξιολόγηση των συμβατικών ταμειακών ροών σε σύγκριση με αυτές ενός μέσου το οποίο είναι πανομοιότυπο σε όλα τα επίπεδα με εξαίρεση ότι η διάρκεια του επιτοκίου αντιστοιχεί στην περίοδο των τόκων, ώστε να αποφασίσει αν οι ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. (Βλέπε ωστόσο παράγραφο Β4.1.9Ε για οδηγίες σχετικά με τα ρυθμισμένα επιτόκια).</p>

▼ M53

Μέσο	Ανάλυση
	<p>Για παράδειγμα, κατά την αξιολόγηση ομολόγου πενταετούς διάρκειας το οποίο καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο που αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο αλλά αντικατοπτρίζει πάντα την πενταετή λήξη, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις συμβατικές ταμειακές ροές επί ενός μέσου, το οποίο αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο σε επιτόκιο εξαμήνου, ενώ κατά τα λοιπά είναι πανομοιότυπο.</p> <p>Η ίδια ανάλυση θα ίσχυε εάν ο οφειλέτης μπορούσε να επιλέξει μεταξύ των διαφόρων δημοσιευμένων επιτοκίων του δανειστή (π.χ. ο οφειλέτης μπορεί να επιλέξει ανάμεσα στο δημοσιευμένο κυμαινόμενο επιτόκιο ενός μηνός του δανειστή και στο δημοσιευμένο κυμαινόμενο επιτόκιο τριών μηνών του δανειστή).</p>
<p>Μέσο Γ</p> <p>Το μέσο Γ είναι ομόλογο με δηλωμένη ημερομηνία λήξης και καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο αγοράς. Το εν λόγω κυμαινόμενο επιτόκιο έχει ανώτατο όριο.</p>	<p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές:</p> <p>α) ενός μέσου με σταθερό επιτόκιο όσο και</p> <p>β) ενός μέσου με κυμαινόμενο επιτόκιο</p> <p>αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εφόσον οι τόκοι περιλαμβάνουν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το μέσο για τη διάρκεια ζωής του μέσου και για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους. (Βλέπε παράγραφο B4.1.7A)</p> <p>Κατά συνέπεια, ένα μέσο το οποίο αποτελεί συνδυασμό του στοιχείου α) και του στοιχείου β) (π.χ. ομόλογο με ανώτατο όριο επιτοκίου) μπορεί να περιέχει ταμειακές ροές οι οποίες να αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ένας τέτοιος συμβατικός όρος μπορεί να μειώσει τη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών με τον καθορισμό ορίου στο κυμαινόμενο επιτόκιο (π.χ. ανώτατο ή κατώτατο όριο επιτοκίου) ή να αυξήσει τη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών επειδή το σταθερό επιτόκιο μετατρέπεται σε κυμαινόμενο.</p>
<p>Μέσο Δ</p> <p>Το μέσο Δ είναι δάνειο πλήρους αναγωγής και καλύπτεται με εξασφαλίσεις.</p>	<p>Το γεγονός ότι ένα δάνειο πλήρους αναγωγής καλύπτεται με εξασφαλίσεις δεν επηρεάζει από μόνο του την ανάλυση για το κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p>
<p>Μέσο Ε</p> <p>Το μέσο Ε έχει εκδοθεί από ρυθμιζόμενη τράπεζα και έχει δηλωμένη ημερομηνία λήξης. Το μέσο καταβάλλει σταθερό επιτόκιο και όλες οι συμβατικές ταμειακές ροές είναι μη προαιρετικές.</p>	<p>Ο κάτοχος θα ανέλυε τους συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού μέσου ώστε να αποφασίσει κατά πόσον προκαλούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου ώστε να συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού.</p>

▼ M53

Μέσο	Ανάλυση
<p>Ωστόσο, ο εκδότης διέπεται από νομοθεσία η οποία επιτρέπει ή απαιτεί από εθνική αρχή εξυγίανσης να επιβάλλει ζημίες σε κατόχους συγκεκριμένων μέσων, περιλαμβανομένου του μέσου E, σε ειδικές συνθήκες. Για παράδειγμα, η εθνική αρχή εξυγίανσης έχει την εξουσία να απομειώσει το ονομαστικό ποσό του μέσου E ή να το μετατρέψει σε σταθερό αριθμό κοινών μετοχών του εκδότη εάν η εθνική αρχή εξυγίανσης αποφασίσει ότι ο εκδότης αντιμετωπίζει σοβαρές οικονομικές δυσκολίες, ότι έχει ανάγκη από πρόσθετα εποπτικά κεφάλαια ή ότι παρουσιάζει «αδυναμία πληρωμής».</p>	<p>Στην ανάλυση αυτή δεν θα λαμβάνονταν υπόψη οι πληρωμές οι οποίες προκύπτουν αποκλειστικά λόγω της εξουσίας της εθνικής αρχής εξυγίανσης να επιβάλλει ζημίες στους κατόχους του μέσου E. Τούτο συμβαίνει επειδή η εν λόγω εξουσία, και οι πληρωμές που απορρέουν από αυτήν, δεν αποτελούν συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού μέσου.</p> <p>Αντιθέτως, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν θα αποτελούσαν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εάν οι συμβατικοί όροι του χρηματοοικονομικού μέσου επέτρεπαν ή απαιτούσαν από τον εκδότη ή από άλλη οικονομική οντότητα να επιβάλλει ζημίες στον κάτοχο (π.χ. απομειώνοντας το ονομαστικό ποσό ή μετατρέποντας το μέσο σε σταθερό αριθμό κοινών μετοχών του εκδότη) εφόσον οι εν λόγω συμβατικοί όροι είναι πραγματικοί, ακόμη και εάν η πιθανότητα να επιβληθεί τέτοια ζημία είναι περιορισμένη.</p>

B4.1.14 Τα ακόλουθα παραδείγματα παρουσιάζουν συμβατικές ταμειακές ροές που δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός.

Μέσο	Ανάλυση
<p>Μέσο ΣΤ</p> <p>Το μέσο ΣΤ είναι ομόλογο μετατρέψιμο σε σταθερό αριθμό συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.</p>	<p>Ο κάτοχος θα ανέλυε το μετατρέψιμο ομόλογο στο σύνολό του.</p> <p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου επειδή αντικατοπτρίζουν απόδοση η οποία δεν συνάδει με βασική συμφωνία δανεισμού (βλέπε παράγραφο B4.1.7A): δηλαδή η απόδοση συνδέεται με την αξία των ιδίων κεφαλαίων του εκδότη.</p>
<p>Μέσο Z</p> <p>Το μέσο Z είναι δάνειο που καταβάλλει αντίστροφο κυμαινόμενο επιτόκιο (δηλαδή το επιτόκιο είναι αντιστρόφως ανάλογο προς τα επιτόκια της αγοράς).</p>	<p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Τα ποσά των τόκων δεν αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p>
<p>Μέσο Η</p> <p>Το μέσο Η αποτελεί ένα διαρκές μέσο αλλά ο εκδότης μπορεί να ασκήσει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς του μέσου ανά πάσα στιγμή και να καταβάλει στον κάτοχο το ονομαστικό ποσό πλέον οφειλόμενων δεδουλευμένων τόκων.</p> <p>Το μέσο Η καταβάλλει επιτόκιο αγοράς αλλά η καταβολή των τόκων μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνον εάν ο εκδότης είναι σε θέση να διατηρήσει τη φερεγγυότητά του στο άμεσο διάστημα μετά την καταβολή.</p> <p>Από τους αναβαλλόμενους τόκους δεν προκύπτουν πρόσθετοι τόκοι.</p>	<p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Τούτο συμβαίνει επειδή ενδέχεται να ζητηθεί από τον εκδότη να αναβάλει την καταβολή των τόκων και των πρόσθετων τόκων επειδή δεν λογίζονται στους εν λόγω αναβαλλόμενους τόκους. Κατά συνέπεια, τα ποσά των τόκων δεν αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Εάν λογίζονταν τόκοι επί των αναβαλλόμενων ποσών, οι συμβατικές ταμειακές ροές θα μπορούσαν να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p>

▼ M53

Μέσο	Ανάλυση
	<p>Το γεγονός καθαυτό ότι το μέσο Η είναι διαρκές δεν συνεπάγεται ότι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Στην πράξη, το διαρκές μέσο φέρει συνεχή (πολλαπλά) δικαιώματα επέκτασης. Τα εν λόγω δικαιώματα ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, εφόσον η καταβολή των τόκων είναι υποχρεωτική και πρέπει να καταβάλλεται στο διηνεκές.</p> <p>Επίσης, το γεγονός ότι το μέσο Η παρέχει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς δεν σημαίνει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, εκτός εάν παρέχει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς σε ποσό το οποίο δεν αντικατοπτρίζει στην ουσία πληρωμή ανεξόφλητου κεφαλαίου και τόκων επί του εν λόγω ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ακόμη και στην περίπτωση στην οποία το ποσό του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς περιλαμβάνει ένα ποσό το οποίο ευλόγως αποζημιώνει τον κάτοχο για την πρόωρη λήξη του μέσου, οι συμβατικές ταμειακές ροές θα μπορούσαν να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. (Βλέπε επίσης παράγραφο B4.1.12.)</p>

- B4.1.15 Σε ορισμένες περιπτώσεις ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες περιγράφονται ως κεφάλαιο και τόκοι αλλά οι εν λόγω ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, όπως ορίζεται στις παραγράφους 4.1.2 στοιχείο β), 4.1.2Α στοιχείο β) και 4.1.3 του παρόντος Προτύπου.
- B4.1.16 Τούτο μπορεί να συμβαίνει εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αντιπροσωπεύει επένδυση σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία ή ταμειακές ροές και, συνεπώς, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου ή τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Για παράδειγμα, εάν οι συμβατικοί όροι ορίζουν ότι οι ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αυξάνονται όσο αυξάνονται τα οχήματα που χρησιμοποιούν μια συγκεκριμένη οδό με σταθμό διοδίων, οι εν λόγω συμβατικές ταμειακές ροές δεν συνάδουν με βασική συμφωνία δανεισμού. Κατά συνέπεια, το μέσο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Αυτό συμβαίνει όταν η αξίωση του πιστωτή περιορίζεται σε καθορισμένα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη ή σε ταμειακές ροές από καθορισμένα περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς δικαίωμα αναγωγής).
- B4.1.17 Ωστόσο, το γεγονός καθαυτό ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν περιλαμβάνει δικαίωμα αναγωγής δεν συνεπάγεται αναγκαστικά ότι το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο πιστωτής υποχρεούται να αξιολογήσει (να εξετάσει) τα συγκεκριμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία ή τις ταμειακές ροές για να αποφασίσει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατατάσσεται αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Εάν οι όροι του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προκαλούν τυχόν άλλες ταμειακές ροές ή περιορίζουν τις ταμειακές ροές κατά τρόπο που δεν συμβαδίζει με τις πληρωμές που αντιπροσωπεύουν κεφάλαιο και τόκους, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Η εν λόγω αξιολόγηση δεν επηρεάζεται από το αν τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία είναι χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

▼ **M53**

B4.1.18 Ένα χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν θα μπορούσε να έχει ήσσονος μόνο σημασίας αντίκτυπο στις συμβατικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για την απόφαση αυτή, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάσει τον πιθανό αντίκτυπο του χαρακτηριστικού των συμβατικών ταμειακών ροών σε κάθε περίοδο αναφοράς και καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου σωρευτικά. Επίσης, εάν ένα χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών θα μπορούσε να έχει αντίκτυπο στις συμβατικές ταμειακές ροές που δεν θα ήταν ήσσονος σημασίας (είτε σε μια μεμονωμένη περίοδο αναφοράς είτε σωρευτικά), αλλά το εν λόγω χαρακτηριστικό ταμειακών ροών δεν είναι πραγματικό, τότε δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα χαρακτηριστικό ταμειακών ροών θεωρείται ότι δεν είναι πραγματικό όταν επηρεάζει τις συμβατικές ταμειακές ροές του μέσου μόνο σε περίπτωση που προκύψει κάποιο εξαιρετικά σπάνιο, ιδιαίτερα ασυνήθιστο και καθόλου πιθανό γεγονός.

B4.1.19 Σε όλες σχεδόν τις πράξεις δανεισμού, το μέσο του πιστωτή κατατάσσεται σε σχέση με τα μέσα των άλλων πιστωτών του οφειλέτη. Ένα μέσο το οποίο είναι μειωμένης εξασφάλισης σε σχέση με άλλα μέσα ενδέχεται να έχει συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, όταν η μη πληρωμή από πλευράς του οφειλέτη συνιστά παραβίαση της σύμβασης και ο κάτοχος έχει συμβατικό δικαίωμα επί των μη καταβληθέντων ποσών κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, ακόμη και σε περίπτωση πτώχευσης του οφειλέτη. Για παράδειγμα, μια εμπορική απαίτηση η οποία κατατάσσεται ως πιστωτή της ως γενικό πιστωτή πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρείται ότι έχει πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Τούτο συμβαίνει ακόμη και όταν ο οφειλέτης εκταμιεύει δάνεια που καλύπτονται με εξασφαλίσεις, γεγονός που σε περίπτωση πτώχευσης θα έδινε στον εν λόγω δανειολήπτη προτεραιότητα έναντι των απαιτήσεων του γενικού πιστωτή επί της εξασφάλισης, αλλά δεν επηρεάζει το συμβατικό δικαίωμα του γενικού πιστωτή επί του μη καταβληθέντος κεφαλαίου και άλλων οφειλόμενων ποσών.

Συμβατικά συνδεδεμένα μέσα

B4.1.20 Σε ορισμένα είδη συναλλαγών, ο εκδότης ενδέχεται να δίνει προτεραιότητα στις πληρωμές προς τους κατόχους των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρησιμοποιώντας πολλαπλά συμβατικά συνδεδεμένα μέσα που προκαλούν συγκέντρωση πιστωτικού κινδύνου (δόσεις). Κάθε δόση φέρει μια κατάταξη μειωμένης εξασφάλισης η οποία καθορίζει τη σειρά με την οποία διανέμονται στη δόση τυχόν ταμειακές ροές που δημιουργούνται από τον εκδότη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι κάτοχοι μιας δόσης έχουν δικαίωμα αποπληρωμής κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου μόνον εάν ο εκδότης δημιουργεί επαρκείς ταμειακές ροές για την ικανοποίηση δόσεων με υψηλότερη κατάταξη.

B4.1.21 Σε αυτές τις συναλλαγές, μια δόση διαθέτει χαρακτηριστικά ταμειακών ροών που αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου μόνον εάν:

α) οι συμβατικοί όροι της δόσης που αξιολογείται για κατάταξη (χωρίς να εξετάζεται η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων) προκαλούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (π.χ. το επιτόκιο της δόσης δεν συνδέεται με δείκτη βασικών εμπορευμάτων)

β) η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων διαθέτει τα χαρακτηριστικά ταμειακών ροών που ορίζονται στις παραγράφους B4.1.23 και B4.1.24· και

▼ M53

γ) η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο στην υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων που ενέχει η δόση ισούται το πολύ με την έκθεση της υποκείμενης ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων σε πιστωτικό κίνδυνο (για παράδειγμα, η πιστωτική διαβάθμιση της δόσης που αξιολογείται για κατάταξη ισούται τουλάχιστον με την πιστωτική διαβάθμιση που θα αντιστοιχούσε σε μια μεμονωμένη δόση η οποία θα χρηματοδοτούσε την υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων).

B4.1.22 Μια οικονομική οντότητα πρέπει να συνεχίζει την εξέταση μέχρι να είναι σε θέση να προσδιορίσει την υποκείμενη ομάδα μέσων που δημιουργούν (αντί να διαβιβάζουν) τις ταμειακές ροές. Αυτή είναι η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων.

B4.1.23 Η υποκείμενη ομάδα πρέπει να περιέχει ένα ή περισσότερα μέσα τα οποία διαθέτουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

B4.1.24 Η υποκείμενη ομάδα μέσων ενδέχεται επίσης να περιλαμβάνει μέσα τα οποία:

α) μειώνουν τη μεταβλητότητα ταμειακών ροών των μέσων που ορίζονται στην παράγραφο B4.1.23 και, όταν συνδυάζονται με τα μέσα της παραγράφου B4.1.23, δημιουργούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (π.χ. ένα ανώτατο ή κατώτατο όριο επιτοκίου ή μια σύμβαση η οποία μειώνει τον πιστωτικό κίνδυνο ορισμένων ή όλων των μέσων που ορίζονται στην παράγραφο B4.1.23): ή

β) ευθυγραμμίζουν τις ταμειακές ροές των δόσεων με τις ταμειακές ροές της ομάδας των υποκείμενων μέσων που ορίζονται στην παράγραφο B4.1.23 ώστε να εξαλείφονται οι διαφορές αποκλειστικά:

- i) για το αν το επιτόκιο είναι σταθερό ή κυμαινόμενο·
- ii) στο νόμισμα στο οποίο εκφράζονται οι ταμειακές ροές, περιλαμβανομένου του πληθωρισμού στο νόμισμα αυτό· ή
- iii) στον χρόνο των ταμειακών ροών.

B4.1.25 Όταν οποιοδήποτε μέσο της ομάδας δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται είτε στην παράγραφο B4.1.23 είτε στην παράγραφο B4.1.24, δεν πληρούται ο όρος της παραγράφου B4.1.21 στοιχείο β). Κατά την εκτέλεση της αξιολόγησης αυτής, ενδέχεται να μην απαιτείται λεπτομερής ανάλυση ανά μέσο της ομάδας. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να επιστρατεύει την κρίση της και να πραγματοποιεί επαρκή ανάλυση ώστε να αποφασίζει κατά πόσον τα μέσα της ομάδας πληρούν τους όρους των παραγράφων B4.1.23–B4.1.24. (Βλέπε επίσης παράγραφο B4.1.18 για οδηγίες σχετικά με τα χαρακτηριστικά συμβατικών ταμειακών ροών τα οποία έχουν αντίκτυπο ήσσονος μόνο σημασίας.)

B4.1.26 Όταν ο κάτοχος δεν μπορεί να αξιολογήσει τους όρους της παραγράφου B4.1.21 κατά την αρχική αναγνώριση, η δόση πρέπει να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Εάν τα μέσα της υποκείμενης ομάδας μπορούν να μεταβληθούν μετά την αρχική αναγνώριση κατά τρόπο που η ομάδα ενδέχεται να μην πληροί τους όρους των παραγράφων B4.1.23–B4.1.24, η δόση δεν πληροί τους όρους της παραγράφου B4.1.21 και πρέπει να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, εάν η υποκείμενη ομάδα περιλαμβάνει μέσα τα οποία εξασφαλίζονται με περιουσιακά στοιχεία που δεν πληρούν τους όρους των παραγράφων B4.1.23–B4.1.24, η ικανότητα απόκτησης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων παραβλέπεται ώστε να εφαρμόζεται η παρούσα παράγραφος, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει τη δόση με την πρόθεση να ελέγξει την εξασφάλιση.

▼ **M53****Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ενότητες 4.1 και 4.2)**

- B4.1.27 Υπό τους όρους των παραγράφων 4.1.5 και 4.2.2, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να προσδιορίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή μια ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων (χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή αμφότερα) ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι με τον τρόπο αυτό παρέχεται περισσότερο σχετική πληροφόρηση.
- B4.1.28 Η απόφαση μιας οικονομικής οντότητας να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι παρόμοια με μια επιλογή λογιστικής πολιτικής (μολονότι, σε αντίθεση με μια επιλογή λογιστικής πολιτικής, δεν απαιτείται να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις παρόμοιες συναλλαγές). Όταν μια οικονομική οντότητα έχει αυτή την επιλογή, η παράγραφος 14 στοιχείο β) του ΔΛΠ 8 απαιτεί η επιλεγμένη πολιτική να έχει ως αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση όσον αφορά τις επιδράσεις των συναλλαγών, των λοιπών γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, σε περίπτωση προσδιορισμού μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η παράγραφος 4.2.2 παραθέτει τις δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες θα πληρούται η απαίτηση για περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Συνεπώς, για την επιλογή του εν λόγω προσδιορισμού σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιδείξει ότι εμπίπτει σε μία από αυτές τις δύο περιπτώσεις (ή σε αμφότερες).

Ο προσδιορισμός απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια λογιστική αντιστοιχία

- B4.1.29 Η επιμέτρηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η κατάταξη των αναγνωρισμένων μεταβολών στην αξία τους καθορίζονται από την κατάταξη του στοιχείου και από το αν το στοιχείο αποτελεί μέρος μιας προσδιορισμένης σχέσης αντιστάθμισης. Οι απαιτήσεις αυτές δύνανται να δημιουργήσουν ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αντιστοιχία») όταν, για παράδειγμα, εν απουσία προσδιορισμού του ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα κατατασσόταν ως μεταγενέστερα επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η μεταγενέστερη επιμέτρηση μιας υποχρέωσης που η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφή θα γινόταν στο αποσβεσμένο κόστος (χωρίς αναγνώριση των μεταβολών στην εύλογη αξία). Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα δύναται να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της θα παρείχαν περισσότερο σχετική πληροφόρηση εάν η επιμέτρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου όσο και της υποχρέωσης γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- B4.1.30 Τα παραδείγματα που ακολουθούν εξηγούν πότε αυτή η προϋπόθεση θα μπορούσε να πληρούται. Σε κάθε περίπτωση, μια οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί αυτή την προϋπόθεση για να προσδιορίσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μόνον εάν συμμορφώνεται με την αρχή της παραγράφου 4.1.5 ή 4.2.2 στοιχείο α):

▼ M53

- α) Μια οικονομική οντότητα έχει υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων των οποίων η επιμέτρηση ενσωματώνει την τρέχουσα πληροφόρηση (όπως προβλέπεται στην παράγραφο 24 του ΔΠΧΑ 4), και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που θεωρεί συναφή και των οποίων η επιμέτρηση σε διαφορετική περίπτωση θα γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή στο αποσβεσμένο κόστος.
- β) Μια οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο, που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, και αυτό δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία που τείνουν να συμψηφίζονται. Ωστόσο, η επιμέτρηση ορισμένων μόνο μέσων θα γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (για παράδειγμα, εκείνων που είναι παράγωγα ή κατατάσσονται ως διακρατούμενα για διαπραγμάτευση). Ενδέχεται επίσης οι απαιτήσεις για λογιστική αντιστάθμισης να μην πληρούνται επειδή, για παράδειγμα, δεν πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 6.4.1 όσον αφορά την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης.
- γ) Μια οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο, που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, και αυτό δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία οι οποίες τείνουν να συμψηφίζονται και κανένα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης διότι δεν επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Επιπλέον, εν απουσία λογιστικής αντιστάθμισης, υφίσταται σημαντική ανακολουθία στην αναγνώριση κερδών και ζημιών. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα έχει χρηματοδοτήσει μια συγκεκριμένη ομάδα δανείων εκδίδοντας εισηγμένα χρεόγραφα των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία τείνουν να συμψηφίζονται. Εάν, επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αγοράζει και πωλεί τα ομόλογα σε τακτική βάση, αλλά σπανίως, αν ποτέ, αγοράζει και πωλεί τα δάνεια, η αναφορά τόσο των δανείων όσο και των ομολόγων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων απαλείφει την ανακολουθία στον χρόνο της αναγνώρισης των κερδών και των ζημιών που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρηση αμφοτέρων στο αποσβεσμένο κόστος και την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας σε κάθε επαναγορά ομολόγου.

B4.1.31 Σε περιπτώσεις όπως εκείνες που περιγράφονται στην προηγούμενη παράγραφο, ο προσδιορισμός, κατά την αρχική αναγνώριση, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που σε διαφορετική περίπτωση δεν θα είχαν επιμετρηθεί έτσι ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, δύναται να απαλείψει ή να μειώσει αισθητά την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση και να παράσχει περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Για πρακτικούς σκοπούς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να υπεισέλθει στον ίδιο ακριβώς χρόνο σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δημιουργούν την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση. Μια λογική καθυστέρηση είναι επιτρεπτή, με την προϋπόθεση ότι κάθε συναλλαγή προσδιορίζεται ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική της αναγνώριση και, ταυτόχρονα, αναμένεται να πραγματοποιηθούν οποιεσδήποτε υπόλοιπες συναλλαγές.

B4.1.32 Δεν θα ήταν αποδεκτό να προσδιοριστούν ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ορισμένα μόνο από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δημιουργούν την ανακολουθία εάν αυτό δεν θα απέλειφε ούτε θα μείωνε αισθητά την ανακολουθία και, κατά συνέπεια, δεν θα είχε ως αποτέλεσμα την παροχή περισσότερο σχετικής πληροφόρησης. Ωστόσο, θα ήταν αποδεκτός ο προσδιορισμός μόνο

▼ **M53**

ενός μέρους παρόμοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εάν με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται αισθητή μείωση (και πιθανόν μεγαλύτερη μείωση σε σχέση με άλλους επιτρεπόμενους προσδιορισμούς) της ανακολουθίας. Ας υποθεθεί για παράδειγμα ότι μια οικονομική οντότητα έχει μια σειρά παρόμοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων συνολικού ποσού NM100 και μια σειρά παρόμοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συνολικού ποσού NM50, τα οποία όμως επιμετρώνται σε διαφορετική βάση. Η οικονομική οντότητα δύναται να μειώσει αισθητά την ανακολουθία στην επιμέτρηση προσδιορίζοντας κατά την αρχική αναγνώριση όλα τα περιουσιακά στοιχεία αλλά ορισμένες μόνο από τις υποχρεώσεις (για παράδειγμα, μεμονωμένες υποχρεώσεις που συνολικά ανέρχονται σε NM45) ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, επειδή ο προσδιορισμός της επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό μέσο, η οικονομική οντότητα σε αυτό το παράδειγμα πρέπει να προσδιορίσει μια ή περισσότερες υποχρεώσεις στο σύνολό τους. Δεν θα μπορούσε να προσδιορίσει είτε ένα συστατικό στοιχείο μιας υποχρέωσης (π.χ. μεταβολές στην αξία που οφείλονται σε έναν μόνο κίνδυνο, όπως οι μεταβολές σε επιτόκιο αναφοράς) είτε ένα μέρος (ήτοι ποσοστό) μιας υποχρέωσης.

Πραγματοποιείται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και η απόδοσή τους αξιολογείται βάσει της εύλογης αξίας

- B4.1.33 Μια οικονομική οντότητα δύναται να διαχειρίζεται και να αξιολογεί την απόδοση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά τέτοιο τρόπο ώστε η επιμέτρηση της εν λόγω ομάδας στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων να καταλήγει σε περισσότερο συναφή πληροφόρηση. Σε αυτή την περίπτωση, το σημείο εστίασης είναι ο τρόπος με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και αξιολογεί την απόδοση, παρά η φύση των χρηματοοικονομικών της μέσων.
- B4.1.34 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει τον όρο αυτό για να προσδιορίσει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν πληροί την αρχή της παραγράφου 4.2.2 στοιχείο β) και η οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που μοιράζονται έναν ή περισσότερους κινδύνους και η διαχείριση και εκτίμηση των εν λόγω κινδύνων πραγματοποιείται με βάση την εύλογη αξία σύμφωνα με τεκμηριωμένη πολιτική διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελεί μια οικονομική οντότητα που έχει εκδώσει «δομημένα προϊόντα», τα οποία εμπεριέχουν πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα και διαχειρίζεται τους προκύπτοντες κινδύνους με βάση την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας έναν συνδυασμό από παράγωγα και μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.
- B4.1.35 Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, η προϋπόθεση αυτή εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και αξιολογεί την απόδοση της ομάδας των υπό εξέταση χρηματοοικονομικών μέσων. Συνεπώς, (δεδομένης της απαίτησης προσδιορισμού κατά την αρχική αναγνώριση), μια οικονομική οντότητα που προσδιορίζει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων βάσει αυτής της προϋπόθεσης προσδιορίζει με τον ίδιο τρόπο όλες τις επιλέξιμες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τις οποίες διαχειρίζεται και αξιολογεί από κοινού.
- B4.1.36 Η τεκμηρίωση της στρατηγικής της οικονομικής οντότητας δεν απαιτείται να είναι εκτενής, ωστόσο πρέπει να επαρκεί ώστε να αποδεικνύεται η συμμόρφωση με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β). Η τεκμηρίωση αυτή δεν απαιτείται για κάθε μεμονωμένο στοιχείο, αλλά σε επίπεδο χαρτοφυλακίου. Για παράδειγμα, εάν το σύστημα διαχείρισης της απόδοσης ενός τμήματος —όπως έχει εγκριθεί από τα βασικά διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας— αποδεικνύει με σαφήνεια ότι η απόδοση του τμήματος αξιολογείται σε αυτή τη βάση, δεν απαιτείται περαιτέρω τεκμηρίωση για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β).

▼ **M53****Ενσωματωμένα παράγωγα (ενότητα 4.3)**

- B4.3.1 Όταν μια οικονομική οντότητα γίνεται συμβαλλόμενο μέρος σε υβριδικό συμβόλαιο που περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο το οποίο δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει κάθε τέτοιο ενσωματωμένο παράγωγο, να εκτιμά αν απαιτείται να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, και για εκείνα που απαιτείται να διαχωριστούν, να επιμετρά τα παράγωγα στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και στη συνέχεια στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- B4.3.2 Εάν ένα κύριο συμβόλαιο δεν έχει δηλωμένη ή προκαθορισμένη λήξη και αντιπροσωπεύει υπολειμματικό δικαίωμα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοί του είναι εκείνοι ενός συμμετοχικού τίτλου, και ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα χρειαζόταν να διαθέτει χαρακτηριστικά συμμετοχής που σχετίζονται με την ίδια οικονομική οντότητα ώστε να θεωρηθεί άμεσα συνδεδεμένο. Εάν το κύριο συμβόλαιο δεν είναι συμμετοχικός τίτλος και εμπίπτει στον ορισμό ενός χρηματοοικονομικού μέσου, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοί του είναι εκείνοι ενός χρεωστικού τίτλου.
- B4.3.3 Ένα ενσωματωμένο παράγωγο που δεν αφορά δικαιώματα προαίρεσης (όπως ένα ενσωματωμένο προθεσμιακό συμβόλαιο ή συμβόλαιο ανταλλαγής) 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 δικαιώματος προαίρεσης-swap) διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο βάσει των δηλωμένων όρων του εν λόγω χαρακτηριστικού προαίρεσης. Η αρχική λογιστική αξία του κύριου μέσου είναι η υπολειμματική αξία μετά τον διαχωρισμό του ενσωματωμένου παραγώγου.
- B4.3.4 Γενικά, πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα σε ένα μοναδικό υβριδικό συμβόλαιο αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ένα ενιαίο σύνθετο ενσωματωμένο παράγωγο. Όμως, τα ενσωματωμένα παράγωγα που κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια (βλέπε ΔΛΠ 32) αντιμετωπίζονται λογιστικά χωριστά από εκείνα που κατατάσσονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα, εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιέχει περισσότερα από ένα ενσωματωμένα παράγωγα και τα παράγωγα αυτά σχετίζονται με διαφορετικές εκθέσεις σε κίνδυνο, διαχωρίζονται και είναι ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, η λογιστική τους αντιμετώπιση γίνεται διακεκριμένα.
- B4.3.5 Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παραγώγου δεν θεωρούνται ότι είναι στενά συνδεδεμένα με το κύριο συμβόλαιο [παράγραφος 4.3.3 στοιχείο α)] στα ακόλουθα παραδείγματα. Στα παραδείγματα αυτά, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι όροι της παραγράφου 4.3.3 στοιχεία β) και γ), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο.
- α) Ένα δικαίωμα πώλησης ενσωματωμένο σε μέσο που επιτρέπει στον κάτοχο να απαιτήσει από τον εκδότη να επαναποκτήσει το μέσο για ένα ποσό μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που κυμαίνεται βάσει της μεταβολής στην τιμή μιας μετοχής ή ενός αγαθού ή ενός δείκτη δεν συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο.

▼ M53

- β) Το δικαίωμα ή η ρήτρα αυτόματης παράτασης της εναπομένουσας διάρκειας ενός χρεωστικού τίτλου δεν συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο, εκτός εάν συμβεί ταυτόχρονη προσαρμογή στο εκάστοτε ισχύον επιτόκιο της αγοράς κατά τη στιγμή που δίδεται η παράταση. Εάν η οικονομική οντότητα εκδώσει χρεωστικό τίτλο και ο κάτοχος του εν λόγω χρεωστικού τίτλου πωλήσει ένα δικαίωμα αγοράς του χρεωστικού τίτλου σε τρίτο μέρος, ο εκδότης θεωρεί το δικαίωμα αγοράς ως παράταση της διάρκειας του χρεωστικού τίτλου εφόσον μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να συμμετάσχει ή να διευκολύνει την εκ νέου πώληση του χρεωστικού τίτλου ως αποτέλεσμα της άσκησης του δικαιώματος αγοράς.
- γ) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη μετοχών και ενσωματώνονται σε κύριο χρεωστικό τίτλο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο —έτσι ώστε το ποσό του τόκου ή του κεφαλαίου να εξαρτάται από την αξία συμμετοχικών τίτλων— δεν συνδέονται στενά με το κύριο μέσο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.
- δ) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη αγαθών και που ενσωματώνονται σε κύριο χρεωστικό τίτλο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο —έτσι ώστε το ποσό του τόκου ή του κεφαλαίου να εξαρτάται από την τιμή ενός αγαθού (όπως ο χρυσός)— δεν συνδέονται στενά με το κύριο μέσο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.
- ε) Ένα δικαίωμα πώλησης, αγοράς ή πρόωρης εξόφλησης ενσωματωμένο σε κύριο χρεόγραφο ή κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι άμεσα συνδεδεμένο με το κύριο συμβόλαιο εκτός εάν:
- i) η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι περίπου ίση σε κάθε ημερομηνία άσκησης με το αποσβεσμένο κόστος του κύριου χρεωστικού τίτλου ή τη λογιστική αξία του κύριου ασφαλιστηρίου συμβολαίου· ή
 - ii) η τιμή άσκησης δικαιώματος πρόωρης εξόφλησης αποζημιώνει τον δανειστή για ένα ποσό μέχρι την τρέχουσα αξία απολεσθέντων εσόδων από τόκους για την εναπομένουσα περίοδο του κύριου συμβολαίου. Τα απολεσθέντα έσοδα από τόκους είναι το γινόμενο του προκαταβαλλόμενου κεφαλαίου πολλαπλασιαζόμενου επί την απόκλιση του επιτοκίου. Η απόκλιση του επιτοκίου είναι η διαφορά του πραγματικού επιτοκίου του κύριου συμβολαίου από το πραγματικού επιτόκιο που θα λάμβανε η οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία πρόωρης εξόφλησης εάν επανεπένδυε το προκαταβαλλόμενο κεφάλαιο σε παρόμοιο συμβόλαιο για την υπολειπομένη διάρκεια του κύριου συμβολαίου.
- Η αξιολόγηση αν το δικαίωμα πώλησης ή αγοράς συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο προηγείται του διαχωρισμού του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ενός μετατρέψιμου χρεωστικού τίτλου σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.
- στ) Πιστωτικά παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε έναν κύριο χρεωστικό τίτλο και που επιτρέπουν σε έναν εκ των συμβαλλομένων (τον «δικαιούχο») να μεταβιβάσει τον πιστωτικό κίνδυνο ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου αναφοράς, που μπορεί να μην του ανήκει, σε άλλο συμβαλλόμενο μέρος (τον «εγγυητή»), δεν συνδέονται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο. Έτοιμα πιστωτικά παράγωγα επιτρέπουν στον εγγυητή να αναλάβει τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο αναφοράς χωρίς να το κατέχει άμεσα.

▼ **M53**

B4.3.6 Ένα παράδειγμα υβριδικού συμβολαίου είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το χρηματοοικονομικό μέσο εκ νέου στον εκδότη έναντι ενός ποσού μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κυμαίνεται βάσει των μεταβολών, προς τα πάνω ή προς τα κάτω, ενός δείκτη μετοχών ή αγαθών (ένα «μέσο με δικαίωμα επαναπώλησης από τον κάτοχο» — «puttable»). Με εξαίρεση την περίπτωση που, κατά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης προσδιορίζει το μέσο με δικαίωμα επαναπώλησης από τον κάτοχο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απαιτείται να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο (π.χ. τη δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου) σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3 επειδή το κύριο συμβόλαιο είναι χρεωστικός τίτλος σύμφωνα με την παράγραφο B4.3.2 και η δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου δεν συνδέεται στενά με κύριο χρεωστικό τίτλο σύμφωνα με την παράγραφο B4.3.5 στοιχείο α). Επειδή η καταβολή κεφαλαίου μπορεί να μειωθεί ή να αυξηθεί, το ενσωματωμένο παράγωγο είναι παράγωγο μη συνδεδεμένο με δικαίωμα προαίρεσης, του οποίου η αξία συνδέεται με την υποκείμενη μεταβλητή.

B4.3.7 Στην περίπτωση που ένα μέσο με δικαίωμα επαναπώλησης μπορεί να επιστραφεί από τον κάτοχο στον εκδότη οποιαδήποτε στιγμή έναντι ποσού μετρητών που ισούται με αναλογικό μερίδιο επί της καθαρής αξίας ενεργητικού μιας οικονομικής οντότητας (όπως είναι τα μερίδια ενός αμοιβαίου κεφαλαίου ανοικτού τύπου ή κάποια επενδυτικά προϊόντα που συνδέονται με μονάδες), το αποτέλεσμα του διαχωρισμού ενός ενσωματωμένου παραγώγου και της λογιστικής αντιμετώπισης κάθε συστατικού στοιχείου του είναι η επιμέτρηση του υβριδικού συμβολαίου στο ποσό εξόφλησης που είναι καταβλητέο στη λήξη της περιόδου αναφοράς εάν ο κάτοχος άσκησε το δικαίωμά του να επαναπωλήσει το μέσο στον εκδότη.

▼ **M54**

B4.3.8 Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παραγώγου είναι στενά συνδεδεμένα προς τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου στα παραδείγματα που ακολουθούν. Στα παραδείγματα αυτά, η οικονομική οντότητα δεν αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο.

▼ **M53**

α) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο στο οποίο το υποκείμενο είναι επιτόκιο ή δείκτης επιτοκίων που δύναται να μεταβάλει τον τόκο που σε άλλη περίπτωση θα καταβαλλόταν ή θα λαμβανόταν επί έντοκου κύριου χρεωστικού τίτλου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου, συνδέεται άμεσα με το κύριο συμβόλαιο, εκτός εάν το υβριδικό συμβόλαιο μπορεί να διακανονιστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει ουσιαστικά όλη την αναγνωρισμένη επένδυσή του ή το ενσωματωμένο παράγωγο να μπορεί τουλάχιστον να διπλασιάσει τον αρχικό συντελεστή απόδοσης του κατόχου για το κύριο συμβόλαιο και να καταλήξει σε συντελεστή απόδοσης που είναι τουλάχιστον διπλάσιος από την απόδοση της αγοράς για συμβόλαιο που έχει τους ίδιους όρους με το κύριο συμβόλαιο.

β) Ένα ενσωματωμένο κατώτατο όριο (floor) ή ανώτατο όριο (cap) επιτοκίου χρεωστικού τίτλου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου θεωρείται ότι συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο, αν το ανώτατο όριο είναι ίσο ή μεγαλύτερο από το τρέχον επιτόκιο της αγοράς ή το κατώτατο όριο είναι ίσο ή μικρότερο από το επιτόκιο της αγοράς κατά την έκδοση του συμβολαίου, και το ανώτατο ή το κατώτατο όριο δεν έχει μόχλευση σε σχέση με το κύριο συμβόλαιο. Ομοίως, οι προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ενός αγαθού) και ορίζουν ένα ανώτατο και ένα κατώτατο όριο στην τιμή που θα πληρωθεί ή θα ληφθεί για το περιουσιακό στοιχείο, είναι στενά συνδεδεμένες με το κύριο συμβόλαιο εάν τόσο το ανώτατο όσο και το κατώτατο όριο είχαν μηδενική εσωτερική αξία κατά τη σύναψη του συμβολαίου και δεν έχουν μόχλευση.

▼ **M53**

- γ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο συναλλάγματος το οποίο παρέχει μια ροή καταβολών κεφαλαίου και τόκων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και ενσωματώνεται σε κύριο χρεωστικό τίτλο (για παράδειγμα, ένα ομόλογο διπλού νομίσματος) συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο. Τέτοιο παράγωγο δεν διαχωρίζεται από τον κύριο τίτλο, δεδομένου ότι το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος* απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές επί χρηματικών στοιχείων να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.
- δ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο συναλλάγματος σε κύριο συμβόλαιο που είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο ή που δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο (όπως είναι ένα συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου του οποίου η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα) συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον δεν έχει μόχλευση, δεν περιέχει χαρακτηριστικό προαίρεσης και προβλέπει πληρωμές που εκφράζονται σε ένα από τα ακόλουθα νομίσματα:
- i) το λειτουργικό νόμισμα οποιουδήποτε κατεχοχόν συμβαλλομένου,
 - ii) το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται στο διεθνές εμπόριο η τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ή παραστέθηκαν (όπως το δολάριο ΗΠΑ για τις συναλλαγές αργού πετρελαίου)· ή
 - iii) ένα νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε συμβόλαια για την απόκτηση ή την πώληση μη χρηματοοικονομικών στοιχείων στο οικονομικό περιβάλλον όπου λαμβάνει χώρα η συναλλαγή (ήτοι ένα σχετικά σταθερό και ρευστό νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε τοπικές επιχειρηματικές συναλλαγές ή στο εξωτερικό εμπόριο).
- ε) Ένα ενσωματωμένο δικαίωμα προπληρωμής σε τίτλο που περιλαμβάνει μόνον τις ροές των τόκων ή τις αποπληρωμές του κεφαλαίου συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον το τελευταίο i) αρχικώς προήλθε από διαχωρισμό του δικαιώματος λήψης συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο καθεαυτό δεν περιελάμβανε ενσωματωμένο παράγωγο και ii) δεν περιλαμβάνει περαιτέρω όρους εκτός εκείνων το αρχικού κύριου χρεωστικού τίτλου.

▼ **M54**

- στ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε κύρια σύμβαση μίσθωσης συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εάν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι i) ένας δείκτης συνδεδεμένος με τον πληθωρισμό, όπως για παράδειγμα ένας δείκτης μισθωμάτων συνδεδεμένος με τον δείκτη τιμών καταναλωτή (εφόσον η μίσθωση δεν υπόκειται σε μόχλευση και ο δείκτης συνδέεται με τον πληθωρισμό του οικονομικού περιβάλλοντος της οικονομικής οντότητας), ii) κυμαινόμενα μισθώματα βασισμένα στο ύψος των σχετικών πωλήσεων και iii) κυμαινόμενα μισθώματα βασισμένα σε κυμαινόμενα επιτόκια.

▼ **M53**

- ζ) Ένα στοιχείο συνδεδεμένο με μονάδες επενδυτικού κεφαλαίου (unit-linking) ενσωματωμένο σε κύριο χρηματοοικονομικό μέσο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο μέσο ή το κύριο συμβόλαιο εάν οι πληρωμές που εκφράζονται σε μονάδες επιμετρώνται σε τρέχουσες αξίες μονάδων που αντανακλούν την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του επενδυτικού κεφαλαίου. Ένα στοιχείο συνδεδεμένο με μονάδες επενδυτικού κεφαλαίου είναι ένας συμβατικός όρος που προβλέπει πληρωμές εκφραζόμενες σε μονάδες εσωτερικού ή εξωτερικού επενδυτικού κεφαλαίου.

▼ M53

- η) Ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο εάν το ενσωματωμένο παράγωγο και το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι τόσο αλληλεξαρτώμενα που η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει διακεκριμένα το ενσωματωμένο παράγωγο (δηλαδή χωρίς να λάβει υπόψη το κύριο συμβόλαιο).

Μέσα που εμπεριέχουν ενσωματωμένα παράγωγα

- B4.3.9 Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο B4.3.1, όταν μια οικονομική οντότητα γίνεται συμβαλλόμενο μέρος σε υβριδικό συμβόλαιο που περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο το οποίο δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει κάθε τέτοιο ενσωματωμένο παράγωγο, να εκτιμά αν απαιτείται να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, και για εκείνα που απαιτείται να διαχωριστούν, να επιμετρά τα παράγωγα στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερα. Οι απαιτήσεις αυτές μπορεί να είναι περισσότερο σύνθετες ή να καταλήγουν σε λιγότερο αξιόπιστα μέτρα από ό,τι η επιμέτρηση ολόκληρου του μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Για τον λόγο αυτό, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει τον προσδιορισμό ολόκληρου του υβριδικού συμβολαίου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- B4.3.10 Ο συγκεκριμένος προσδιορισμός μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε η παράγραφος 4.3.3 απαιτεί τα ενσωματωμένα παράγωγα να διαχωρίζονται από το κύριο συμβόλαιο είτε απαγορεύει αυτόν τον διαχωρισμό. Ωστόσο, η παράγραφος 4.3.5 δεν θα δικαιολογούσε τον προσδιορισμό του υβριδικού συμβολαίου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 4.3.5 στοιχεία α) και β), επειδή αυτό δεν θα μείωνε την πολυπλοκότητα ούτε θα αύξανε την αξιοπιστία.

Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων

- B4.3.11 Σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3, η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσο ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα πρέπει να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο και να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως παράγωγο όταν η οντότητα καθίσταται για πρώτη φορά συμβαλλόμενο μέρος. Απαγορεύεται μεταγενέστερη επανεκτίμηση, εκτός εάν υπάρχει αλλαγή στους όρους του συμβολαίου η οποία μεταβάλλει σημαντικά τις ταμειακές ροές που διαφορετικά θα απαιτούνταν βάσει του συμβολαίου, περίπτωση κατά την οποία απαιτείται επανεκτίμηση. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κατά πόσο μια τροποποίηση των ταμειακών ροών είναι σημαντική εξετάζοντας τον βαθμό στον οποίο οι αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές που συνδέονται με το ενσωματωμένο παράγωγο, το κύριο συμβόλαιο ή και τα δύο, έχουν μεταβληθεί και κατά πόσο η μεταβολή είναι σημαντική σε σχέση με τις προηγουμένως αναμενόμενες ταμειακές ροές βάσει του συμβολαίου.
- B4.3.12 Η παράγραφος B4.3.11 δεν εφαρμόζεται σε παράγωγα ενσωματωμένα σε συμβόλαια που αποκτήθηκαν σε:
- α) συνένωση επιχειρήσεων (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*·)
 - β) συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B1–B4 του ΔΠΧΑ 3· ή
 - γ) σύσταση κοινοπραξίας, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*
- ή στην πιθανή επανεκτίμησή τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Το ΔΠΧΑ 3 αναφέρεται στην απόκτηση συμβολαίων με ενσωματωμένα παράγωγα στο πλαίσιο συνενώσεων επιχειρήσεων.

▼ **M53****Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 4.4)***Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων*

- B4.4.1 Σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, η οικονομική οντότητα απαιτείται να ανακατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εάν αλλάξει το επιχειρηματικό της μοντέλο διαχείρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Τέτοιες αλλαγές αναμένεται ότι θα είναι σπάνιες. Τέτοιου είδους αλλαγές καθορίζονται από την ανώτατη διοίκηση της οικονομικής οντότητας ως αποτέλεσμα εξωτερικών ή εσωτερικών αλλαγών και πρέπει να είναι σημαντικές για τη λειτουργία της οικονομικής οντότητας και να μπορούν να αποδεικνύονται σε τρίτα μέρη. Συνεπώς, μια αλλαγή στο επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας πραγματοποιείται μόνο όταν η οικονομική οντότητα είτε αρχίζει είτε παύει να ασκεί μια δραστηριότητα που είναι σημαντική για τη λειτουργία της· για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα εξαγοράσει, πωλήσει ή παύσει μια επιχειρηματική μονάδα. Παραδείγματα αλλαγών στο επιχειρηματικό μοντέλο είναι μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:
- α) Μια οικονομική οντότητα διαθέτει χαρτοφυλάκιο εμπορικών δανείων τα οποία διακρατεί προς πώληση σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα. Η οικονομική οντότητα εξαγοράζει μια εταιρεία η οποία διαχειρίζεται εμπορικά δάνεια και εφαρμόζει επιχειρηματικό μοντέλο διακράτησης των δανείων με σκοπό την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Το χαρτοφυλάκιο εμπορικών δανείων δεν διατίθεται πλέον προς πώληση και η διαχείρισή του πραγματοποιείται πλέον από κοινού με τα εξαγορασθέντα εμπορικά δάνεια και όλα διακρατούνται με σκοπό την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών.
 - β) Εταιρεία παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών αποφασίζει να διακόψει τη λειτουργία του τμήματος ενυπόθηκων δανείων λιανικής. Το τμήμα αυτό δεν αναλαμβάνει πλέον νέα δάνεια και η εταιρεία χρηματοοικονομικών υπηρεσιών προωθεί ενεργά το χαρτοφυλάκιο ενυπόθηκων δανείων που διαθέτει προς πώληση.
- B4.4.2 Μια αλλαγή στους στόχους του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας πρέπει να πραγματοποιείται πριν από την ημερομηνία ανακατάταξης. Για παράδειγμα, εάν μια εταιρεία παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών αποφασίσει στις 15 Φεβρουαρίου να διακόψει τη λειτουργία του τμήματος ενυπόθηκων δανείων λιανικής και πρέπει, συνεπώς, να προχωρήσει σε ανακατάταξη όλων των θιγόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων την 1η Απριλίου (ήτοι την πρώτη ημέρα της επόμενης περιόδου αναφοράς), η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να δεχτεί νέα ενυπόθηκα δάνεια ή να εμπλακεί με άλλο τρόπο σε δραστηριότητες σχετιζόμενες με το προηγούμενο επιχειρηματικό της μοντέλο μετά τις 15 Φεβρουαρίου.
- B4.4.3 Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν αλλαγές στο επιχειρηματικό μοντέλο:
- α) αλλαγή προθέσεων σε σχέση με συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (ακόμη και σε περιπτώσεις σημαντικών αλλαγών στις συνθήκες της αγοράς)
 - β) προσωρινή εξαφάνιση συγκεκριμένης αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων
 - γ) μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ τμημάτων της οικονομικής οντότητας με διαφορετικά επιχειρηματικά μοντέλα.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5)**Αρχική επιμέτρηση (ενότητα 5.1)**

- B5.1.1 Η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι συνήθως η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος, βλέπε επίσης παράγραφο B5.1.2A και ΔΠΧΑ 13). Ωστόσο, εάν μέρος του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος αφορά κάτι άλλο πέραν του χρηματοοικονομικού

▼ **M53**

μέσου, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία ενός άτοκου μακροπρόθεσμου δανείου ή μιας άτοκης μακροπρόθεσμης απαίτησης δύναται να επιμετρηθεί ως η παρούσα αξία όλων των μελλοντικών ταμειακών εισπράξεων προεξοφλημένων με τη χρήση του επικρατούντος επιτοκίου στην αγορά για παρεμφερή μέσα (παρεμφερή ως προς το νόμισμα, τη διάρκεια, το είδος του επιτοκίου και άλλους παράγοντες) με παρόμοια πιστωτική αξιολόγηση. Κάθε επιπρόσθετο δανεισθέν ποσό αποτελεί δαπάνη ή μείωση εισοδήματος, εκτός εάν είναι κατάλληλο για αναγνώριση ως άλλου είδους περιουσιακό στοιχείο.

B5.1.2 Εάν η οικονομική οντότητα δημιουργήσει δάνειο που φέρει επιτόκιο που δεν είναι αντιπροσωπευτικό εκείνου της αγοράς (π.χ. 5 τοις εκατό) όταν το επιτόκιο της αγοράς για παρόμοια δάνεια είναι 8 τοις εκατό) και λάβει μια προκαταρκτική αμοιβή ως αποζημίωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το δάνειο στην εύλογη αξία του, ήτοι καθαρό από την αμοιβή που λαμβάνει.

B5.1.2A Η βέλτιστη απόδειξη της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι συνήθως η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος, βλέπε επίσης ΔΠΧΑ 13). Εάν μια οντότητα προσδιορίσει ότι η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την τιμή συναλλαγής όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5.1.1A, η οντότητα λογιστικοποιεί το μέσο αυτό κατά τη συγκεκριμένη ημερομηνία ως εξής:

α) κατά την απαιτούμενη βάσει της παραγράφου 5.1.1 επιμέτρηση, εάν η εύλογη αυτή αξία αποδεικνύεται από επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (ήτοι εισροή Ιου επιπέδου) ή βάσει τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιεί μόνο δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές. Μια οντότητα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής ως κέρδος ή ζημία.

β) σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, κατά την απαιτούμενη βάσει της παραγράφου 5.1.1 επιμέτρηση, προσαρμοσμένη ώστε να μεταθέτει τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτή τη μετατεθείσα διαφορά ως κέρδος ή ζημία μόνο στο μέτρο που αυτή προκύπτει από αλλαγή σε παράγοντα (συμπεριλαμβανομένου του χρόνου) τον οποίο οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση (ενότητες 5.2 και 5.3)

B5.2.1 Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο το οποίο προγενέστερα αναγνωριζόταν ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η εύλογη αξία του μειωθεί σε αρνητικές τιμές, συνιστά χρηματοοικονομική υποχρέωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4.2.1. Ωστόσο, τα υβριδικά συμβόλαια με κύρια συμβόλαια που είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου επιμετρώνται πάντα σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.2.

B5.2.2 Το ακόλουθο παράδειγμα απεικονίζει τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους συναλλαγών κατά την αρχική και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου επιμετρούμενου στην εύλογη αξία με μεταβολές μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα είτε με την παράγραφο 5.7.5 ή την 4.1.2A. Μια οικονομική οντότητα αποκτά χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι NM100 συν μια αμοιβή αγοράς NM2. Αρχικά, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο σε NM102. Το τέλος της επόμενης περιόδου αναφοράς είναι μία ημέρα αργότερα, όταν η χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου είναι NM100. Εάν το περιουσιακό στοιχείο πωλείτο, θα καταβαλλόταν αμοιβή NM3. Την ημερομηνία εκείνη, η οικονομική οντότητα επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο σε NM100 (χωρίς αναφορά στην πιθανή προμήθεια επί της πώλησης) και αναγνωρίζει ζημία NM2 στα λοιπά συνολικά έσοδα. Εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A, το κόστος συναλλαγών αποσβένεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

▼ **M53**

B5.2.2A Η μεταγενέστερη επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η μεταγενέστερη αναγνώριση των κερδών και ζημιών που περιγράφονται στην παράγραφο B5.1.2A συμφωνούν με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου.

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και συμβάσεις για τις επενδύσεις αυτές

B5.2.3 Όλες οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και οι συμβάσεις για τους εν λόγω τίτλους πρέπει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Ωστόσο, σε περιορισμένες περιπτώσεις, το κόστος μπορεί να υπολογίζεται ως κατάλληλη εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αυτό δύναται να ισχύει εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πιο πρόσφατες πληροφορίες για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή εάν υπάρχει μεγάλο εύρος πιθανών επιμετρήσεων εύλογης αξίας και το κόστος αποτελεί τη βέλτιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας εντός του εν λόγω εύρους.

B5.2.4 Ενδείξεις ότι το κόστος ενδέχεται να μην είναι αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας είναι μεταξύ άλλων:

- α) σημαντική μεταβολή στην απόδοση της εκδότριας σε σύγκριση με τους προϋπολογισμούς, τα σχέδια ή τα ορόσημα·
- β) μεταβολές στις προσδοκίες όσον αφορά την επίτευξη των οροσήμων της εκδότριας για το τεχνικό προϊόν·
- γ) σημαντική μεταβολή στην αγορά για τις μετοχές ή τα προϊόντα ή τα δυνητικά προϊόντα της εκδότριας·
- δ) σημαντική αλλαγή στην παγκόσμια οικονομία ή στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η εκδότρια·
- ε) σημαντική μεταβολή στις επιδόσεις συγκρίσιμων οικονομικών οντοτήτων ή στις αποτιμήσεις εκ μέρους της αγοράς συνολικά·
- στ) εσωτερικά ζητήματα της εκδότριας, όπως απάτη, εμπορικές διαφορές, δίκη, αλλαγές στη διοίκηση ή τη στρατηγική.
- ζ) στοιχεία από εξωτερικές συναλλαγές μετοχών της εκδότριας, είτε από την ίδια την εκδότρια (όπως νέα έκδοση μετοχών) είτε από μεταβιβάσεις συμμετοχικών τίτλων μεταξύ τρίτων μερών.

B5.2.5 Ο κατάλογος της παραγράφου B5.2.4 δεν είναι εξαντλητικός. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις και τη λειτουργία της εκδότριας οι οποίες διατίθενται μετά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης. Στο μέτρο που υφίστανται οποιοδήποτε συναφείς παράγοντες, δύναται να αποτελούν ένδειξη ότι το κόστος ενδέχεται να μην είναι αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιμετρά την εύλογη αξία.

B5.2.6 Το κόστος δεν είναι ποτέ η βέλτιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας για επενδύσεις σε διαπραγματευόμενους συμμετοχικούς τίτλους (ή συμβόλαια επί διαπραγματευόμενων συμμετοχικών τίτλων).

▼ **M53****Επιμέτρηση αποσβεσμένου κόστους (ενότητα 5.4)***Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου*

- B5.4.1 Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Η περιγραφή των αμοιβών για χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες ενδέχεται να μην είναι ενδεικτική της φύσης και της ουσίας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Οι αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου αντιμετωπίζονται ως προσαρμογή του πραγματικού επιτοκίου, εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο επιμετράται στην εύλογη αξία, με τη μεταβολή της εύλογης αξίας να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αμοιβές αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα κατά την αρχική αναγνώριση του μέσου.
- B5.4.2 Στις αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου περιλαμβάνονται οι εξής:
- α) αμοιβές δημιουργίας που εισπράττονται από την οικονομική οντότητα σε σχέση με τη δημιουργία ή την απόκτηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στις εν λόγω αμοιβές μπορεί να περιλαμβάνεται το αντίτιμο για δραστηριότητες όπως η αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης του δανειολήπτη, η αξιολόγηση και καταγραφή των εγγυήσεων, των εξασφαλίσεων και άλλων συμφωνιών εγγυοδοσίας, η διαπραγμάτευση των όρων του μέσου, η σύνταξη και επεξεργασία εγγράφων και το κλείσιμο της συναλλαγής. Αυτές οι αμοιβές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας μιας συμμετοχής στο προκύπτον χρηματοοικονομικό μέσο·
 - β) αμοιβές δέσμευσης που εισπράττονται από την οικονομική οντότητα για τη δημιουργία δανείου όταν η δανειακή δέσμευση δεν επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.1 στοιχείο α) και η οικονομική οντότητα είναι πιθανό να συνάψει συγκεκριμένη δανειοδοτική συμφωνία. Οι συγκεκριμένες αμοιβές θεωρούνται αντίτιμο για μια εν εξελίξει συμμετοχή στην απόκτηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Εάν η δέσμευση λήξει χωρίς η οικονομική οντότητα να προβεί στο δάνειο, η αμοιβή αναγνωρίζεται ως έσοδα κατά τη λήξη·
 - γ) αμοιβές δημιουργίας που καταβάλλονται κατά την έκδοση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Αυτές οι αμοιβές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας συμμετοχής σε χρηματοοικονομική υποχρέωση. Μια οικονομική οντότητα κάνει διάκριση των αμοιβών και του κόστους που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου για τη χρηματοοικονομική υποχρέωση από τις αμοιβές δημιουργίας και το κόστος συναλλαγής που σχετίζονται με το δικαίωμα παροχής υπηρεσιών, όπως οι υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων.
- B5.4.3 Στις αμοιβές που δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 περιλαμβάνονται οι εξής:
- α) αμοιβές που χρεώνονται για την εξυπηρέτηση δανείου·
 - β) αμοιβές δέσμευσης για τη δημιουργία δανείου όταν η δανειακή δέσμευση δεν επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.1 στοιχείο α) και δεν είναι πιθανό να συναφθεί συγκεκριμένη δανειοδοτική συμφωνία· και
 - γ) αμοιβές κοινοπρακτικού δανείου που εισπράττονται από οικονομική οντότητα που πραγματοποιεί διευθετήσεις για δάνειο και δεν παρακρατεί για την ίδια μέρος του συνολικού δανείου (ή παρακρατεί ένα μέρος με το ίδιο πραγματικό επιτόκιο για ανάλογο κίνδυνο με τους άλλους συμμετέχοντες).

▼ **M53**

- B5.4.4** Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα συνήθως αποσβένει κάθε αμοιβή, καταβληθείσα ή ληφθείσα μονάδα, κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου. Όμως, εάν οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, το κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά σχετίζονται με την τρέχουσα περίοδο, χρησιμοποιείται βραχύτερη περίοδος. Αυτό θα συμβεί όταν η μεταβλητή με την οποία σχετίζονται οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, το κόστος συναλλαγών και άλλα ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο, αναπροσαρμόζεται στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς πριν από την αναμενόμενη λήξη του χρηματοοικονομικού μέσου. Στην περίπτωση αυτή, η κατάλληλη περίοδος απόσβεσης είναι η περίοδος μέχρι την επόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου. Για παράδειγμα, εάν το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό ενός χρηματοοικονομικού μέσου κυμαινόμενου επιτοκίου αντανακλά τους δεδουλευμένους τόκους επί του χρηματοοικονομικού μέσου από την τελευταία καταβολή τόκων ή τις μεταβολές των επιτοκίων της αγοράς από την τελευταία ημερομηνία κατά την οποία το κυμαινόμενο επιτόκιο αναπροσαρμόστηκε στα επιτόκια της αγοράς, αυτό θα αποσβεστεί την ημερομηνία της επόμενης αναπροσαρμογής του κυμαινόμενου επιτοκίου στα επιτόκια της αγοράς. Αυτό συμβαίνει διότι το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό σχετίζεται με την περίοδο έως την ημερομηνία της επόμενης αναπροσαρμογής του επιτοκίου, επειδή, κατά την ημερομηνία εκείνη, η μεταβλητή με την οποία σχετίζεται το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό (ήτοι τα επιτόκια) αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τα επιτόκια της αγοράς. Εάν όμως το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό προκύπτει από μεταβολή του πιστωτικού περιθωρίου επί του κυμαινόμενου επιτοκίου που έχει προσδιοριστεί για το χρηματοοικονομικό μέσο ή από άλλες μεταβλητές που δεν αναπροσαρμόζονται στα επιτόκια της αγοράς, αποσβένεται κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου.
- B5.4.5** Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κυμαινόμενου επιτοκίου, η περιοδική επανεκτίμηση των ταμειακών ροών που πραγματοποιείται προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διακυμάνσεις των επιτοκίων της αγοράς μεταβάλλει το πραγματικό επιτόκιο. Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου αναγνωριστεί αρχικά σε ποσό που ισούται με το εισπρακτέο ή πληρωτέο κατά τη λήξη κεφάλαιο, η επανεκτίμηση των μελλοντικών καταβολών τόκων συνήθως δεν επιδρά σημαντικά στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.
- B5.4.6** Εάν η οικονομική οντότητα αναθεωρήσει τις εκτιμήσεις καταβολών και εισπράξεων της (εξαιρουμένων τροποποιήσεων σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.3 και μεταβολών στις εκτιμήσεις για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές), προσαρμόζει την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή το αποσβεσμένο κόστος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων) έτσι ώστε να αντανακλά τις πραγματικές και αναθεωρημένες εκτιμώμενες συμβατικές ταμειακές ροές. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού μέσου ή το αποσβεσμένο κόστος της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών συμβατικών ταμειακών ροών χρησιμοποιώντας ως επιτόκιο προεξόφλησης το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου (ή το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγορασθεί ή δημιουργηθεί) ή, όπου αρμόζει, το αναθεωρημένο πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Η προσαρμογή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως έσοδο ή έξοδο.
- B5.4.7** Σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση διότι ο πιστωτικός κίνδυνος είναι πολύ υψηλός και, σε περίπτωση αγοράς, αποκτάται σημαντικά υπό το άρτιο. Μια οικονομική οντότητα απαιτείται να συμπεριλαμβάνει τις αρχικές αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο για χρηματοοικονομικά μέσα που θεωρούνται όταν αγοράζονται ή δημιουργούνται ως απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο πρέπει να εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνο επειδή το χρηματοοικονομικό μέσο εμπεριέχει υψηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την αρχική αναγνώριση.

▼ **M53****Κόστος συναλλαγών**

- B5.4.8 Το κόστος συναλλαγών περιλαμβάνει αμοιβές και προμήθειες που καταβάλλονται σε εντολοδόχους (περιλαμβανομένων των υπαλλήλων που εκτελούν χρέη αντιπροσώπου πωλήσεων), συμβούλους, μεσίτες και διαπραγματευτές, εισφορές που επιβάλλονται από τα καταστατικά όργανα και τα χρηματιστήρια αξιών, καθώς και φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Το κόστος συναλλαγών δεν περιλαμβάνει τα υπό ή υπέρ το άρτιο ποσά, το κόστος χρηματοδότησης ή εσωτερικά διοικητικά έξοδα ή κόστος διακράτησης.

Διαγραφή

- B5.4.9 Οι διαγραφές μπορούν να αφορούν το σύνολο ή μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα σχεδιάζει να ασκήσει το δικαίωμά της επί της εξασφάλισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και δεν αναμένει ότι θα ανακτήσει άνω του 30 τοις εκατό της αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την εξασφάλιση. Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει εύλογες προοπτικές ανάκτησης περαιτέρω ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να διαγράψει το υπόλοιπο 70 τοις εκατό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Απομείωση αξίας (ενότητα 5.5)**Συλλογική και μεμονωμένη βάση αξιολόγησης**

- B5.5.1 Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε σχέση με σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση, ενδέχεται να απαιτείται να πραγματοποιηθεί αξιολόγηση των σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου σε συλλογική βάση, εξετάζοντας πληροφορίες που είναι ενδεικτικές σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου, για παράδειγμα, σε μια ομάδα ή υποομάδα χρηματοοικονομικών μέσων. Αυτό αποσκοπεί στο να εξασφαλίζεται ότι μια οικονομική οντότητα επιτυγχάνει τον στόχο της αναγνώρισης αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής όταν παρουσιάζονται σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου, ακόμη και όταν δεν υπάρχουν ακόμη διαθέσιμα αποδεικτικά στοιχεία για τις εν λόγω σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου σε επίπεδο μεμονωμένου μέσου.
- B5.5.2 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής συνήθως αναμένεται να αναγνωρίζονται προτού ένα χρηματοοικονομικό μέσο καταστεί σε καθυστέρηση. Συνήθως, ο πιστωτικός κίνδυνος αυξάνεται σημαντικά προτού ένα χρηματοοικονομικό μέσο καταστεί σε καθυστέρηση ή όταν παρατηρούνται άλλοι παράγοντες καθυστέρησης σε επίπεδο δανειολήπτη (για παράδειγμα, τροποποίηση ή αναδιάρθρωση). Συνεπώς, όταν καθίστανται διαθέσιμες λογικές και βάσιμες πληροφορίες που αφορούν περισσότερο τις μελλοντικές προοπτικές παρά πληροφορίες του παρελθόντος χωρίς αδικαιολόγητο κόστος και προσπάθεια, αυτές πρέπει να χρησιμοποιούνται για να αξιολογούνται οι μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο.
- B5.5.3 Ωστόσο, ανάλογα με τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων και τις διαθέσιμες πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου για συγκεκριμένες ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να εντοπίσει σημαντικές μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου για μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα προτού αυτά καταστούν σε καθυστέρηση. Αυτό ενδέχεται να ισχύει για χρηματοοικονομικά μέσα όπως τα καταναλωτικά δάνεια, για τα οποία υπάρχουν ελάχιστες ή καθόλου επικαιροποιημένες πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου που αποκτώνται και παρακολουθούνται σε τακτική βάση για ένα μεμονωμένο χρηματοοικονομικό μέσο έως ότου ο πελάτης να παραβιάσει τους συμβατικούς όρους. Εάν οι μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου για μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα δεν εντοπιστούν προτού αυτά καταστούν σε καθυστέρηση, η πρόβλεψη ζημίας που θα βασιζόταν αποκλειστικά σε πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου σε επίπεδο μεμονωμένου χρηματοοικονομικού μέσου δεν θα αντανάκλασε πιστά τις μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση.

▼ **M53**

- B5.5.4 Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα δεν έχει στη διάθεσή της λογικές και βάσιμες πληροφορίες που να καθίστανται διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε βάση μεμονωμένου μέσου. Σε αυτή την περίπτωση, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής αναγνωρίζονται σε συλλογική βάση λαμβάνοντας υπόψη περιεκτικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου. Αυτές οι περιεκτικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου πρέπει να ενσωματώνουν όχι μόνο πληροφορίες που αφορούν το παρελθόν, αλλά και όλες τις σχετικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου, συμπεριλαμβανομένων μακροοικονομικών πληροφοριών που αφορούν το μέλλον, προκειμένου να υπολογίζεται κατά προσέγγιση το αποτέλεσμα της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής όταν έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση σε επίπεδο μεμονωμένου μέσου.
- B5.5.5 Για τον προσδιορισμό των σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου και την αναγνώριση πρόβλεψης ζημίας σε συλλογική βάση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να ομαδοποιεί χρηματοοικονομικά μέσα στη βάση κοινών χαρακτηριστικών πιστωτικού κινδύνου με στόχο τη διευκόλυνση της ανάλυσης που είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να καθιστά δυνατό τον έγκαιρο εντοπισμό σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να συγκαλύπτει αυτές τις πληροφορίες ομαδοποιώντας χρηματοοικονομικά μέσα με διαφορετικά χαρακτηριστικά κινδύνου. Παραδείγματα κοινών χαρακτηριστικών πιστωτικού κινδύνου είναι, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- α) είδος μέσου·
 - β) διαβαθμίσεις πιστωτικού κινδύνου·
 - γ) είδος εξασφάλισης·
 - δ) ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης·
 - ε) υπολειπόμενη διάρκεια μέχρι τη λήξη·
 - στ) κλάδος·
 - ζ) γεωγραφική τοποθεσία δανειολήπτη· και
 - η) αξία της εξασφάλισης σε σχέση με το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, εάν αυτή επηρεάζει την πιθανότητα αθέτησης (για παράδειγμα, τα δάνεια χωρίς δικαίωμα αναγωγής σε ορισμένες δικαιοδοσίες ή οι δείκτες δανείου-αξίας).
- B5.5.6 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.4, απαιτείται η αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα σε σχέση με τα οποία έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να ομαδοποιήσει χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία θεωρείται ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση με βάση κοινά χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου, η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε ένα μέρος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τα οποία θεωρείται ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά. Η άθροιση των χρηματοοικονομικών μέσων για την αξιολόγηση του κατά πόσον υπάρχουν μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου σε συλλογική βάση μπορεί να αλλάζει με τον χρόνο, καθώς νέες πληροφορίες καθίσταται διαθέσιμες σχετικά με τις ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων ή τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα.

▼ **M53****Χρόνος αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής**

- B5.5.7 Η αξιολόγηση του κατά πόσον θα πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής βασίζεται σε σημαντικές αυξήσεις της πιθανότητας ή του κινδύνου αθέτησης που προκύπτει μετά την αρχική αναγνώριση (ανεξαρτήτως εάν η τιμή ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αναπροσαρμοστεί έτσι ώστε να αντανακλά μια αύξηση του πιστωτικού κινδύνου) και όχι σε στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει καταστεί απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς ή σε πραγματική αθέτηση. Γενικά, θα έχει παρατηρηθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου προτού ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο καταστεί απομειωμένης πιστωτικής αξίας ή πριν από την εμφάνιση πραγματικής αθέτησης.
- B5.5.8 Όσον αφορά τις ταμειακές δεσμεύσεις, μια οικονομική οντότητα εξετάζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης σε σχέση με το δάνειο το οποίο αφορά μια δανειακή δέσμευση. Όσον αφορά τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, μια οικονομική οντότητα εξετάζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης του συμβολαίου από πλευράς συγκεκριμένου οφειλέτη.
- B5.5.9 Η σημασία μιας μεταβολής του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση εξαρτάται από τον κίνδυνο αθέτησης ως είχε κατά την αρχική αναγνώριση. Συνεπώς, μια δεδομένη μεταβολή, σε απόλυτες τιμές, του κινδύνου αθέτησης είναι πιο σημαντική για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με χαμηλότερο αρχικό κίνδυνο αθέτησης σε σύγκριση με ένα χρηματοοικονομικό μέσο με υψηλότερο αρχικό κίνδυνο αθέτησης.
- B5.5.10 Ο κίνδυνος αθέτησης που φέρουν χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπεριέχουν συγκρίσιμο πιστωτικό κίνδυνο αυξάνεται όσο αυξάνεται η αναμενόμενη διάρκεια ζωής του μέσου· για παράδειγμα, ο κίνδυνος αθέτησης για ένα ομόλογο που αξιολογείται με AAA και με αναμενόμενη διάρκεια ζωής 10 έτη είναι υψηλότερος από ένα ομόλογο αξιολόγησης AAA και με αναμενόμενη διάρκεια ζωής πέντε έτη.
- B5.5.11 Εξαιτίας της σχέσης μεταξύ της αναμενόμενης διάρκειας ζωής και του κινδύνου αθέτησης, η μεταβολή του πιστωτικού κινδύνου δεν μπορεί να αξιολογηθεί συγκρίνοντας απλώς τη μεταβολή του απόλυτου κινδύνου αθέτησης διαχρονικά. Για παράδειγμα, εάν ο κίνδυνος αθέτησης για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με αναμενόμενη διάρκεια ζωής 10 ετών κατά την αρχική αναγνώριση είναι ταυτόσημος με τον κίνδυνο αθέτησης για το ίδιο χρηματοοικονομικό μέσο όταν η αναμενόμενη διάρκεια ζωής του σε επόμενη περίοδο είναι μόνο πέντε έτη, αυτό ενδέχεται να υποδεικνύει αύξηση του πιστωτικού κινδύνου. Αυτό συμβαίνει διότι ο κίνδυνος αθέτησης κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής συνήθως μειώνεται με την πάροδο του χρόνου εάν ο πιστωτικός κίνδυνος παραμένει αμετάβλητος και το χρηματοοικονομικό μέσο είναι πιο κοντά στη λήξη του. Ωστόσο, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά μέσα που προβλέπουν σημαντικές υποχρεώσεις πληρωμής μόνο όταν πλησιάζει η λήξη τους, ο κίνδυνος αθέτησης ενδέχεται να μη μειώνεται απαραίτητα με την πάροδο του χρόνου. Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη άλλους ποιοτικούς παράγοντες που θα μπορούσαν να καταδείξουν αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση.
- B5.5.12 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει διάφορες προσεγγίσεις κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση ή κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει διαφορετικές προσεγγίσεις για διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα. Μια προσέγγιση που δεν περιλαμβάνει μια ρητά καθορισμένη πιθανότητα αθέτησης ως δεδομένο αφ' εαυτού, όπως μια προσέγγιση ποσοστού πιστωτικών ζημιών, μπορεί να συμβαδίζει με τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου, υπό την προϋπόθεση η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να διαχωρίζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης από τις μεταβολές σε άλλους παράγοντες καθορισμού των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, όπως η εξασφάλιση, και κατά την αξιολόγηση λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα:

▼ **M53**

- α) τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση
- β) την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου και
- γ) λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και ενδέχεται να επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο.

B5.5.13 Στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για να καθοριστεί αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο μετά την αρχική αναγνώριση πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα χαρακτηριστικά του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας των χρηματοοικονομικών μέσων) και το μοτίβο εξέλιξης των γεγονότων αθέτησης στο παρελθόν για συγκρίσιμα χρηματοοικονομικά μέσα. Παρά την απαίτηση της παραγράφου 5.5.9, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία το μοτίβο εξέλιξης των γεγονότων αθέτησης δεν επικεντρώνεται σε συγκεκριμένο σημείο κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου, οι μεταβολές του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες ενδέχεται να αποτελούν εύλογη προσέγγιση των μεταβολών του κινδύνου αθέτησης κατά τη διάρκεια ζωής. Σε παρόμοιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες προκειμένου να καθορίσει αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση, εκτός εάν από τις περιστάσεις προκύπτει ότι μια αξιολόγηση διάρκειας ζωής είναι αναγκαία.

B5.5.14 Ωστόσο, για ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα ή σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να μην ενδείκνυται η χρήση των μεταβολών του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες προκειμένου να καθοριστεί αν πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Για παράδειγμα, η μεταβολή του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες ενδέχεται να μην είναι η κατάλληλη βάση για να καθοριστεί αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με διάρκεια άνω των 12 μηνών όταν:

- α) το χρηματοοικονομικό μέσο προβλέπει σημαντικές υποχρεώσεις πληρωμής μόνο μετά τους επόμενους 12 μήνες·
- β) προκύπτουν μεταβολές σε σχετικούς μακροοικονομικούς ή άλλους παράγοντες που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο και δεν αντικατοπτρίζονται επαρκώς στον κίνδυνο αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες· ή
- γ) όταν οι μεταβολές παραγόντων που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο του χρηματοοικονομικού μέσου (ή έχουν ακόμη ισχυρότερη επίδραση) πέραν των 12 μηνών.

Καθορισμός του κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος μετά την αρχική αναγνώριση

B5.5.15 Μια οικονομική οντότητα, όταν καθορίζει αν απαιτείται αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος και προσπάθεια και που ενδέχεται να επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο ενός χρηματοοικονομικού μέσου σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.17 (στοιχείο γ). Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να πραγματοποιεί εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες κατά τον καθορισμό του κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση.

▼ **M53**

B5.5.16 Η ανάλυση πιστωτικού κινδύνου είναι μια πολυπαραγοντική και ολιστική ανάλυση· το κατά πόσον ένας παράγοντας είναι σχετικός και η στάθμισή του σε σχέση με άλλους παράγοντες θα εξαρτηθεί από τον τύπο του προϊόντος, τα χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών μέσων και του δανειολήπτη καθώς και από τη γεωγραφική περιοχή. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και αφορούν το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο που αξιολογείται. Ωστόσο, ορισμένοι παράγοντες ή δείκτες ενδέχεται να μην είναι δυνατόν να εντοπιστούν σε επίπεδο μεμονωμένου χρηματοοικονομικού μέσου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι παράγοντες ή δείκτες πρέπει να αξιολογούνται για κατάλληλα χαρτοφυλάκια, ομάδες χαρτοφυλακίων ή τμήματα ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών μέσων προκειμένου να καθορίζεται αν οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.5.3 για την αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής έχουν εκπληρωθεί.

B5.5.17 Ο κάτωθι μη εξαντλητικός κατάλογος πληροφοριών ενδέχεται να είναι χρήσιμος για την αξιολόγηση των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου:

- α) σημαντικές μεταβολές σε εσωτερικούς δείκτες τιμών του πιστωτικού κινδύνου ως αποτέλεσμα μεταβολής του πιστωτικού κινδύνου από τη σύναψή του, συμπεριλαμβανομένου μεταξύ άλλων, του πιστωτικού περιθωρίου που θα προέκυπτε σε περίπτωση νέας δημιουργίας ή έκδοσης ενός συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου ή παρόμοιου χρηματοοικονομικού μέσου με τους ίδιους όρους και τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο κατά την ημερομηνία αναφοράς·
- β) άλλες μεταβολές στα επιτόκια ή στους όρους ενός υφιστάμενου χρηματοοικονομικού μέσου που θα διέφεραν σημαντικά εάν το μέσο είχε μόλις δημιουργηθεί ή εκδοθεί κατά την ημερομηνία αναφοράς (όπως πιο αυστηρές ρήτρες, αυξημένα ποσά εξασφαλίσεων ή εγγυήσεων ή μεγαλύτερο συντελεστή κάλυψης εισοδήματος) λόγω μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου μετά την αρχική αναγνώριση·
- γ) σημαντικές μεταβολές σε εξωτερικούς δείκτες πιστωτικού κινδύνου της αγοράς για ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα με την ίδια αναμενόμενη διάρκεια ζωής. Στους δείκτες πιστωτικού κινδύνου της αγοράς που ενδέχεται να μεταβληθούν περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:
 - i) το πιστωτικό περιθώριο·
 - ii) οι τιμές των συμφωνιών ανταλλαγής κινδύνου αθέτησης για τον δανειολήπτη·
 - iii) η χρονική διάρκεια ή ο βαθμός στον οποίο η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ήταν μικρότερη από το αποσβεσμένο κόστος του· και
 - iv) άλλες πληροφορίες της αγοράς που αφορούν τον δανειολήπτη, όπως οι μεταβολές στην τιμή του χρέους και των συμμετοχικών τίτλων ενός δανειολήπτη·
- δ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή στην εξωτερική πιστοληπτική διαβάθμιση του χρηματοοικονομικού μέσου·
- ε) πραγματική ή αναμενόμενη υποβάθμιση εσωτερικής πιστοληπτικής διαβάθμισης για τον δανειολήπτη ή μείωση της βαθμολόγησης συμπεριφοράς που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση του πιστωτικού κινδύνου εσωτερικά. Οι εσωτερικές πιστοληπτικές διαβαθμίσεις και η εσωτερική βαθμολόγηση συμπεριφοράς είναι περισσότερο αξιόπιστες όταν αντιστοιχίζονται με εξωτερικές διαβαθμίσεις ή υποστηρίζονται από μελέτες αθέτησης·

▼ **M53**

- στ) υφιστάμενες ή προβλεπόμενες δυσμενείς μεταβολές στις επιχειρηματικές, χρηματοοικονομικές ή οικονομικές συνθήκες που αναμένεται να προκαλέσουν σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκριθεί στις δανειακές δεσμεύσεις του, όπως πραγματική ή αναμενόμενη αύξηση των επιτοκίων ή πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική αύξηση των ποσοστών ανεργίας·
- ζ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή των αποτελεσμάτων χρήσης του δανειολήπτη. Μερικά παραδείγματα είναι, μεταξύ άλλων, τα πραγματικά ή αναμενόμενα μειούμενα έσοδα ή περιθώρια, οι αυξανόμενοι λειτουργικοί κίνδυνοι, οι ανεπάρκειες κεφαλαίου κίνησης, η υποβάθμιση της ποιότητας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού, η αυξημένη μόχλευση ισολογισμού, η ρευστότητα, τα προβλήματα στη διοίκηση ή οι μεταβολές στο αντικείμενο δραστηριοτήτων ή την οργανωτική δομή (όπως η διακοπή ενός τομέα της επιχειρηματικής δραστηριότητας) που έχουν ως αποτέλεσμα σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκρίνεται στις δανειακές δεσμεύσεις του·
- η) σημαντικές μειώσεις του πιστωτικού κινδύνου άλλων χρηματοοικονομικών μέσων του ίδιου δανειολήπτη·
- θ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική δυσμενής μεταβολή στο κανονιστικό, οικονομικό ή τεχνολογικό περιβάλλον του δανειολήπτη που έχει ως αποτέλεσμα σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκρίνεται στις δανειακές δεσμεύσεις του, όπως μια μείωση της ζήτησης για τα προϊόντα που πωλεί ο δανειολήπτης εξαιτίας μιας τεχνολογικής αλλαγής·
- ι) σημαντικές μεταβολές στην αξία της εξασφάλισης που υποστηρίζει την υποχρέωση ή στην ποιότητα των εγγυήσεων τρίτων ή των πιστωτικών ενισχύσεων που αναμένεται να μειώσουν το οικονομικό κίνητρο του δανειολήπτη να καταβάλλει τις προγραμματισμένες συμβατικές πληρωμές ή να επηρεάσουν με άλλο τρόπο την πιθανότητα μιας αθέτησης. Για παράδειγμα, εάν η αξία της εξασφάλισης μειωθεί λόγω μείωσης των τιμών των κατοικιών, οι δανειολήπτες σε ορισμένες δικαιοδοσίες έχουν μεγαλύτερο κίνητρο αθέτησης των στεγαστικών δανείων τους·
- ια) σημαντική μεταβολή στην ποιότητα της εγγύησης που έχει παρασχεθεί από μέτοχο (ή τους γονείς ενός ατόμου), εάν ο μέτοχος (ή οι γονείς) έχουν το κίνητρο και την οικονομική δυνατότητα να αποτρέψουν μια αθέτηση μέσω της εισφοράς κεφαλαίων ή μετρητών·
- ιβ) σημαντικές μεταβολές, όπως μειώσεις στην οικονομική υποστήριξη από μια μητρική οικονομική οντότητα ή άλλη συνδεδεμένη εταιρεία ή μια πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή στην ποιότητα της πιστωτικής ενίσχυσης, που αναμένεται να μειώσουν το οικονομικό κίνητρο του δανειολήπτη να καταβάλλει τις προγραμματισμένες συμβατικές πληρωμές. Στις ενισχύσεις ή στην υποστήριξη της πιστωτικής ποιότητας περιλαμβάνεται η εξέταση της οικονομικής κατάστασης του εγγυητή ή/και, όταν πρόκειται για συμμετοχές που εκδίδονται σε τιτλοποιήσεις, το κατά πόσον οι συμμετοχές μειωμένης εξασφάλισης αναμένεται ότι θα επαρκέσουν για την απορρόφηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (για παράδειγμα, για τα υποκείμενα δάνεια του τίτλου)·
- ιγ) αναμενόμενες μεταβολές στην τεκμηρίωση του δανείου, συμπεριλαμβανομένης αναμενόμενης αθέτησης των όρων της σύμβασης που ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα παρεκκλίσεις ή τροποποιήσεις για ρήτρες, αποχή από την καταβολή τόκων, κλιμάκωση επιτοκίων, απαίτηση πρόσθετων εξασφαλίσεων ή εγγυήσεων ή άλλες μεταβολές στο συμβατικό πλαίσιο του μέσου·

▼ **M53**

- ιδ) σημαντικές μεταβολές στην αναμενόμενη απόδοση και συμπεριφορά του δανειολήπτη, συμπεριλαμβανομένων μεταβολών στην κατάσταση πληρωμών των δανειοληπτών της ομάδας (για παράδειγμα, αύξηση του αναμενόμενου αριθμού ή της έκτασης των καθυστερημένων συμβατικών πληρωμών ή σημαντικές αυξήσεις του αναμενόμενου αριθμού των οφειλετών πιστωτικών καρτών που αναμένεται να προσεγγίσουν ή να υπερβούν το πιστωτικό όριο τους ή αναμένεται να καταβάλουν το ελάχιστο μηνιαίο ποσό)·
- ιε) μεταβολές στην προσέγγιση διαχείρισης πιστώσεων της οικονομικής οντότητας σε σχέση με το χρηματοοικονομικό μέσο· δηλαδή, με βάση νέους δείκτες των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου, η πρακτική διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας αναμένεται να γίνει πιο δυναμική ή να επικεντρωθεί στη διαχείριση του μέσου, όπως το να θεθεί το μέσο υπό στενότερη παρακολούθηση ή έλεγχο ή η οικονομική οντότητα να παρέμβει ειδικά στον δανειολήπτη·
- ιστ) πληροφορίες για το παρελθόν, συμπεριλαμβανομένου του μαχητού τεκμηρίου όπως καθορίζεται στην παράγραφο 5.5.11.

B5.5.18 Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι διαθέσιμες ποιοτικές και μη στατιστικές ποσοτικές πληροφορίες ενδέχεται να επαρκούν προκειμένου να καθοριστεί αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει ικανοποιήσει το κριτήριο για την αναγνώριση πρόβλεψης ζημίας ποσού που ισούται με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες δεν είναι αναγκαίο να διοχετεύονται μέσω στατιστικού μοντέλου ή διαδικασίας πιστοληπτικής διαβάθμισης προκειμένου να καθοριστεί αν έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου για το χρηματοοικονομικό μέσο. Σε άλλες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να απαιτείται να εξετάσει άλλες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών από τα στατιστικά μοντέλα της ή τις διαδικασίες της πιστοληπτικής διαβάθμισης. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να στηρίζει την αξιολόγηση και στους δύο τύπους πληροφοριών, δηλαδή σε ποιοτικούς παράγοντες που δεν καλύπτονται μέσω της διαδικασίας εσωτερικών διαβαθμίσεων και σε μια ειδική κατηγορία εσωτερικών διαβαθμίσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση, εάν και οι δύο τύποι πληροφοριών είναι σημαντικοί.

Το μαχητό τεκμήριο καθυστέρησης άνω των 30 ημερών

B5.5.19 Το μαχητό τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 δεν αποτελεί απόλυτο δείκτη ότι πρέπει να αναγνωριστούν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, αλλά θεωρείται ότι είναι το ύστατο χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ακόμη και όταν χρησιμοποιούνται πληροφορίες που αφορούν το μέλλον (συμπεριλαμβανομένων μακροοικονομικών παραγόντων σε επίπεδο χαρτοφυλακίου).

B5.5.20 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να ανατρέψει αυτό το τεκμήριο. Ωστόσο, μπορεί να το κάνει αυτό μόνο όταν διαθέτει λογικές και βάσιμες πληροφορίες που καταδεικνύουν ότι ακόμη και αν οι συμβατικές πληρωμές καθυστερήσουν για διάστημα άνω των 30 ημερών, αυτό δεν αντικατοπτρίζει σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση κατά την οποία η μη πληρωμή ήταν αποτέλεσμα διοικητικής παράλειψης και όχι αποτέλεσμα οικονομικής δυσχέρειας του δανειολήπτη ή εάν η οικονομική οντότητα έχει πρόσβαση σε ιστορικά στοιχεία που καταδεικνύουν ότι δεν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ σημαντικών αυξήσεων του κινδύνου αθέτησης και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τα οποία οι πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών, αλλά από τα συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτει συσχέτιση όταν οι πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 60 ημερών.

▼ **M53**

- B5.5.21 Μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αντιστοιχίσει τον χρόνο σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου και της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής με τον χρόνο κατά τον οποίο ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο κρίνεται απομειωμένης πιστωτικής αξίας ή με τον εσωτερικό καθορισμό της αθέτησης της οικονομικής οντότητας.

Χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς

- B5.5.22 Ο πιστωτικός κίνδυνος για ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται χαμηλός για τους σκοπούς της παραγράφου 5.5.10, εάν το χρηματοοικονομικό μέσο παρουσιάζει χαμηλό κίνδυνο αθέτησης, εάν ο δανειολήπτης έχει αδιαμφισβήτητη ικανότητα να ανταποκριθεί στις συμβατικές υποχρεώσεις ταμειακών ροών που απορρέουν από αυτό σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα και εάν οι δυσμενείς μεταβολές στις οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες σε πιο μακροπρόθεσμο ορίζοντα ενδέχεται, αλλά όχι απαραίτητα, να μειώσουν την ικανότητα του δανειολήπτη να εκπληρώνει τις σχετικές με αυτό συμβατικές υποχρεώσεις ταμειακών ροών. Τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν θεωρείται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο όταν εκτιμάται ότι εμπεριέχουν χαμηλό κίνδυνο ζημίας μόνο και μόνο λόγω της αξίας της εξασφάλισης και το χρηματοοικονομικό μέσο χωρίς την εν λόγω εξασφάλιση δεν θα θεωρούνταν χαμηλού πιστωτικού κινδύνου. Τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν θεωρείται, επίσης, ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο μόνο και μόνο επειδή εμπεριέχουν χαμηλότερο κίνδυνο αθέτησης από τα υπόλοιπα χρηματοοικονομικά μέσα της οικονομικής οντότητας ή σε σχέση με τον πιστωτικό κίνδυνο της δικαιοδοσίας εντός της οποίας δραστηριοποιείται η οντότητα.

- B5.5.23 Προκειμένου να καθορίσει αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις εσωτερικές διαβαθμίσεις πιστωτικού κινδύνου ή άλλες μεθοδολογίες που συνάδουν με έναν καθολικά κατανοητό ορισμό του χαμηλού πιστωτικού κινδύνου στις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι κίνδυνοι και το είδος των χρηματοοικονομικών μέσων που αξιολογούνται. Μια εξωτερική διαβάθμιση «επενδυτικού βαθμού» αποτελεί παράδειγμα χρηματοοικονομικού μέσου που μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Ωστόσο, τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν απαιτείται να έχουν αξιολογηθεί από εξωτερικούς φορείς για να θεωρηθεί ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Ωστόσο, θα πρέπει να θεωρούνται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο από την πλευρά ενός συμμετέχοντα στην αγορά που έχει λάβει υπόψη όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις του χρηματοοικονομικού μέσου.

- B5.5.24 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής δεν αναγνωρίζονται για ένα χρηματοοικονομικό μέσο μόνο και μόνο επειδή αυτό είχε θεωρηθεί ότι εμπεριείχε χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, ενώ κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν θεωρείται πλέον ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν υπήρξε σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση και, συνεπώς, κατά πόσον απαιτείται να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3.

Τροποποιήσεις

- B5.5.25 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η επαναδιαπραγμάτευση ή τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιφέρει την παύση της αναγνώρισης του υφιστάμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Όταν η τροποποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του υφιστάμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την επακόλουθη αναγνώριση του τροποποιημένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, το τροποποιημένο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται «νέο» χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.

▼ **M53**

B5.5.26 Αντιστοίχως, η ημερομηνία της τροποποίησης αντιμετωπίζεται ως η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης στο τροποποιημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Αυτό τυπικά σημαίνει την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό που ισούται με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου έως ότου εκπληρωθούν οι απαιτήσεις για την αναγνώριση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής της παραγράφου 5.5.3. Ωστόσο, σε ορισμένες σπάνιες περιπτώσεις, ύστερα από τροποποίηση που έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του αρχικού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ενδέχεται να υπάρχουν δεδομένα που τεκμηριώνουν ότι το τροποποιημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και, συνεπώς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωριστεί ως δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Αυτό ενδέχεται να συμβεί, για παράδειγμα, σε μια κατάσταση κατά την οποία υπήρξε σημαντική τροποποίηση επισφαλούς περιουσιακού στοιχείου που είχε ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του αρχικού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι δυνατόν από την τροποποίηση να προκύψει ένα νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση.

B5.5.27 Εάν οι συμβατικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχουν αποτελέσει αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης ή έχουν τροποποιηθεί με άλλο τρόπο, αλλά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχει παύσει να αναγνωρίζεται, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν θεωρείται αυτομάτως ότι έχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει παρουσιαστεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση στη βάση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Σε αυτές τις πληροφορίες περιλαμβάνονται τα ιστορικά στοιχεία και οι πληροφορίες που αφορούν το μέλλον, καθώς και μια αξιολόγηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με τις περιστάσεις που είχαν ως αποτέλεσμα την τροποποίηση. Στα στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια για την αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ενδέχεται να περιλαμβάνεται ιστορικό της επικαιροποιημένης και εμπρόθεσμης εκτέλεσης πληρωμών έναντι των τροποποιημένων συμβατικών όρων. Συνήθως, ένας πελάτης πρέπει να επιδεικνύει συστηματικά καλή συμπεριφορά πληρωμών στη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου προτού να θεωρηθεί ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει μειωθεί. Για παράδειγμα, ένα ιστορικό ληξιπρόθεσμων και ελλείπων πληρωμών συνήθως δεν εξαλείφεται μόνο και μόνο με την καταβολή μιας εμπρόθεσμης πληρωμής ύστερα από τροποποίηση των συμβατικών όρων.

Επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών*Αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές*

B5.5.28 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές είναι μια σταθμισμένη βάσει πιθανοτήτων εκτίμηση των πιστωτικών ζημιών (δηλαδή, η παρούσα αξία όλων των υστερήσεων ταμειακών ροών) κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου. Ως υστέρηση ταμειακών ροών νοείται η διαφορά μεταξύ των ταμειακών ροών που οφείλονται σε μια οικονομική οντότητα σύμφωνα με τη σύμβαση και των ταμειακών ροών που η οντότητα αναμένει να εισπράξει. Επειδή στις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές λαμβάνεται υπόψη το ποσό και ο χρόνος των πληρωμών, πιστωτική ζημία προκύπτει ακόμη και σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα προσδοκά ότι θα εξοφληθεί στο ακέραιο, αλλά αργότερα από τον συμβατικό χρόνο της καταβολής.

B5.5.29 Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ως πιστωτική ζημία νοείται η παρούσα αξία της διαφοράς μεταξύ:

- α) των συμβατικών ταμειακών ροών που οφείλονται σε μια οικονομική οντότητα με βάση τη σύμβαση και
- β) των ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει.

▼ **M53**

B5.5.30 Στις μη εκταμιευθείσες δανειακές δεσμεύσεις, ως πιστωτική ζημία νοείται η παρούσα αξία της διαφοράς μεταξύ:

- α) των συμβατικών ταμειακών ροών που οφείλονται στην οικονομική οντότητα εάν ο κάτοχος της δανειακής δέσμευσης εκταμιεύσει το δάνειο· και
- β) των ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει σε περίπτωση εκταμίευσης του δανείου.

B5.5.31 Η εκτίμηση μιας οικονομικής οντότητας για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από δανειακές δεσμεύσεις πρέπει να συμβαδίζει με τις προσδοκίες της για τις εκταμιεύσεις έναντι της εν λόγω δανειακής δέσμευσης, δηλαδή, κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ζημιών δωδεκαμήνου λαμβάνει υπόψη το τμήμα της δανειακής δέσμευσης που αναμένεται να εκταμιευθεί εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς και κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής λαμβάνει υπόψη το τμήμα της δανειακής δέσμευσης που αναμένεται να εκταμιευθεί κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής της δανειακής δέσμευσης.

B5.5.32 Για ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης, η οικονομική οντότητα απαιτείται να καταβάλλει πληρωμές μόνο σε περίπτωση αθέτησης από τον οφειλέτη, σύμφωνα με τους όρους του μέσου το οποίο είναι εγγυημένο. Αντιστοίχως, οι υστερήσεις ταμειακών ροών είναι οι αναμενόμενες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου έναντι πιστωτικής ζημίας που έχει υποστεί μείον τυχόν ποσά που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει από τον κάτοχο, τον οφειλέτη ή οποιοδήποτε άλλο μέρος. Εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι πλήρως εγγυημένο, η εκτίμηση των υστερήσεων ταμειακών ροών για ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης θα συνάδει με την εκτίμηση των υστερήσεων των ταμειακών ροών για το περιουσιακό στοιχείο που είναι εγγυημένο.

B5.5.33 Για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά το οποίο δεν αποτελεί αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες ως τη διαφορά μεταξύ της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που έχουν προεξοφληθεί με βάση το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Κάθε προσαρμογή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως κέρδος ή ζημία απομείωσης.

▼ **M54**

B5.5.34 Κατά την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας για απαίτηση από μίσθωση, οι ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών πρέπει να συνάδουν με τις ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της απαίτησης από μίσθωμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*.

▼ **M53**

B5.5.35 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί πρακτικές λύσεις κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών εάν αυτές συνάδουν με τις αρχές της παραγράφου 5.5.17. Ένα παράδειγμα πρακτικής λύσης είναι ο υπολογισμός των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών για εμπορικές απαιτήσεις χρησιμοποιώντας έναν πίνακα προβλέψεων. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την πείρα της από το ιστορικό πιστωτικών ζημιών (ύστερα από προσαρμογή, όπως ενδείκνυται σύμφωνα με τις παραγράφους B5.5.51–B5.5.52) για εμπορικές απαιτήσεις προκειμένου να υπολογίσει τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου ή τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ενδείκνυται. Ένας πίνακας προβλέψεων θα μπορούσε, για παράδειγμα, να καθορίζει σταθερούς συντελεστές προβλέψεων, ανάλογα με τις ημέρες που είναι σε καθυστέρηση η εμπορική απαίτηση (για παράδειγμα, 1 τοις εκατό εάν δεν είναι σε καθυστέρηση, 2 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση λιγότερες από 30 ημέρες, 3 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση περισσότερες από 30 ημέρες αλλά λιγότερες από 90 ημέρες, 20 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση από 90 έως 180 ημέρες κ.λπ.). Ανάλογα με τη διαφοροποίηση της πελατειακής

▼ **M53**

της βάσης, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί κατάλληλες ομαδοποιήσεις, εάν η πείρα της από το ιστορικό πιστωτικών ζημιών καταδεικνύει σημαντικές διαφορές στις κατανομές ζημιών για διαφορετικές ομάδες πελατών. Στα παραδείγματα κριτηρίων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται η γεωγραφική περιοχή, το είδος προϊόντος, η διαβάθμιση πελάτη, η εξασφάλιση ή η ασφάλιση εμπορικών πιστώσεων και το είδος πελάτη (όπως χονδρικής ή λιανικής).

Ορισμός της αθέτησης

- B5.5.36 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.9, όταν μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν ο πιστωτικός κίνδυνος για ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει αυξηθεί σημαντικά, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση.
- B5.5.37 Όταν ορίζει την αθέτηση για τους σκοπούς του καθορισμού του κινδύνου αθέτησης, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει ορισμό της αθέτησης που συνάδει με τον ορισμό που χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της εσωτερικής διαχείρισης του πιστωτικού κινδύνου για το σχετικό χρηματοοικονομικό μέσο και λαμβάνει υπόψη ποιοτικούς δείκτες (για παράδειγμα, χρηματοοικονομικές ρήτρες), κατά περίπτωση. Ωστόσο, υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι πρέπει να θεωρείται ότι υφίσταται αθέτηση το αργότερο 90 ημέρες αφού ένα χρηματοοικονομικό μέσο εμφανίσει καθυστέρηση, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει λογικές και βάσιμες πληροφορίες από τις οποίες προκύπτει ότι ένα κριτήριο αθέτησης που καθορίζει μεγαλύτερη καθυστέρηση είναι καταλληλότερο. Ο ορισμός της αθέτησης που χρησιμοποιείται για αυτούς τους σκοπούς πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός εάν προκύψουν πληροφορίες που καταδεικνύουν ότι ένας διαφορετικός ορισμός της αθέτησης είναι καταλληλότερος για ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

Χρονική περίοδος εκτίμησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

- B5.5.38 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.19, η μέγιστη περίοδος κατά την οποία επιμετρώνται οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο. Για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, η περίοδος αυτή είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος κατά την οποία μια οικονομική οντότητα έχει τρέχουσα συμβατική υποχρέωση χορήγησης πίστωσης.
- B5.5.39 Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.20, ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν και δάνειο και ένα τμήμα μη εκταμιευμένης δέσμευσης και η συμβατική δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να απαιτήσει αποπληρωμή και να ακυρώσει τη μη εκταμιευμένη δέσμευση δεν περιορίζει την έκθεσή της σε πιστωτικές ζημιές κατά την περίοδο συμβατικής ειδοποίησης. Για παράδειγμα, οι ανακυκλούμενες πιστωτικές διευκολύνσεις, όπως οι πιστωτικές κάρτες και οι διευκολύνσεις υπερανάληψης, μπορούν βάσει σύμβασης να ανακληθούν από τον δανειστή με ειδοποίηση που μόλις μιας ημέρας. Ωστόσο, στην πράξη, οι δανειστές συνεχίζουν να χορηγούν πίστωση για μεγαλύτερη περίοδο και ενδέχεται να αποσύρουν τη διευκόλυνση μόνο αφού αυξηθεί ο πιστωτικός κίνδυνος του δανειολήπτη, με αποτέλεσμα να είναι πολύ αργά για να αποτραπούν εν μέρει ή συνολικά οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές. Αυτά τα χρηματοοικονομικά μέσα γενικά έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά ως αποτέλεσμα της φύσης του χρηματοοικονομικού μέσου, του τρόπου διαχείρισης των χρηματοοικονομικών μέσων και της φύσης των διαθέσιμων πληροφοριών σχετικά με σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου:
- α) τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν έχουν καθορισμένη διάρκεια ή χρονοδιάγραμμα αποπληρωμών και συνήθως προβλέπουν βραχεία περίοδο ακύρωσης της σύμβασης (για παράδειγμα, μία ημέρα)
 - β) η συμβατική δυνατότητα ακύρωσης της σύμβασης δεν επιβάλλεται στο πλαίσιο της κανονικής καθημερινής διαχείρισης του χρηματοοικονομικού μέσου υπό κανονικές συνθήκες και η σύμβαση μπορεί να ακυρωθεί μόνο όταν η οικονομική οντότητα αντιληφθεί αύξηση του πιστωτικού κινδύνου στο επίπεδο της διευκόλυνσης και
 - γ) η διαχείριση των χρηματοοικονομικών μέσων διεξάγεται σε συλλογική βάση.

▼ **M53**

- B5.5.40 Κατά τον καθορισμό της περιόδου κατά την οποία η οικονομική οντότητα αναμένεται να είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο, αλλά για την οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δεν θα μετρηστούν από τα κανονικά μέτρα διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας, μια οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη παράγοντες όπως τα ιστορικά στοιχεία και η πείρα σχετικά με:
- α) την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα ήταν εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα·
 - β) τη χρονική διάρκεια εμφάνισης σχετικών αθετήσεων για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα έπειτα από σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου· και
 - γ) τα μέτρα διαχείρισης του πιστωτικού κινδύνου που αναμένεται να λάβει μια οικονομική οντότητα μετά την αύξηση του πιστωτικού κινδύνου για το χρηματοοικονομικό μέσο, όπως η μείωση ή η ανάκληση των μη εκταμιευμένων ορίων.

Σταθμισμένη βάση πιθανοτήτων έκβαση

- B5.5.41 Στόχος της εκτίμησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν είναι η εκτίμηση ούτε της απαισιόδοξης εκδοχής ούτε της αισιόδοξης εκδοχής. Αντ' αυτού, μια εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών αντικατοπτρίζει πάντα την πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία καθώς και την πιθανότητα να μην προκύψει πιστωτική ζημία, ακόμη και αν η πιθανότερη έκβαση είναι να μην υπάρξει πιστωτική ζημία.
- B5.5.42 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.17 στοιχείο α), η εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών απαιτείται να αντικατοπτρίζει ένα ποσό που έχει καθοριστεί αμερόληπτα και έχει σταθμιστεί βάσει πιθανότητας, το οποίο καθορίζεται μέσω της αξιολόγησης ενός εύρους πιθανών εκβάσεων. Στην πράξη, η ανάλυση αυτή δεν χρειάζεται να είναι σύνθετη. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι αρκετή μια σχετικά απλή μοντελοποίηση, χωρίς να απαιτείται μεγάλος αριθμός λεπτομερών προσομοιώσεων σεναρίων. Για παράδειγμα, οι μέσες πιστωτικές ζημιές για μια μεγάλη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων με κοινά χαρακτηριστικά κινδύνου ενδέχεται να είναι μια λογική εκτίμηση του σταθμισμένου βάσει πιθανοτήτων ποσού. Σε άλλες περιπτώσεις, πιθανώς να απαιτείται ο προσδιορισμός σεναρίων που καθορίζουν το ποσό και τον χρόνο των ταμειακών ροών για συγκεκριμένες εκβάσεις και της εκτιμώμενης πιθανότητας να προκύψουν αυτές οι εκβάσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές αντικατοπτρίζουν τουλάχιστον δύο εκβάσεις σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.18.
- B5.5.43 Για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, μια οικονομική οντότητα εκτιμά τον κίνδυνο αθέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του. Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου αποτελούν τμήμα των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και αντιπροσωπεύουν τις υστερήσεις ταμειακών ροών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής που θα προκύψουν εάν υπάρξει αθέτηση κατά τους 12 μήνες μετά την ημερομηνία αναφοράς (ή μικρότερη περίοδο, εάν η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου είναι μικρότερη των 12 μηνών), σταθμισμένες με την πιθανότητα της αθέτησης. Συνεπώς, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου δεν είναι ούτε οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής που θα προκύψουν για την οικονομική οντότητα από τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία προβλέπει αθέτηση κατά τους επόμενους 12 μήνες, ούτε οι υστερήσεις ταμειακών ροών που προβλέπονται κατά τους επόμενους 12 μήνες.

Διαχρονική αξία του χρήματος

- B5.5.44 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές προεξοφλούνται στην ημερομηνία αναφοράς, όχι στην αναμενόμενη ημερομηνία αθέτησης ή άλλη ημερομηνία, χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται κατά την αρχική αναγνώριση ή κάποια προσέγγιση αυτού. Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει κυμαινόμενο επιτόκιο, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το τρέχον πραγματικό επιτόκιο, όπως καθορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο B5.4.5.

▼ **M53**

B5.5.45 Για αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο που καθορίζεται κατά την αρχική αναγνώριση.

▼ **M54**

B5.5.46 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από απαιτήσεις από μισθώματα προεξοφλούνται με τη χρήση του ίδιου προεξοφλητικού επιτοκίου που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της απαίτησης από μισθώμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

▼ **M53**

B5.5.47 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από δανειακή δέσμευση προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο ή κάποια προσέγγιση αυτού, το οποίο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από τη δανειακή δέσμευση. Αυτό συμβαίνει διότι για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται έπειτα από εκταμίευση ταμειακής δέσμευσης, αντιμετωπίζεται ως συνέχεια αυτής της δέσμευσης και όχι ως νέο χρηματοοικονομικό μέσο. Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες για το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεπώς επιμετρώνται λαμβάνοντας υπόψη τον αρχικό πιστωτικό κίνδυνο της δανειακής δέσμευσης, από την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα συνήψε την ανέκκλητη δέσμευση.

B5.5.48 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης ή από δανειακές δεσμεύσεις για τα οποία δεν μπορεί να καθοριστεί πραγματικό επιτόκιο προεξοφλούνται εφαρμόζοντας ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντικατοπτρίζει την τρέχουσα εκτίμηση της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν ειδικά τις ταμειακές ροές, αλλά μόνο εάν και στον βαθμό κατά τον οποίο οι κίνδυνοι λαμβάνονται υπόψη έπειτα από προσαρμογή του προεξοφλητικού επιτοκίου και όχι των υστερήσεων των ταμειακών ροών που προεξοφλούνται.

Λογικές και βάσιμες πληροφορίες

B5.5.49 Για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, λογικές και βάσιμες πληροφορίες θεωρούνται οι πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς να απαιτείται αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών για παρελθόντα γεγονότα, για τις τρέχουσες συνθήκες και για τις προβλέψεις των μελλοντικών οικονομικών συνθηκών. Οι πληροφορίες που είναι διαθέσιμες για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς θεωρούνται ότι είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια.

B5.5.50 Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να ενσωματώνει προβλέψεις για μελλοντικές συνθήκες καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Ο βαθμός άσκησης της κριτικής ικανότητας που απαιτείται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα αναλυτικών πληροφοριών. Καθώς ο χρονικός ορίζοντας των προβλέψεων επεκτείνεται, η διαθεσιμότητα αναλυτικών πληροφοριών μειώνεται και ο βαθμός άσκησης της κριτικής ικανότητας που απαιτείται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών αυξάνεται. Η εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν απαιτεί αναλυτική εκτίμηση για πολύ μακρινές μελλοντικές περιόδους — για αυτές τις περιόδους, μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντλήσει κατά παρέκταση προβλέψεις από τις διαθέσιμες, αναλυτικές πληροφορίες.

B5.5.51 Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διεξαγάγει εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες, αλλά λαμβάνει υπόψη όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και είναι σχετικές με την εκτίμηση των

▼ **M53**

αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένης της επίδρασης των αναμενόμενων προπληρωμών. Στις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται περιλαμβάνονται παράγοντες που αφορούν ειδικά τον συγκεκριμένο δανειολήπτη, οι γενικές οικονομικές συνθήκες και μια αξιολόγηση της τρέχουσας καθώς και της προβλεπόμενης διαμόρφωσης των συνθηκών κατά την ημερομηνία αναφοράς. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί διάφορες πηγές δεδομένων, οι οποίες μπορούν να είναι και εσωτερικές (που να αφορούν τις ίδιες) και εξωτερικές. Στις πιθανές πηγές δεδομένων περιλαμβάνονται η εσωτερική πείρα ιστορικού πιστωτικών ζημιών, οι εσωτερικές διαβαθμίσεις, η πείρα πιστωτικών ζημιών άλλων οικονομικών οντοτήτων και οι εξωτερικές διαβαθμίσεις, αναφορές και τα στατιστικά στοιχεία. Οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν καθόλου ή έχουν ανεπαρκείς πηγές δεδομένων που αφορούν τις ίδιες, μπορούν να χρησιμοποιούν την πείρα ομάδων ομότιμων ιδρυμάτων για το συγκρίσιμο χρηματοοικονομικό μέσο (ή ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων).

B5.5.52 Τα ιστορικά στοιχεία αποτελούν σημαντικό σημείο αναφοράς ή βάση για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα προσαρμόζει τα ιστορικά δεδομένα, όπως την πείρα πιστωτικών ζημιών, με βάση τα τρέχοντα παρατηρήσιμα δεδομένα, ώστε να αντικατοπτρίζονται στις επιδράσεις των τρεχουσών συνθηκών και οι προβλέψεις της για μελλοντικές συνθήκες που δεν επηρέασαν την περίοδο στην οποία βασίζονται τα ιστορικά δεδομένα και να απαλείφονται οι επιδράσεις των συνθηκών της παρελθούσας περιόδου που δεν αφορούν τις μελλοντικές συμβατικές ταμειακές ροές. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι βέλτιστες λογικές και βάσιμες πληροφορίες μπορεί να είναι τα μη προσαρμοσμένα ιστορικά στοιχεία, ανάλογα με τη φύση των ιστορικών στοιχείων και τον χρόνο υπολογισμού τους, τα οποία συγκρίνονται με περιστάσεις κατά την περίοδο αναφοράς και τα χαρακτηριστικά του υπό εξέταση χρηματοοικονομικού μέσου. Οι εκτιμήσεις μεταβολών σε αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές πρέπει να αντικατοπτρίζουν, και να συμβαδίζουν εύλογα με, τις μεταβολές σε σχετιζόμενα παρατηρήσιμα δεδομένα από περίοδο σε περίοδο (όπως τις μεταβολές στα ποσοστά ανεργίας, τις τιμές ακινήτων, τις τιμές εμπορευμάτων, την κατάσταση πληρωμών ή άλλους παράγοντες που υποδηλώνουν πιστωτικές ζημιές από το χρηματοοικονομικό μέσο ή εντός της ομάδας των χρηματοοικονομικών μέσων και το μέγεθος αυτών των μεταβολών). Μια οικονομική οντότητα επανεξετάζει τακτικά τη μεθοδολογία και τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών για μείωση τυχόν διαφορών μεταξύ των εκτιμήσεων και των πραγματικών πιστωτικών ζημιών.

B5.5.53 Όταν χρησιμοποιείται η πείρα από πιστωτικές ζημιές του παρελθόντος για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, είναι σημαντικό να χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες που αφορούν τους ιστορικούς συντελεστές πιστωτικών ζημιών σε ομάδες που καθορίζονται κατά αντίστοιχο τρόπο με τις ομάδες για τις οποίες κατεγράφησαν οι ιστορικοί συντελεστές πιστωτικών ζημιών. Συνεπώς, η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να επιτρέπει κάθε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων να σχετίζεται με την πληροφόρηση από την πείρα από πιστωτικές ζημιές του παρελθόντος σε ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά κινδύνου και με σχετικά παρατηρήσιμα δεδομένα που αντανakλούν τις τρέχουσες συνθήκες.

B5.5.54 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές αντανakλούν τις εκτιμήσεις της ίδιας της οικονομικής οντότητας για τις πιστωτικές ζημιές. Ωστόσο, κατά την εξέταση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, μια οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τις παρατηρήσιμες πληροφορίες της αγοράς σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών μέσων.

▼ **M53****Εξασφαλίσεις**

B5.5.55 Για τους σκοπούς της επιμέτρησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, η εκτίμηση των αναμενόμενων υστερήσεων ταμειακών ροών πρέπει να αντανakλά τις ταμειακές ροές που αναμένονται από την εξασφάλιση και άλλες πιστωτικές ενισχύσεις που αποτελούν μέρος των συμβατικών όρων και δεν αναγνωρίζονται χωριστά από την οικονομική οντότητα. Η εκτίμηση των αναμενόμενων υστερήσεων ταμειακών ροών για ένα εξασφαλισμένο χρηματοοικονομικό μέσο αντανakλά το ποσό και τον χρόνο των ταμειακών ροών που αναμένονται από την κατάσχεση της εξασφάλισης μείον το κόστος απόκτησης και πώλησης της εξασφάλισης, ανεξαρτήτως του πόσο πιθανή είναι η κατάσχεση (δηλαδή κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών λαμβάνονται υπόψη η πιθανότητα κατάσχεσης και οι ταμειακές ροές που θα προκύψουν από αυτή). Συνεπώς, τυχόν ταμειακές ροές που αναμένονται από την εκποίηση της εξασφάλισης πέραν της συμβατικής διάρκειας του συμβολαίου πρέπει να συμπεριλαμβάνονται σε αυτή την ανάλυση. Κάθε εξασφάλιση που αποκτάται ως αποτέλεσμα κατάσχεσης δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο που διαχωρίζεται από το εξασφαλισμένο χρηματοοικονομικό μέσο, εκτός εάν πληροί τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου που περιλαμβάνονται στο παρόν ή σε άλλα πρότυπα.

Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 5.6)

B5.6.1 Εάν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, βάσει της παραγράφου 5.6.1 απαιτείται η ανακατάταξη να εφαρμόζεται μελλοντικά από την ημερομηνία ανακατάταξης. Τόσο η κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους όσο και η κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων απαιτούν τον καθορισμό του πραγματικού επιτοκίου κατά την αρχική αναγνώριση. Και οι δύο αυτές κατηγορίες επιμέτρησης απαιτούν, επίσης, την εφαρμογή των αιτιήσεων απομείωσης κατά τον ίδιο τρόπο. Συνεπώς, όταν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μεταξύ της κατηγορίας επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους και της κατηγορίας επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων:

- a) η αναγνώριση εσόδων από τόκους δεν θα αλλάξει και, συνεπώς, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να χρησιμοποιεί το ίδιο πραγματικό επιτόκιο·
- β) η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν θα αλλάξει, διότι και στις δύο κατηγορίες επιμέτρησης εφαρμόζεται η ίδια προσέγγιση απομείωσης. Ωστόσο, εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακαταταχθεί από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, αναγνωρίζεται μια πρόβλεψη ζημίας ως προσαρμογή της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την ημερομηνία ανακατάταξης. Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακαταταχθεί από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η πρόβλεψη ζημίας θα παύσει να αναγνωρίζεται (και συνεπώς δεν θα αναγνωρίζεται πλέον ως προσαρμογή στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία), αλλά αντί αυτής θα αναγνωρίζεται ως σωρευμένο ποσό απομείωσης (ίσο) στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα γνωστοποιείται από την ημερομηνία ανακατάταξης.

B5.6.2 Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναγνωρίζει χωριστά τα έσοδα από τόκους ή τα κέρδη και τις ζημίες απομείωσης για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται με την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Συνεπώς, όταν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την κατηγορία επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το πραγματικό επιτόκιο καθορίζεται βάσει της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Επιπλέον, για τους σκοπούς εφαρμογής της ενότητας 5.5 στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία ανακατάταξης, η ημερομηνία ανακατάταξης αντιμετωπίζεται ως η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης.

▼ **M53****Κέρδη και ζημίες (ενότητα 5.7)**

- B5.7.1 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, επιτρέπεται σε μια οικονομική οντότητα να επιλέξει αμετάκλητα να απεικονίζει στα λοιπά συνολικά έσοδα τις μεταβολές στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο που δεν διακρατείται για διαπραγμάτευση. Αυτή η επιλογή πραγματοποιείται χωριστά για κάθε μέσο (δηλαδή, για κάθε μετοχή). Τα ποσά που απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν μεταφέρονται ακολούθως στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες στα ίδια κεφάλαια. Τα μερίσματα από αυτές τις επενδύσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.6, εκτός εάν το μέρισμα αντιπροσωπεύει σαφώς ανάκτηση μέρους του κόστους της επένδυσης.
- B5.7.1A Με την επιφύλαξη της παραγράφου 4.1.5 και σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, εάν οι συμβατικοί όροι του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δημιουργούν ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου και το περιουσιακό στοιχείο διακρατείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου ο στόχος του οποίου επιτυγχάνεται τόσο μέσω της είσπραξης συμβατικών ταμειακών ροών όσο και μέσω της πώλησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στη συγκεκριμένη κατηγορία επιμέτρησης αναγνωρίζονται πληροφορίες στα αποτελέσματα όπως εάν η επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου γινόταν στο αποσβεσμένο κόστος, ενώ το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην κατάσταση οικονομικής θέσης στην εύλογη αξία. Τα κέρδη ή ζημίες, πέραν όσων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.10–5.7.11, αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Όταν αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παύουν να αναγνωρίζονται, τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες που προηγουμένως αναγνωρίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα. Αυτό αντανακλά το κέρδος ή τη ζημία που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα κατά την παύση αναγνώρισης εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είχε επιμετρηθεί στο αποσβεσμένο κόστος.
- B5.7.2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 21 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που συνιστούν χρηματικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 και εκφράζονται σε συνάλλαγμα. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, κάθε συναλλαγματικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει από χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματικές υποχρεώσεις αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εξαιρέση αποτελεί ένα χρηματικό στοιχείο που προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης για μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών (βλέπε παράγραφο 6.5.11), μια αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης (βλέπε παράγραφο 6.5.13) ή μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 (βλέπε παράγραφο 6.5.8).
- B5.7.2A Για τους σκοπούς αναγνώρισης των συναλλαγματικών κερδών και ζημιών σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A αντιμετωπίζεται ως χρηματικό στοιχείο. Ακολούθως, ένα παρόμοιο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται ως περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος σε συνάλλαγμα. Οι συναλλαγματικές διαφορές στο αποσβεσμένο κόστος αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.10.
- B5.7.3 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, επιτρέπεται μια οικονομική οντότητα να επιλέξει αμετάκλητα να απεικονίζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία συγκεκριμένων επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους. Μια παρόμοια επένδυση δεν αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Ακολούθως, το κέρδος ή η ζημία που απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 περιλαμβάνει κάθε σχετιζόμενο συστατικό στοιχείο συναλλαγματικής ισοτιμίας.

▼ **M53**

B5.7.4 Εάν υφίσταται σχέση αντιστάθμισης μεταξύ ενός μη παράγωγου χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και μιας μη παράγωγης χρηματικής υποχρέωσης, οι μεταβολές στο συστατικό στοιχείο της συναλλαγματικής ισοτιμίας των εν λόγω χρηματοοικονομικών μέσων απεικονίζονται στα αποτελέσματα.

Υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

B5.7.5 Όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, πρέπει να καθορίζει αν η απεικόνιση στα λοιπά συνολικά έσοδα των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης θα δημιουργούσε ή θα διέυρνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Μια λογιστική αναντιστοιχία θα δημιουργούνταν ή θα διευρυνόταν εάν η απεικόνιση των επιδράσεων των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα είχε ως αποτέλεσμα μεγαλύτερη αναντιστοιχία στα αποτελέσματα από ό,τι εάν αυτά τα ποσά απεικονίζονταν στα αποτελέσματα.

B5.7.6 Προκειμένου να καθοριστεί αυτό, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει κατά πόσον αναμένει οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης να συμψηφιστούν στα αποτελέσματα από μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός άλλου χρηματοοικονομικού μέσου που επιμετρύεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Η εν λόγω εκτίμηση πρέπει να βασίζεται σε μια οικονομική σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών της υποχρέωσης και των χαρακτηριστικών του άλλου χρηματοοικονομικού μέσου.

B5.7.7 Αυτός ο καθορισμός γίνεται κατά την αρχική αναγνώριση και δεν αναθεωρείται. Για πρακτικούς σκοπούς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να υπεισέλθει σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δημιουργούν λογιστική αναντιστοιχία ακριβώς την ίδια χρονική στιγμή. Μια εύλογη καθυστέρηση είναι αποδεκτή, υπό την προϋπόθεση ότι αναμένεται να πραγματοποιηθούν τυχόν εναπομένουσες συναλλαγές. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει με συνέπεια τη μεθοδολογία της για να καθορίζει αν η απεικόνιση στα λοιπά συνολικά έσοδα των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης θα δημιουργούσε ή θα διέυρνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί διαφορετικές μεθοδολογίες όταν υπάρχουν διαφορετικές οικονομικές σχέσεις μεταξύ των χαρακτηριστικών των υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και των χαρακτηριστικών των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 7, μια οικονομική οντότητα απαιτείται να παρέχει ποιοτικές γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για αυτό τον καθορισμό.

B5.7.8 Σε περίπτωση που θα δημιουργούνταν ή θα διευρυνόταν μια παρόμοια αναντιστοιχία, η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία (συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα. Σε περίπτωση που δεν θα δημιουργούνταν ούτε θα διευρυνόταν μια παρόμοια αναντιστοιχία, η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει τις επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα.

B5.7.9 Τα ποσά που απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν μεταφέρονται ακολούθως στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες στα ίδια κεφάλαια.

B5.7.10 Στο παράδειγμα που ακολουθεί περιγράφεται μια κατάσταση κατά την οποία μια λογιστική αναντιστοιχία θα δημιουργούνταν στα αποτελέσματα εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης απεικονίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα. Μια στεγαστική τράπεζα χορηγεί δάνεια σε πελάτες και χρηματοδοτεί αυτά τα δάνεια πουλώντας ομόλογα με αντίστοιχα χαρακτηριστικά (π.χ. υπόλοιπο, προφίλ αποπληρωμής, διάρκεια και νόμισμα) στην αγορά. Οι συμβατικοί όροι του δανείου επιτρέπουν στον πελάτη του στεγαστικού δανείου να αποπληρώσει το δάνειό του (δηλαδή να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του έναντι της τράπεζας) αγοράζοντας το αντίστοιχο ομόλογο στην εύλογη αξία του στην αγορά και παραδίδοντάς το στη

▼ M53

στεγαστική τράπεζα. Ως αποτέλεσμα αυτού του συμβατικού δικαιώματος αποπληρωμής, εάν η πιστωτική ποιότητα του ομολόγου υποβαθμιστεί (και, συνεπώς, η εύλογη αξία της υποχρέωσης της στεγαστικής τράπεζας μειωθεί), η εύλογη αξία του δανειακού περιουσιακού στοιχείου της στεγαστικής τράπεζας θα μειωθεί επίσης. Η μεταβολή στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου αντανακλά το συμβατικό δικαίωμα του πελάτη του στεγαστικού δανείου να εξοφλήσει το στεγαστικό δάνειο αγοράζοντας το υποκείμενο ομόλογο στην εύλογη αξία του (η οποία, σε αυτό το παράδειγμα, έχει μειωθεί) και παραδίδοντάς το στη στεγαστική τράπεζα. Κατά συνέπεια, οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης (του ομολόγου) συμψηφίζονται στα αποτελέσματα με μια αντίστοιχη μεταβολή στην εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (του δανείου). Εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης απεικονίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα, θα προέκυπτε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, η στεγαστική τράπεζα απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία της υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα.

B5.7.11 Στο παράδειγμα της παραγράφου B5.7.10, υπάρχει ένας συμβατικός συσχετισμός μεταξύ των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης και των μεταβολών στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή, ως αποτέλεσμα του συμβατικού δικαιώματος του πελάτη του στεγαστικού δανείου να εξοφλήσει το δάνειο αγοράζοντας το ομόλογο στην εύλογη αξία και παραδίδοντάς το στη στεγαστική τράπεζα). Ωστόσο, λογιστική αναντιστοιχία μπορεί επίσης να προκύψει και όταν δεν υπάρχει συμβατικός συσχετισμός.

B5.7.12 Για τους σκοπούς εφαρμογής των απαιτήσεων των παραγράφων 5.7.7 και 5.7.8, μια λογιστική αναντιστοιχία δεν προκαλείται αποκλειστικά από τη μέθοδο επιμέτρησης που χρησιμοποιεί μια οικονομική οντότητα για να καθορίσει τις επιδράσεις των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου μιας υποχρέωσης. Μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα θα προέκυπτε μόνο εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) αναμένεται να συμψηφιστούν με μεταβολές στην εύλογη αξία κάποιου άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Μια αναντιστοιχία που προκύπτει αποκλειστικά ως αποτέλεσμα της μεθόδου επιμέτρησης (δηλαδή, επειδή μια οικονομική οντότητα δεν απομονώνει τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης από κάποιες άλλες μεταβολές στην εύλογη αξία) δεν επηρεάζει τον καθορισμό που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην απομονώνει τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης από τις μεταβολές στον κίνδυνο ρευστότητας. Εάν η οικονομική οντότητα απεικονίζει το συνδυασμένο αποτέλεσμα και των δύο παραγόντων στα λοιπά συνολικά έσοδα, ενδέχεται να προκύψει αναντιστοιχία επειδή οι μεταβολές στον κίνδυνο ρευστότητας ενδέχεται να συμψηφισθούν στην επιμέτρηση εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας και ολόκληρη η μεταβολή της εύλογης αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων απεικονίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, μια παρόμοια αναντιστοιχία μπορεί να προκληθεί από ανακρίβεια της επιμέτρησης, και όχι από τη σχέση συμψηφισμού που περιγράφεται στην παράγραφο B5.7.6 και, συνεπώς, δεν επηρεάζει τον καθορισμό που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8.

Η έννοια του «πιστωτικού κινδύνου» (παράγραφοι 5.7.7 και 5.7.8)

B5.7.13 Στο ΔΠΧΑ 7, ως πιστωτικός κίνδυνος ορίζεται ο «κίνδυνος ένα από τα μέρη ενός χρηματοοικονομικού μέσου να προκαλέσει οικονομική ζημία στο άλλο μέρος λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης». Η απαίτηση της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) σχετίζεται με τον κίνδυνο ο εκδότης να μην εκπληρώσει τη συγκεκριμένη υποχρέωση. Η εν λόγω απαίτηση δεν σχετίζεται αναγκαστικά με τη φερεγγυότητα του εκδότη. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα εκδώσει μια εξασφαλισμένη υποχρέωση και μια μη εξασφαλισμένη υποχρέωση που κατά τα άλλα είναι πανομοιότυπες, ο πιστωτικός κίνδυνος αυτών των δύο υποχρέωσεων θα διαφέρει, παρά το ότι έχουν εκδοθεί από την ίδια οικονομική οντότητα. Ο πιστωτικός κίνδυνος για την εξασφαλισμένη υποχρέωση θα είναι μικρότερος από τον πιστωτικό κίνδυνο της μη εξασφαλισμένης υποχρέωσης. Ο πιστωτικός κίνδυνος μιας εξασφαλισμένης υποχρέωσης ενδέχεται να προσεγγίζει το μηδέν.

▼ **M53**

B5.7.14 Για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α), ο πιστωτικός κίνδυνος διαφέρει από τον κίνδυνο απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων. Ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων δεν σχετίζεται με τον κίνδυνο μια οικονομική οντότητα να παρουσιάσει αδυναμία εκπλήρωσης μιας συγκεκριμένης υποχρέωσης, αλλά σχετίζεται με τον κίνδυνο ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων να έχουν χαμηλή (ή μηδενική) απόδοση.

B5.7.15 Ακολουθούν παραδείγματα του κινδύνου απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων:

α) υποχρέωση με χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) όπου το ποσό που οφείλεται στους επενδυτές καθορίζεται συμβατικά με βάση την απόδοση καθορισμένων περιουσιακών στοιχείων. Το αποτέλεσμα του χαρακτηριστικού σύνδεσης με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου στην εύλογη αξία της υποχρέωσης είναι ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και όχι ο πιστωτικός κίνδυνος.

β) υποχρέωση που έχει εκδοθεί από δομημένη οικονομική οντότητα με τα ακόλουθα χαρακτηριστικά. Η οικονομική οντότητα είναι νομικά απομονωμένη, ώστε τα περιουσιακά στοιχεία της να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά προς όφελος των επενδυτών της, ακόμη και σε περίπτωση πτώχευσης. Η οικονομική οντότητα δεν προβαίνει σε άλλες συναλλαγές και τα περιουσιακά στοιχεία της δεν μπορούν να υποθηκευτούν. Οφείλονται ποσά στους επενδυτές της οικονομικής οντότητας, μόνον όταν τα εν λόγω απομονωμένα περιουσιακά στοιχεία δημιουργούν ταμειακές ροές. Συνεπώς, οι μεταβολές της εύλογης αξίας της υποχρέωσης αντανακλούν κυρίως μεταβολές στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων. Το αποτέλεσμα της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία της υποχρέωσης είναι ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και όχι ο πιστωτικός κίνδυνος.

Καθορισμός των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο

B5.7.16 Για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α), μια οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που αποδίδεται στις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο της συγκεκριμένης υποχρέωσης είτε:

α) ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία αυτής που δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς (βλέπε παραγράφους B5.7.17 και B5.7.18)· είτε

β) χρησιμοποιώντας μια εναλλακτική μέθοδο την οποία η οικονομική οντότητα θεωρεί ως αντιπροσωπευτικότερη του ποσού της μεταβολής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της.

B5.7.17 Στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνονται οι μεταβολές στο επιτόκιο αναφοράς, στην τιμή του χρηματοοικονομικού μέσου άλλης οικονομικής οντότητας, στην τιμή του εμπορεύματος, σε μια συναλλαγματική ισοτιμία ή σε δείκτη τιμών ή επιτοκίων.

B5.7.18 Εάν οι μόνες σημαντικές σχετικές μεταβολές σε συνθήκες της αγοράς για μια υποχρέωση είναι οι μεταβολές σε τρέχον επιτόκιο (αναφοράς), το ποσό της παραγράφου B5.7.16 στοιχείο α) μπορεί να υπολογιστεί ως εξής:

α) Πρώτον, η οικονομική οντότητα υπολογίζει τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης της υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου, χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία της υποχρέωσης και τις συμβατικές ταμειακές ροές της υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου. Αφαιρεί από τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης το τρέχον επιτόκιο (αναφοράς) στην έναρξη της περιόδου, για να υπολογίσει το συστατικό στοιχείο του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο.

▼ **M53**

β) Στη συνέχεια, η οικονομική οντότητα υπολογίζει την παρούσα αξία των ταμειακών ροών που συνδέονται με την υποχρέωση, χρησιμοποιώντας τις συμβατικές ταμειακές ροές της υποχρέωσης στο τέλος της περιόδου και ένα προεξοφλητικό επιτόκιο ίσο προς το άθροισμα i) του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς) στη λήξη της περιόδου και ii) του συστατικού στοιχείου του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο, όπως προσδιορίστηκε στο στοιχείο α).

γ) Η διαφορά ανάμεσα στην εύλογη αξία της υποχρέωσης στη λήξη της περιόδου και το ποσό που προσδιορίστηκε στο στοιχείο β) είναι η μεταβολή στην εύλογη αξία που δεν αποδίδεται σε μεταβολές του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς). Το ποσό αυτό απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7 στοιχείο α).

B5.7.19 Στο παράδειγμα της παραγράφου B5.7.18 γίνεται η παραδοχή ότι οι μεταβολές στην εύλογη αξία που οφείλονται σε παράγοντες διαφορετικούς από τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο του μέσου ή από τις μεταβολές των τρεχόντων επιτοκίων (αναφοράς) δεν είναι σημαντικές. Αυτή η μέθοδος δεν ενδείκνυται εάν οι μεταβολές της εύλογης αξίας που οφείλονται σε άλλους παράγοντες είναι σημαντικές. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα απαιτείται να χρησιμοποιεί μια εναλλακτική μέθοδο που επιμετρά με μεγαλύτερη ακρίβεια τις επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης [βλέπε παράγραφο B5.7.16 στοιχείο β)]. Για παράδειγμα, εάν το μέσο του παραδείγματος εμπεριέχει ενσωματωμένο παράγωγο, η μεταβολή της εύλογης αξίας του ενσωματωμένου παραγώγου δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον καθορισμό του ποσού που πρέπει να απεικονιστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7 στοιχείο α).

B5.7.20 Όπως συμβαίνει με κάθε επιμέτρηση της εύλογης αξίας, η μέθοδος επιμέτρησης μιας οικονομικής οντότητας για τον καθορισμό του μέρους της μεταβολής της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης που αποδίδεται σε μεταβολές στον πιστωτικό της κίνδυνο πρέπει να χρησιμοποιεί στον μέγιστο βαθμό συναφείς παρατηρήσιμες εισροές και στον ελάχιστο βαθμό μη παρατηρήσιμες εισροές.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6)

Μέσα αντιστάθμισης (ενότητα 6.2)

Επιλέξιμα μέσα

B6.2.1 Τα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε υβριδικά συμβόλαια, αλλά δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά χωριστά, δεν μπορούν να καθοριστούν ως χωριστά μέσα αντιστάθμισης.

B6.2.2 Οι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας και συνεπώς, δεν μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης.

B6.2.3 Αναφορικά με αντισταθμίσεις συναλλαγματικού κινδύνου, το συστατικό στοιχείο συναλλαγματικού κινδύνου ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21.

Πωληθέντα δικαιώματα

B6.2.4 Το παρόν Πρότυπο δεν περιορίζει τις περιστάσεις υπό τις οποίες ένα παράγωγο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός από ορισμένα πωληθέντα δικαιώματα. Ένα πωληθέν δικαίωμα δεν πληροί τις προϋποθέσεις ενός μέσου αντιστάθμισης εκτός εάν προσδιοριστεί ως συμφωνημένος ενός αγορασμένου δικαιώματος, συμπεριλαμβανομένου τυχόν δικαιώματος το οποίο ενσωματώνεται σε άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα ένα πωληθέν δικαίωμα αγοράς το οποίο χρησιμοποιείται για την αντιστάθμιση εξοφλητέας υποχρέωσης).

▼ **M53****Προσδιορισμός μέσων αντιστάθμισης**

- B6.2.5 Για αντισταθμίσεις εκτός των αντισταθμίσεων συναλλαγματικού κινδύνου, όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ως μέσο αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα μπορεί μόνο να προσδιορίσει το μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο εξ ολοκλήρου ή εν μέρει.
- B6.2.6 Ένα μεμονωμένο μέσο αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης για περισσότερα από ένα είδη κινδύνου, με την προϋπόθεση να υπάρχει συγκεκριμένος προσδιορισμός του μέσου αντιστάθμισης και των διαφόρων θέσεων κινδύνου ως αντισταθμισμένων στοιχείων. Αυτά τα αντισταθμισμένα στοιχεία μπορούν να εντάσσονται σε διαφορετικές σχέσεις αντιστάθμισης.

Αντισταθμισμένα στοιχεία (ενότητα 6.3)**Αποδεκτά στοιχεία**

- B6.3.1 Η βέβαιη δέσμευση απόκτησης μιας επιχείρησης σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο, εκτός ως προς τον συναλλαγματικό κίνδυνο, επειδή οι λοιποί αντισταθμισμένοι κίνδυνοι δεν επιδέχονται ειδικό προσδιορισμό και επιμέτρηση. Οι εν λόγω λοιποί κίνδυνοι είναι επιχειρηματικοί κίνδυνοι γενικής φύσεως.
- B6.3.2 Επένδυση για την οποία εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι δυνατό να αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Αυτό συμβαίνει διότι με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα της εκδότριας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, αντί στις μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Για παρόμοιους λόγους, επένδυση σε ενοποιημένη θυγατρική δεν μπορεί να αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Αυτό συμβαίνει διότι, με την ενοποίηση, τα αποτελέσματα της θυγατρικής αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, αντί στις μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Η αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης σε αλλοδαπή εκμετάλλευση διαφέρει διότι αποτελεί αντιστάθμιση έκθεσης σε συναλλαγματικό κίνδυνο και όχι αντιστάθμιση εύλογης αξίας της μεταβολής στην αξία της επένδυσης.
- B6.3.3 Σύμφωνα με την παράγραφο 6.3.4, επιτρέπεται σε μια οικονομική οντότητα να προσδιορίζει ως αντισταθμισμένα στοιχεία συνολικές εκθέσεις που αποτελούν συνδυασμό μιας έκθεσης και ενός παραγώγου. Κατά τον προσδιορισμό ενός παρόμοιου αντισταθμισμένου στοιχείου, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον η συνολική έκθεση συνδυάζει μια έκθεση με ένα παράγωγο έτσι ώστε να δημιουργείται διαφορετική συνολική έκθεση που αντιμετωπίζεται ως μία έκθεση για συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους). Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει το αντισταθμισμένο στοιχείο στη βάση της συνολικής έκθεσης. Για παράδειγμα:
- α) μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει μια δεδομένη ποσότητα αγορών καφέ που είναι εξαιρετικά πιθανό να πραγματοποιηθούν σε 15 μήνες έναντι του κινδύνου τιμής (με βάση δολάρια ΗΠΑ) χρησιμοποιώντας ένα συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης 15 μηνών για τον καφέ. Οι εξαιρετικά πιθανές αγορές καφέ και το συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης για τον καφέ, σε συνδυασμό, μπορούν να θεωρηθούν ως έκθεση διάρκειας 15 μηνών στον συναλλαγματικό κίνδυνο του δολαρίου ΗΠΑ, για καθορισμένο ποσό, για σκοπούς διαχείρισης κινδύνου (δηλαδή, όπως οποιαδήποτε ταμειακή εκροή δολαρίων ΗΠΑ καθορισμένου ποσού σε 15 μήνες).

▼ M53

β) μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο για όλη τη διάρκεια δεκαετούς χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα απαιτεί έκθεση σταθερού επιτοκίου στο λειτουργικό της νόμισμα μόνο για μια βραχυπρόθεσμη έως μεσοπρόθεσμη διάρκεια (ας υποθέσουμε, για δύο έτη) και έκθεση κυμαινόμενου επιτοκίου στο λειτουργικό της νόμισμα για την υπόλοιπη περίοδο έως τη λήξη. Στο τέλος καθεμιάς από τις διετείς περιόδους (δηλαδή σε κυλιόμενη βάση) η οικονομική οντότητα καθορίζει την έκθεση σε κίνδυνο επιτοκίου για τα επόμενα δύο έτη (εάν το ύψος των επιτοκίων είναι τέτοιο ώστε η οικονομική οντότητα να θέλει να καθορίσει σε σταθερή βάση τα επιτόκια). Σε παρόμοια περίπτωση, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να συνάψει συμφωνία ανταλλαγής σταθερού σε κυμαινόμενο επιτόκιο σε διαφορετικά νομίσματα δεκαετούς διάρκειας, για την ανταλλαγή του χρέους σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα με μια έκθεση στο λειτουργικό νόμισμα κυμαινόμενου επιτοκίου. Αυτή επικαλύπτεται με μια συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων διετούς διάρκειας η οποία—στη βάση του λειτουργικού νομίσματος—ανταλλάσσει χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου με χρέος σταθερού επιτοκίου. Στην πράξη, το χρέος σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα και η συμφωνία ανταλλαγής σταθερού σε κυμαινόμενο επιτόκιο σε διαφορετικά νομίσματα δεκαετούς διάρκειας σε συνδυασμό αντιμετωπίζονται ως μια έκθεση στο λειτουργικό νόμισμα χρέους κυμαινόμενου επιτοκίου δεκαετούς διάρκειας για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνου.

B6.3.4 Κατά τον προσδιορισμό του αντισταθμισμένου στοιχείου με βάση τη συνολική έκθεση, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το συνδυασμένο αποτέλεσμα των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση για τους σκοπούς της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και της μέτρησης της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Ωστόσο, τα στοιχεία που συνιστούν τη συνολική έκθεση εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται λογιστικά χωριστά. Αυτό σημαίνει ότι, για παράδειγμα:

α) παράγωγα που αποτελούν μέρος μιας συνολικής έκθεσης αναγνωρίζονται ως χωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία και

β) εάν μεταξύ των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση προσδιορίζεται μια σχέση αντιστάθμισης, ο τρόπος με τον οποίο ένα παράγωγο συμπεριλαμβάνεται σε μια συνολική έκθεση πρέπει να συνάδει με τον προσδιορισμό του συγκεκριμένου παραγώγου ως μέσου αντιστάθμισης στο επίπεδο της συνολικής έκθεσης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει το μελλοντικό στοιχείο ενός παραγώγου στον προσδιορισμό του ως μέσου αντιστάθμισης για τη σχέση αντιστάθμισης μεταξύ των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση, πρέπει επίσης να μην περιλαμβάνει το μελλοντικό στοιχείο όταν συμπεριλαμβάνει το παράγωγο ως αντισταθμισμένο στοιχείο στη συνολική έκθεση. Δηλαδή, η συνολική έκθεση περιλαμβάνει ένα παράγωγο είτε ολόκληρο είτε ένα τμήμα του.

B6.3.5 Η παράγραφος 6.3.6 ορίζει ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου σε μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών, εφόσον εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Προς τον σκοπό αυτό, η οικονομική οντότητα δύναται να είναι μητρική επιχείρηση, θυγατρική επιχείρηση, συνδεδεμένη επιχείρηση, σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή υποκατάστημα. Εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας ενδοομιλικής προσδοκώμενης συναλλαγής δεν επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, η ενδοομιλική συναλλαγή δεν πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου. Αυτό συμβαίνει συνήθως στην περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, τόκων ή διαχειριστικών τελών μεταξύ μελών του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων, εκτός εάν

▼ **M53**

υφίσταται συναφής συναλλαγή με εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Εντούτοις, εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής πρόκειται να επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, η ενδοομιλική συναλλαγή δύναται να πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου. Παράδειγμα αποτελούν οι προσδοκώμενες αγοραπωλησίες αποθεμάτων μεταξύ μελών του ίδιου ομίλου, όταν προβλέπεται μεταγενέστερη πώλησή τους σε εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Παρομοίως, προσδοκώμενη ενδοομιλική πώληση μιας μονάδας παραγωγής και εξοπλισμού παραγωγής από την οικονομική οντότητα του ομίλου που τα κατασκεύασε σε μια οικονομική οντότητα του ομίλου που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει στις δραστηριότητές της, δύναται να επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Αυτό μπορεί να συμβεί, π.χ. στην περίπτωση που η μονάδα και ο εξοπλισμός παραγωγής θα αποσβεστούν από την οικονομική οντότητα που πραγματοποιεί την αγορά με πιθανότητα να μεταβληθεί το αρχικά αναγνωρισθέν ποσό για τη μονάδα και τον εξοπλισμό, εάν η προσδοκώμενη ενδοομιλική συναλλαγή εκφρασθεί σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που πραγματοποιεί την αγορά.

- B6.3.6 Εάν η αντιστάθμιση μιας προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμιση, κάθε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται με πρόσθεση ή αφαίρεση, αντιστοίχως, στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11. Η σχετική περιόδος ή περιόδοι κατά την οποία ή τις οποίες ο συναλλαγματικός κίνδυνος της αντισταθμισμένης συναλλαγής επηρεάζει τα αποτελέσματα είναι εκείνη κατά την οποία επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

Προσδιορισμός των αντισταθμισμένων στοιχείων

- B6.3.7 Ένα συστατικό στοιχείο είναι ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αποτελεί μέρος του συνολικού στοιχείου. Συνεπώς, ένα συστατικό στοιχείο αντανακλά μόνον ορισμένους από τους κινδύνους του στοιχείου του οποίου είναι μέρος ή αντανακλά τους κινδύνους μόνο ως έναν βαθμό (για παράδειγμα, κατά τον προσδιορισμό τμήματος ενός στοιχείου).

Συστατικά στοιχεία κινδύνου

- B6.3.8 Για να είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο, ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου πρέπει να είναι ένα διακριτά αναγνωρίσιμο συστατικό στοιχείο του χρηματοοικονομικού ή του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου και οι μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία του στοιχείου που αποδίδονται σε μεταβολές του συγκεκριμένου συστατικού στοιχείου κινδύνου πρέπει να μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.
- B6.3.9 Όταν καθορίζεται ποια συστατικά στοιχεία κινδύνου πληρούν τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία, μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα σχετικά συστατικά στοιχεία κινδύνου εντός του πλαισίου της συγκεκριμένης διάρθρωσης της αγοράς με την οποία σχετίζεται ο κίνδυνος ή οι κίνδυνοι και στην οποία διεξάγεται η δραστηριότητα αντιστάθμισης. Αυτός ο καθορισμός απαιτεί αξιολόγηση των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, που διαφέρουν με βάση τον κίνδυνο και την αγορά.
- B6.3.10 Κατά τον προσδιορισμό συστατικών στοιχείων κινδύνου ως αντισταθμισμένων στοιχείων, μια οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσον τα συστατικά στοιχεία κινδύνου καθορίζονται ρητά σε μια σύμβαση (συμβατικά καθορισμένα συστατικά στοιχεία κινδύνου) ή αν ενσωματώνονται σιωπηρά στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών ενός στοιχείου του οποίου αποτελούν μέρος (μη συμβατικά καθορισμένα συστατικά στοιχεία κινδύνου). Τα μη συμβατικά καθορισμένα συστατικά στοιχεία κινδύνου μπορούν να αφορούν στοιχεία που δεν συνιστούν σύμβαση (για παράδειγμα, προσδοκώμενες συναλλαγές) ή συμβάσεις στις οποίες δεν καθορίζεται ρητά το συστατικό στοιχείο (για παράδειγμα, βέβαιη δέσμευση που περιλαμβάνει μόνο μία ενιαία τιμή αντί μιας μεθόδου αποτίμησης που κάνει αναφορά σε διάφορες υποκείμενες αξίες). Για παράδειγμα:

▼ M53

- α) Η οικονομική οντότητα Α έχει μια μακροπρόθεσμη σύμβαση προμήθειας φυσικού αερίου που αποτιμάται χρησιμοποιώντας συμβατικά καθορισμένη μέθοδο που κάνει αναφορά σε βασικά εμπορεύματα και άλλους παράγοντες (για παράδειγμα, πετρέλαιο εσωτερικής καύσης, πετρέλαιο εξωτερικής καύσης και άλλα συστατικά στοιχεία, όπως τα μεταφορικά έξοδα). Η οικονομική οντότητα Α αντισταθμίζει ένα συστατικό στοιχείο πετρελαίου εσωτερικής καύσης της συγκεκριμένης σύμβασης προμήθειας χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο για πετρέλαιο εσωτερικής καύσης. Επειδή το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης καθορίζεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης προμήθειας, αποτελεί ένα συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου. Συνεπώς, λόγω της μεθόδου αποτίμησης, η οικονομική οντότητα Α συμπεραίνει ότι η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης είναι διακριτά αναγνωρίσιμη. Παράλληλα, υπάρχει μια αγορά για προθεσμιακά συμβόλαια πετρελαίου εσωτερικής καύσης. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Α συμπεραίνει ότι η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Κατά συνέπεια, η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης στη συγκεκριμένη σύμβαση προμήθειας είναι ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου που πληροί τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο.
- β) Η οικονομική οντότητα Β αντισταθμίζει τις μελλοντικές αγορές καφέ με βάση την πρόβλεψή της για την παραγωγή. Η αντιστάθμιση αρχίζει έως και 15 μήνες πριν από την παράδοση για μέρος του προσδοκώμενου όγκου αγοράς. Η οικονομική οντότητα Β αυξάνει τον αντισταθμισμένο όγκο με την πάροδο του χρόνου (όσο πλησιάζει η ημερομηνία παράδοσης). Η οικονομική οντότητα Β χρησιμοποιεί δύο διαφορετικούς τύπους συμβάσεων για τη διαχείριση του κινδύνου τιμής του καφέ:
- i) διαπραγματεύσιμα σε χρηματιστήριο συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης για τον καφέ και
 - ii) συμβάσεις προμήθειας καφέ για καφέ arabica από την Κολομβία που παραδίδεται σε συγκεκριμένη εγκατάσταση παραγωγής. Σε αυτές τις συμβάσεις, ένας τόνος καφέ αποτιμάται με βάση την τιμή των διαπραγματεύσιμων σε χρηματιστήριο συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ συν μια καθορισμένη διαφορά τιμής συν μια μεταβλητή χρέωση για υπηρεσίες εφοδιαστικής χρησιμοποιώντας μια μέθοδο αποτίμησης. Η σύμβαση προμήθειας καφέ είναι εκτελεστέα σύμβαση σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα Β είναι ο παραλήπτης πραγματικής παράδοσης καφέ.

Για παραδόσεις που αφορούν την τρέχουσα συγκομιδή, η σύναψη σύμβασης προμήθειας καφέ επιτρέπει στην οικονομική οντότητα Β να ορίσει τη διαφορά τιμής μεταξύ της πραγματικής ποιότητας καφέ που αγοράζεται (καφές arabica από την Κολομβία) και της ποιότητας αναφοράς που είναι η υποκείμενη αξία του διαπραγματεύσιμου σε χρηματιστήριο συμβολαίου μελλοντικής εκπλήρωσης. Ωστόσο, για παραδόσεις που αφορούν την επόμενη συγκομιδή, οι συμβάσεις προμήθειας καφέ δεν είναι ακόμη διαθέσιμες και συνεπώς δεν μπορεί να οριστεί διαφορά τιμής. Η οικονομική οντότητα Β χρησιμοποιεί διαπραγματεύσιμα σε χρηματιστήριο συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης για να αντισταθμίσει το συστατικό στοιχείο της ποιότητας αναφοράς του κινδύνου τιμής του καφέ για παραδόσεις που αφορούν την τρέχουσα καθώς και την επόμενη συγκομιδή. Η οικονομική οντότητα Β καθορίζει ότι είναι εκτεθειμένη σε τρεις διαφορετικούς κινδύνους: στον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς, στον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανακλά τη διαφορά (περιθώριο) μεταξύ της τιμής για τον καφέ της ποιότητας αναφοράς και του συγκεκριμένου καφέ arabica από την Κολομβία που παραλαμβάνει πραγματικά και στο μεταβλητό κόστος υπηρεσιών εφοδιαστικής. Για παραδόσεις που σχετίζονται με την τρέχουσα συγκομιδή, αφού η οικονομική οντότητα Β συνάψει σύμβαση προμήθειας καφέ, ο κίνδυνος τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς συνιστά

▼ M53

ένα συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου, διότι η μέθοδος αποτίμησης περιλαμβάνει τιμαριθμική προσαρμογή με βάση την τιμή του διαπραγματεύσιμου σε χρηματιστήριο συμβολαίου μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ. Η οικονομική οντότητα Β συμπεραίνει ότι αυτό το συστατικό στοιχείο κινδύνου είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο. Για παραδόσεις που αφορούν στην επόμενη συγκομιδή, η οικονομική οντότητα Β δεν έχει συνάψει ακόμη συμβάσεις προμήθειας καφέ (δηλαδή αυτές οι παραδόσεις είναι προσδοκώμενες συναλλαγές). Συνεπώς, ο κίνδυνος τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς είναι ένα μη συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου. Στην ανάλυση της οικονομικής οντότητας Β για τη διάρθρωση της αγοράς λαμβάνεται υπόψη ο τρόπος καθορισμού των τιμών των τελικών παραδόσεων του καφέ που πραγματικά λαμβάνει. Συνεπώς, με βάση αυτή την ανάλυση της διάρθρωσης της αγοράς, η οικονομική οντότητα Β συμπεραίνει ότι οι προσδοκώμενες συναλλαγές εμπεριέχουν επίσης τον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς ως συστατικό στοιχείο κινδύνου που είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο, παρότι δεν είναι συμβατικά καθορισμένο. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Β μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης με βάση συστατικά στοιχεία κινδύνου (για τον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανακλά την ποιότητα αναφοράς) για συμβάσεις προμήθειας καφέ καθώς και για προσδοκώμενες συναλλαγές.

γ) Η οικονομική οντότητα Γ αντισταθμίζει μέρος των μελλοντικών αγορών καυσίμου αεριοθούμενων με βάση την πρόβλεψη κατανάλωσης έως και 24 μήνες πριν από την παράδοση και αυξάνει τον όγκο για τον οποίο πραγματοποιεί αντιστάθμιση με την πάροδο του χρόνου. Η οικονομική οντότητα Γ αντισταθμίζει αυτή την έκθεση χρησιμοποιώντας διαφορετικούς τύπους συμβάσεων ανάλογα με τον χρονικό ορίζοντα της αντιστάθμισης που επηρεάζει τη ρευστότητα της αγοράς για τα παράγωγα. Για μεγαλύτερους χρονικούς ορίζοντες (12–24 μήνες) η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί συμβάσεις αργού πετρελαίου επειδή μόνο αυτές διαθέτουν επαρκή ρευστότητα στην αγορά. Για χρονικούς ορίζοντες 6–12 μηνών, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί παράγωγα πετρελαίου εσωτερικής καύσης επειδή διαθέτουν επαρκή ρευστότητα. Για χρονικούς ορίζοντες έως έξι μήνες, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί συμβάσεις καυσίμου αεριοθούμενων. Η ανάλυση της οικονομικής οντότητας Γ σχετικά με τη διάρθρωση της αγοράς για το πετρέλαιο και τα πετρελαιοειδή και η αξιολόγηση των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων παρουσιάζονται ακολούθως:

i) Η οικονομική οντότητα Γ δραστηριοποιείται σε γεωγραφική περιοχή όπου το Brent είναι η βάση αναφοράς για το αργό πετρέλαιο. Το αργό πετρέλαιο είναι πρώτη ύλη αναφοράς που επηρεάζει την τιμή διαφόρων προϊόντων διύλισης πετρελαίου ως το πλέον βασικό στοιχείο για τον υπολογισμό της. Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης είναι βάση αναφοράς για τα προϊόντα διύλισης πετρελαίου, η οποία χρησιμοποιείται ως αναφορά τιμολόγησης για τα αποστάγματα πετρελαίου γενικότερα. Αυτό αντανακλάται επίσης στους τύπους παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων για τις αγορές αργού πετρελαίου και προϊόντων διύλισης πετρελαίου στο περιβάλλον όπου δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα Γ, όπως:

— στο συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης αργού πετρελαίου αναφοράς, το οποίο αφορά το αργό πετρέλαιο Brent·

— στο συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς, το οποίο χρησιμοποιείται ως αναφορά τιμολόγησης για τα αποστάγματα—για παράδειγμα, τα παράγωγα περιθωρίου καυσίμου αεριοθούμενων καλύπτουν τη διαφορά τιμής μεταξύ του καυσίμου αεριοθούμενων και του εν λόγω πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς· και

▼ M53

— στο παράγωγο περιθωρίου αργού/διυλισμένου πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς (δηλαδή το παράγωγο για τη διαφορά τιμής μεταξύ αργού πετρελαίου και πετρελαίου εσωτερικής καύσης—ένα περιθώριο διύλισης) που συνδέεται με δείκτη αργού πετρελαίου Brent.

ii) Η τιμολόγηση προϊόντων διύλισης πετρελαίου δεν εξαρτάται από τον συγκεκριμένο τύπο αργού πετρελαίου που υφίσταται επεξεργασία σε ένα συγκεκριμένο διυλιστήριο, διότι αυτά τα προϊόντα διύλισης πετρελαίου (όπως το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης ή το πετρέλαιο αεριοθεωμένων) είναι τυποποιημένα προϊόντα.

Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Γ συμπεραίνει ότι ο κίνδυνος τιμής σε σχέση με τις αγορές καυσίμου αεριοθεωμένων περιλαμβάνει ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου τιμής αργού πετρελαίου που βασίζεται στο αργό πετρέλαιο Brent και ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου τιμής πετρελαίου εσωτερικής καύσης, παρότι ούτε το αργό πετρέλαιο ούτε το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε συμβατική ρύθμιση. Η οικονομική οντότητα Γ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτά τα δύο συστατικά κινδύνου είναι διακριτά αναγνωρίσιμα και αξιόπιστα επιμετρήσιμα παρότι δεν είναι συμβατικά καθορισμένα. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Γ μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης για τις προσδοκώμενες αγορές καυσίμου αεριοθεωμένων με βάση τα συστατικά στοιχεία κινδύνου (για το αργό πετρέλαιο και το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης). Αυτή η ανάλυση σημαίνει επίσης ότι εάν, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιούσε παράγωγα αργού πετρελαίου με βάση το αργό πετρέλαιο West Texas Intermediate (WTI), οι μεταβολές στη διαφορά τιμής μεταξύ του αργού πετρελαίου Brent και του αργού πετρελαίου WTI θα είχαν ως αποτέλεσμα την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης.

δ) Η οικονομική οντότητα Δ διακρατεί ένα χρεωστικό τίτλο σταθερού επιτοκίου. Αυτός ο τίτλος εκδίδεται σε περιβάλλον αγοράς όπου πολλοί διαφορετικοί παρόμοιοι χρεωστικοί τίτλοι συγκρίνονται ως προς τα περιθώριά τους με ένα επιτόκιο αναφοράς (για παράδειγμα, το LIBOR) και οι τίτλοι κυμαινόμενου επιτοκίου σε αυτό το περιβάλλον τυπικά συνδέονται με δείκτη αυτού του επιτοκίου αναφοράς. Οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων χρησιμοποιούνται συχνά για τη διαχείριση του κινδύνου επιτοκίου με βάση το εν λόγω επιτόκιο αναφοράς, ανεξαρτήτως του περιθωρίου των χρεωστικών τίτλων σε σχέση με το επιτόκιο αναφοράς. Η τιμή των χρεωστικών τίτλων σταθερού επιτοκίου αυξομειώνεται ανταποκρινόμενη άμεσα σε μεταβολές του επιτοκίου αναφοράς καθώς αυτές συμβαίνουν. Η οικονομική οντότητα Δ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το επιτόκιο αναφοράς είναι ένα συστατικό στοιχείο που μπορεί να αναγνωριστεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Δ μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης για τον χρεωστικό τίτλο σταθερού επιτοκίου με βάση τα συστατικά στοιχεία κινδύνου για τον κίνδυνο επιτοκίου αναφοράς.

B6.3.11 Κατά τον προσδιορισμό ενός συστατικού στοιχείου κινδύνου ως αντισταθμισμένου στοιχείου, οι απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης εφαρμόζονται για το συγκεκριμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου με τον ίδιο τρόπο που εφαρμόζονται για άλλα αντισταθμισμένα στοιχεία που δεν είναι συστατικά στοιχεία κινδύνου. Για παράδειγμα, τα κριτήρια καταλληλότητας ισχύουν, συμπεριλαμβανομένων του ότι η σχέση αντιστάθμισης πρέπει να πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και τυχόν αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης πρέπει να επιμετράται και να αναγνωρίζεται.

▼ **M53**

- B6.3.12 Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να προσδιορίζει μόνο μεταβολές στις ταμειακές ροές ή την εύλογη αξία ενός αντισταθμισμένου στοιχείου υψηλότερα ή χαμηλότερα από μια συγκεκριμένη τιμή ή άλλη μεταβλητή (μονόπλευρος κίνδυνος). Η εσωτερική αξία ενός μέσου αντιστάθμισης που περιλαμβάνει αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης (εάν υποτεθεί ότι έχει τους ίδιους βασικούς όρους όπως ο προσδιοριζόμενος κίνδυνος), αλλά όχι την ίδια διαχρονική αξία, αντικατοπτρίζει μονόπλευρο κίνδυνο σε αντισταθμισμένο στοιχείο. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίζει τη μεταβλητότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών που προκύπτουν από την αύξηση στην τιμή προσδοκώμενης αγοράς εμπορεύματος. Σε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει μόνο απώλειες ταμειακών ροών που προκύπτουν από αύξηση στην τιμή πάνω από το καθορισμένο επίπεδο. Ο αντισταθμισμένος κίνδυνος δεν περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης, επειδή η διαχρονική αξία δεν είναι συστατικό στοιχείο της προσδοκώμενης συναλλαγής που επηρεάζει τα αποτελέσματα.
- B6.3.13 Υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο εάν ο κίνδυνος πληθωρισμού δεν είναι συμβατικά καθορισμένος, δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμος και αξιόπιστος επιμετρήσιμος και, συνεπώς, δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως συστατικό στοιχείο κινδύνου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Ωστόσο, σε περιορισμένες περιπτώσεις, είναι δυνατό να αναγνωριστεί ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου για τον κίνδυνο πληθωρισμού το οποίο είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστο επιμετρήσιμο λόγω των ιδιαίτερων περιστάσεων των συνθηκών πληθωρισμού και της σχετικής αγοράς χρεωστικών τίτλων.
- B6.3.14 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα εκδίδει χρεωστικούς τίτλους σε ένα περιβάλλον όπου τα ομόλογα που είναι συνδεδεμένα με τον πληθωρισμό έχουν διάρθρωση όγκου και διάρκειας, με αποτέλεσμα την επαρκή ρευστότητα στην αγορά, η οποία επιτρέπει μια διαχρονική διάρθρωση πραγματικών επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο. Αυτό σημαίνει ότι για το αντίστοιχο νόμισμα, ο πληθωρισμός είναι ένας σχετικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη χωριστά από τις αγορές χρεωστικών τίτλων. Σε αυτές τις περιστάσεις, το συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού μπορεί να καθοριστεί προεξοφλώντας τις ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου χρεωστικού τίτλου χρησιμοποιώντας τη διαχρονική διάρθρωση των πραγματικών επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο [δηλαδή με τρόπο παρόμοιο με τον τρόπο καθορισμού ενός συστατικού στοιχείου με επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου (ονομαστικό)]. Αντιθέτως, σε πολλές περιπτώσεις, ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστο επιμετρήσιμο. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα εκδίδει μόνο χρεωστικούς τίτλους ονομαστικού επιτοκίου σε ένα περιβάλλον όπου η αγορά για ομόλογα συνδεδεμένα με τον πληθωρισμό που δεν διαθέτει επαρκή ρευστότητα που να επιτρέπει τη διαχρονική διάρθρωση επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο. Σε αυτή την περίπτωση, η ανάλυση της διάρθρωσης της αγοράς και των γεγονότων και των περιστάσεων δεν στοιχειοθετεί το συμπέρασμα της οικονομικής οντότητας ότι ο πληθωρισμός είναι σχετικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη χωριστά από τις αγορές χρεωστικών τίτλων. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αντικρούσει το μαχητό τεκμήριο ότι ο κίνδυνος πληθωρισμού που δεν είναι συμβατικά καθορισμένος δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμος και αξιόπιστος επιμετρήσιμος. Συνεπώς, ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού δεν θα ήταν επιλέξιμο για να προσδιοριστεί ως το αντισταθμισμένο στοιχείο. Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως οποιουδήποτε μέσου αντιστάθμισης για τον πληθωρισμό που η οικονομική οντότητα έχει πραγματικά συνάψει. Συγκεκριμένα, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί απλώς να εξαγάγει τους όρους και τις προϋποθέσεις του πραγματικού μέσου αντιστάθμισης για τον πληθωρισμό προβάλλοντας τους όρους και τις προϋποθέσεις του στο χρέος ονομαστικού επιτοκίου.
- B6.3.15 Ένα συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού των ταμειακών ροών ενός αναγνωρισμένου ομόλογου συνδεδεμένου με τον πληθωρισμό (θεωρώντας ότι δεν υπάρχει απαίτηση λογιστικής αντιμετώπισης ενός ενσωματωμένου παραγώγου χωριστά) είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστο επιμετρήσιμο αρκεί να μην επηρεάζονται άλλες ταμειακές ροές του μέσου από το συστατικό στοιχείο κινδύνου πληθωρισμού.

▼ **M53***Συστατικά στοιχεία ονομαστικού ποσού*

- B6.3.16 Υπάρχουν δύο τύποι συστατικών στοιχείων ονομαστικών ποσών που μπορούν να προσδιοριστούν ως το αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια σχέση αντιστάθμισης: ένα συστατικό στοιχείο που είναι ποσοστό ενός ολόκληρου στοιχείου ή ένα συστατικό στοιχείο εύρους. Ο τύπος του συστατικού στοιχείου αλλάζει το λογιστικό αποτέλεσμα. Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει το συστατικό στοιχείο για λογιστικούς σκοπούς σε συνάφεια με τον στόχο της ως προς τη διαχείριση του κινδύνου.
- B6.3.17 Ένα παράδειγμα συστατικού στοιχείου που αποτελεί ποσοστό αντιστοιχεί στο 50 τοις εκατό των συμβατικών ταμειακών ροών ενός δανείου.
- B6.3.18 Ένα συστατικό στοιχείο εύρους μπορεί να οριστεί από έναν καθορισμένο, αλλά ανοικτό πληθυσμό ή από ένα καθορισμένο ονομαστικό ποσό. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:
- α) μέρος του όγκου των νομισματικών συναλλαγών, για παράδειγμα, οι επόμενες ΣΜ10 ταμειακές ροές από πωλήσεις σε συνάλλαγμα ύστερα από τις πρώτες ΣΜ20 ταμειακές ροές τον Μάρτιο του 201X⁽¹⁾.
 - β) μέρος του φυσικού όγκου, για παράδειγμα, το κάτω εύρος, που αντιστοιχεί σε 5 εκατ. κυβικά μέτρα, του φυσικού αερίου που είναι αποθηκευμένο στην τοποθεσία ΧΨΖ.
 - γ) μέρος του φυσικού ή άλλου όγκου συναλλαγών, για παράδειγμα, τα πρώτα 100 βαρέλια των αγορών πετρελαίου τον Ιούνιο του 201X ή τα πρώτα 100 MWh των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας τον Ιούνιο του 201X· ή
 - δ) ένα εύρος του ονομαστικού ποσού ενός αντισταθμισμένου στοιχείου, για παράδειγμα, τα τελευταία ΝΜ80 εκατ. μιας βέβαιης δέσμευσης ύψους ΝΜ100 εκατ., το κάτω εύρος ύψους ΝΜ20 εκατ. ενός ομολόγου σταθερού επιτοκίου ΝΜ100 εκατ. ή το άνω εύρος ύψους ΝΜ30 εκατ. από το συνολικό ποσό ΝΜ100 εκατ. ενός χρέους σταθερού επιτοκίου που μπορεί να αποπληρωθεί στην εύλογη αξία (το καθορισμένο ονομαστικό ποσό είναι ΝΜ100 εκατ.).
- B6.3.19 Εάν ένα συστατικό στοιχείο εύρους προσδιορίζεται σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, μια οικονομική οντότητα πρέπει να το ορίζει με βάση καθορισμένο ονομαστικό ποσό. Προκειμένου να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις για επιλέξιμες αντισταθμίσεις εύλογης αξίας, μια οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου το αντισταθμισμένο στοιχείο για μεταβολές της εύλογης αξίας (δηλαδή, γίνεται εκ νέου επιμέτρηση του στοιχείου για μεταβολές της εύλογης αξίας που μπορούν να αποδοθούν στον αντισταθμισμένο κίνδυνο). Η προσαρμογή της αντιστάθμισης εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα το αργότερο κατά την παύση αναγνώρισης του στοιχείου. Συνεπώς, είναι αναγκαίο να παρακολουθείται το στοιχείο το οποίο αφορά η προσαρμογή της αντιστάθμισης εύλογης αξίας. Για ένα στοιχείο εύρους σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, απαιτείται από μια οικονομική οντότητα να παρακολουθεί το ονομαστικό ποσό από το οποίο ορίζεται. Για παράδειγμα, στην παράγραφο Β6.3.18 στοιχείο δ), το συνολικό ορισμένο ονομαστικό ποσό των ΝΜ100 εκατ. πρέπει να παρακολουθείται προκειμένου να υπάρχει παρακολούθηση του κάτω εύρους των ΝΜ20 εκατ. ή του άνω εύρους των ΝΜ30 εκατ.
- B6.3.20 Ένα συστατικό στοιχείο εύρους που περιλαμβάνει δικαίωμα προπληρωμής δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, εάν η εύλογη αξία του δικαιώματος προπληρωμής επηρεάζεται από μεταβολές του αντισταθμισμένου κινδύνου, εκτός εάν το προσδιορισμένο εύρος συμπεριλαμβάνει το αποτέλεσμα του σχετικού δικαιώματος προπληρωμής κατά τον καθορισμό της μεταβολής της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου.

⁽¹⁾ Στο παρόν Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (ΝΜ) και σε «συναλλαγματικές μονάδες» (ΣΜ).

▼ **M53**

Σχέσεις μεταξύ των συστατικών στοιχείων και των συνολικών ταμειακών ροών ενός στοιχείου

- B6.3.21 Εάν ένα συστατικό στοιχείο των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού ή μη χρηματοοικονομικού στοιχείου προσδιορίζεται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο, αυτό το συστατικό στοιχείο πρέπει να είναι μικρότερο από ή ίσο με τις συνολικές ταμειακές ροές ολόκληρου του στοιχείου. Ωστόσο, όλες οι ταμειακές ροές ολόκληρου του στοιχείου μπορούν να προσδιοριστούν ως το αντισταθμισμένο στοιχείο και να αντισταθμιστούν έναντι ενός συγκεκριμένου κινδύνου (για παράδειγμα, μόνο για εκείνες τις μεταβολές που μπορούν να αποδοθούν σε μεταβολές του LIBOR ή μιας τιμής βασικού εμπορεύματος).
- B6.3.22 Για παράδειγμα, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης της οποίας το πραγματικό επιτόκιο είναι χαμηλότερο του LIBOR, μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει:
- α) ένα συστατικό μέρος της υποχρέωσης που αντιστοιχεί στον τόκο με επιτόκιο LIBOR (συν το ποσό του κεφαλαίου σε περίπτωση αντιστάθμισης εύλογης αξίας) και
- β) ένα αρνητικό υπολειμματικό συστατικό στοιχείο.
- B6.3.23 Ωστόσο, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης σταθερού επιτοκίου της οποίας το πραγματικό επιτόκιο είναι (για παράδειγμα) 100 μονάδες βάσης κάτω από το LIBOR, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο τη μεταβολή της αξίας ολόκληρης της υποχρέωσης (δηλαδή, το κεφάλαιο συν τον τόκο με βάση το LIBOR μείον 100 μονάδες βάσης) που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του LIBOR. Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο σταθερού επιτοκίου αντισταθμιστεί αφού περάσει ένα ορισμένο χρονικό διάστημα από τη δημιουργία του και τα επιτόκια έχουν μεταβληθεί στο μεταξύ, η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου ίσο προς ένα επιτόκιο αναφοράς που είναι υψηλότερο από το συμβατικό επιτόκιο που καταβάλλεται για το στοιχείο. Η οικονομική οντότητα μπορεί να το κάνει αυτό εφόσον το επιτόκιο αναφοράς είναι μικρότερο από το πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται με βάση την υπόθεση ότι η οικονομική οντότητα είχε αγοράσει το μέσο κατά την ημέρα που προσδιόρισε για πρώτη φορά το αντισταθμισμένο στοιχείο. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου ύψους NM100 που έχει πραγματικό επιτόκιο 6 τοις εκατό όταν το LIBOR είναι 4 τοις εκατό. Αρχίζει να αντισταθμίζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο λίγο αργότερα όταν το LIBOR έχει αυξηθεί στο 8 τοις εκατό και η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί στις NM90. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι εάν είχε αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία που προσδιόρισε για πρώτη φορά τον σχετικό κίνδυνο επιτοκίου LIBOR ως το αντισταθμισμένο στοιχείο, η πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου με βάση την εύλογη αξία του ύψους NM90 θα ήταν 9,5 τοις εκατό. Καθώς το LIBOR είναι μικρότερο από την πραγματική απόδοση, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα συστατικό στοιχείο LIBOR του 8 τοις εκατό που απαρτίζεται μερικώς από συμβατικές ταμειακές ροές τόκων και μερικώς από τη διαφορά μεταξύ της τρέχουσας εύλογης αξίας (ήτοι NM90) και του πληρωτέου ποσού κατά τη λήξη (ήτοι NM100).
- B6.3.24 Εάν μια χρηματοοικονομική υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου φέρει τόκους (για παράδειγμα) με βάση το LIBOR τριμήνου μείον 20 μονάδες βάσης (με κατώτατο όριο τις μηδέν μονάδες βάσης), μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο τη μεταβολή στις ταμειακές ροές ολόκληρης της υποχρέωσης (δηλαδή, του LIBOR τριμήνου μείον 20 μονάδες βάσης—περιλαμβανομένου του κατώτατου ορίου) που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του LIBOR. Συνεπώς, εφόσον η καμπύλη προβλέψεων του LIBOR

▼ **M53**

τριμήνου για την εναπομένουσα διάρκεια ζωής της συγκεκριμένης υποχρέωσης δεν μειωθεί κάτω από τις 20 μονάδες βάσης, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει την ίδια διακύμανση ταμειακών ροών με μια υποχρέωση που φέρει τόκο με βάση το LIBOR τριμήνου με μηδενικό ή θετικό περιθώριο. Ωστόσο, εάν η καμπύλη προβλέψεων του LIBOR τριμήνου για την εναπομένουσα διάρκεια ζωής της συγκεκριμένης υποχρέωσης (ή μέρους της) μειωθεί κάτω από τις 20 μονάδες βάσης, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει μικρότερη διακύμανση ταμειακών ροών από μια υποχρέωση που φέρει τόκο με βάση το LIBOR τριμήνου με μηδενικό ή θετικό περιθώριο.

- B6.3.25 Ένα παρόμοιο παράδειγμα ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου είναι ένας συγκεκριμένος τύπος αργού πετρελαίου από ένα συγκεκριμένο πεδίο εξόρυξης πετρελαίου που τιμολογείται διαφορετικά από το αντίστοιχο αργό πετρέλαιο αναφοράς. Εάν μια οικονομική οντότητα πωλήσει αυτό το αργό πετρέλαιο με βάση μια σύμβαση στην οποία χρησιμοποιείται συμβατική μέθοδος τιμολόγησης που καθορίζει την τιμή ανά βαρέλι στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς μείον NM10 με κατώτατο όριο τις NM15, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως το αντισταθμισμένο στοιχείο όλη τη διακύμανση των ταμειακών ροών με βάση τη σύμβαση πώλησης που μπορεί να αποδοθεί στη μεταβολή της τιμής του αργού πετρελαίου αναφοράς. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει ένα συστατικό στοιχείο που είναι ίσο με ολόκληρη τη μεταβολή στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς. Συνεπώς, εφόσον η προθεσμιακή τιμή (για κάθε παράδοση) δεν μειώνεται κάτω από τις NM25, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει την ίδια διακύμανση ταμειακών ροών με μια πώληση αργού πετρελαίου στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς (ή με ένα θετικό περιθώριο). Ωστόσο, εάν η προθεσμιακή τιμή για οποιαδήποτε παράδοση μειωθεί κάτω από τις NM25, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει μικρότερη διακύμανση ταμειακών ροών από μια πώληση αργού πετρελαίου στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς (ή με ένα θετικό περιθώριο).

Κριτήρια επιλεξιμότητας για τη λογιστική αντιστάθμισης (ενότητα 6.4)

Αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης

- B6.4.1 Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές του μέσου αντιστάθμισης συμψηφίζονται με μεταβολές στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου (για παράδειγμα, όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συστατικό στοιχείο κινδύνου, η σχετική μεταβολή στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές ενός στοιχείου είναι εκείνη που μπορεί να αποδοθεί στον αντισταθμισμένο κίνδυνο). Η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές της εύλογης αξίας των ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από εκείνες του αντισταθμισμένου στοιχείου.
- B6.4.2 Κατά τον προσδιορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης και σε συνεχή βάση, μια οικονομική οντότητα αναλύει τις αιτίες αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκειά της. Αυτή η ανάλυση (περίλαμβανομένων τυχόν επικαιροποιήσεων σύμφωνα με την παράγραφο B6.5.21 ως αποτέλεσμα του επανακαθορισμού μιας σχέσης αντιστάθμισης) είναι η βάση για την αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σχετικά με την εκπλήρωση των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.
- B6.4.3 Προς αποφυγή αμφιβολιών, οι επιπτώσεις της αντικατάστασης του αρχικού αντισυμβαλλόμενου με έναν εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο και της πραγματοποίησης των σχετικών τροποποιήσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.5.6, αντικατοπτρίζονται στην επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης και, κατά συνέπεια, στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και στην επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

▼ **M53****Οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης**

- B6.4.4 Η απαίτηση να υπάρχει οικονομική σχέση σημαίνει ότι το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο έχουν αξίες που συνήθως κινούνται στην αντίθετη κατεύθυνση λόγω του ίδιου κινδύνου, που είναι ο αντισταθμισμένος κίνδυνος. Συνεπώς, πρέπει να υπάρχει μια προσδοκία ότι η αξία του μέσου αντιστάθμισης και η αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου θα μεταβάλλονται συστηματικά, ανταποκρινόμενες σε μεταβολές στην ίδια υποκείμενη αξία ή στις ίδιες υποκείμενες αξίες που σχετίζονται οικονομικά με τέτοιο τρόπο ώστε να ανταποκρίνονται με παρόμοιο τρόπο στον κίνδυνο που αντισταθμίζεται (για παράδειγμα, αργό πετρέλαιο Brent και WTI).
- B6.4.5 Εάν οι υποκείμενες αξίες δεν είναι οι ίδιες, αλλά σχετίζονται οικονομικά, μπορούν να υπάρξουν καταστάσεις όπου οι αξίες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου κινούνται στην ίδια κατεύθυνση, για παράδειγμα, επειδή η διαφορά τιμής μεταξύ των δύο σχετιζόμενων υποκείμενων στοιχείων μεταβάλλεται ενώ οι ίδιες οι υποκείμενες αξίες δεν μεταβάλλονται σημαντικά. Αυτή η κατάσταση εξακολουθεί να είναι συνεπής με μια οικονομική σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου εφόσον οι αξίες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου εξακολουθεί να αναμένεται ότι θα κινηθούν ως συνήθως σε αντίθετες κατευθύνσεις όταν υπάρχουν μεταβολές στις υποκείμενες αξίες.
- B6.4.6 Η αξιολόγηση του κατά πόσον υφίσταται οικονομική σχέση περιλαμβάνει μια ανάλυση της πιθανής συμπεριφοράς της σχέσης αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια της, προκειμένου να εξακριβωθεί αν μπορεί να αναμένεται ότι θα ανταποκριθεί στον στόχο διαχείρισης του κινδύνου. Η ύπαρξη στατιστικής σχέσης μεταξύ δύο μεταβλητών δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει από μόνη της, το συμπέρασμα ότι υφίσταται οικονομική σχέση.

Η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου

- B6.4.7 Επειδή το μοντέλο λογιστικής αντιστάθμισης βασίζεται σε μια γενική έννοια συμψηφισμού μεταξύ των κερδών και των ζημιών από το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης καθορίζεται όχι μόνο από την οικονομική σχέση μεταξύ αυτών των στοιχείων (δηλαδή, τις μεταβολές στις υποκείμενες αξίες τους), αλλά επίσης και από την επίδραση του πιστωτικού κινδύνου στην αξία του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου. Επίδραση του πιστωτικού κινδύνου σημαίνει ότι, ακόμη και αν υπάρχει οικονομική σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου, το επίπεδο του συμψηφισμού θα μπορούσε να γίνει απρόβλεπτο. Αυτό μπορεί να προκύψει από μια μεταβολή στον πιστωτικό κίνδυνο είτε του μέσου αντιστάθμισης είτε του αντισταθμισμένου στοιχείου που είναι τέτοιου μεγέθους ώστε ο πιστωτικός κίνδυνος να υπερισχύει έναντι των μεταβολών αξίας που προκύπτουν από την οικονομική σχέση (δηλαδή, του αποτελέσματος των μεταβολών στις υποκείμενες αξίες). Επίπεδο μεγέθους που έχει ως αποτέλεσμα την υπερίσχυση του πιστωτικού κινδύνου είναι το επίπεδο που θα είχε ως αποτέλεσμα ζημία (ή κέρδος) από την ανατροπή από τον πιστωτικό κίνδυνο της επίδρασης των μεταβολών των υποκείμενων αξιών στην αξία του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου, ακόμη και αν αυτές οι μεταβολές ήταν σημαντικές. Αντιθέτως, εάν κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου παρουσιαστεί μικρή μεταβολή στις υποκείμενες αξίες, το γεγονός ότι ακόμη και μικρές μεταβολές που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο στην αξία του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αξία περισσότερο από ό,τι οι υποκείμενες αξίες, δεν δημιουργεί κατάσταση υπερίσχυσης του πιστωτικού κινδύνου.

▼ **M53**

B6.4.8 Ένα παράδειγμα υπερίσχυσης του πιστωτικού κινδύνου σε μια σχέση αντιστάθμισης είναι όταν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει έκθεση σε κίνδυνο τιμής εμπορεύματος, χρησιμοποιώντας ένα μη εξασφαλισμένο παράγωγο. Εάν η πιστοληπτική διαβάθμιση του αντισυμβαλλομένου σε αυτό το παράγωγο υποβαθμιστεί σοβαρά, το αποτέλεσμα των μεταβολών στην πιστοληπτική διαβάθμιση του αντισυμβαλλομένου ενδέχεται να υπερισχύσει έναντι της επίδρασης των μεταβολών της τιμής του εμπορεύματος στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης, ενώ οι μεταβολές στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τις μεταβολές στην τιμή του εμπορεύματος.

Συντελεστής αντιστάθμισης

B6.4.9 Σύμφωνα με τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, ο συντελεστής αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να είναι ο ίδιος που προκύπτει από την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που πραγματικά αντισταθμίζει η οικονομική οντότητα και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που πραγματικά χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα για να αντισταθμίσει την εν λόγω ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου. Συνεπώς, εάν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίσει ποσοστό κάτω του 100 τοις εκατό της έκθεσης σε ένα στοιχείο, για παράδειγμα 85 τοις εκατό, προσδιορίζει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας έναν συντελεστή αντιστάθμισης που είναι ο ίδιος με αυτόν που προκύπτει από το 85 τοις εκατό της έκθεσης και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά για να αντισταθμίσει αυτό το 85 τοις εκατό. Παρομοίως, εάν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίσει μια έκθεση χρησιμοποιώντας ένα ονομαστικό ποσό 40 μονάδων ενός χρηματοοικονομικού μέσου, πρέπει να προσδιορίσει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας έναν συντελεστή αντιστάθμισης που είναι ίδιος με εκείνον που προκύπτει από την ποσότητα των 40 μονάδων (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να χρησιμοποιήσει συντελεστή αντιστάθμισης που βασίζεται σε μεγαλύτερη ποσότητα μονάδων που μπορεί να διακρατεί συνολικά ή σε μικρότερη ποσότητα μονάδων) και την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που αντισταθμίζει πραγματικά με αυτές τις 40 μονάδες.

B6.4.10 Ωστόσο, ο προσδιορισμός της σχέσης αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας τον ίδιο συντελεστή αντιστάθμισης με εκείνον που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά δεν πρέπει να αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας μεταξύ των σταθμίσεων του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που ακολούθως θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα του αν γίνεται αναγνώριση ή όχι) με πιθανό λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα ήταν συνεπές με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Συνεπώς, για τον σκοπό του προσδιορισμού μιας σχέσης αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόξει τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά, εάν αυτό είναι αναγκαίο για να αποφευχθεί τέτοιου είδους έλλειψη ισορροπίας.

B6.4.11 Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα σχετικών παραμέτρων που λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον ένα λογιστικό αποτέλεσμα είναι μη συμβατό με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης:

α) όταν ο επιθυμητός συντελεστής αντιστάθμισης έχει καθοριστεί για να αποφευχθεί η αναγνώριση αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών ή για να πραγματοποιηθούν προσαρμογές αντιστάθμισης εύλογης αξίας για περισσότερα αντισταθμισμένα στοιχεία, με σκοπό την αύξηση της χρήσης της λογιστικής αποτίμησης στην εύλογη αξία, αλλά χωρίς συμψηφισμό των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης· και

▼ **M53**

β) όταν υπάρχει εμπορικός σκοπός για τις συγκεκριμένες σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης παρότι αυτό προκαλεί την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα συνάπτει σχέση και προσδιορίζει μια ποσότητα για το μέσο αντιστάθμισης που δεν αντιστοιχεί στην ποσότητα που έχει καθορίσει ως βέλτιστη αντιστάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου επειδή ο τυποποιημένος όγκος των μέσων αντιστάθμισης δεν επιτρέπει τη σύναψη σχέσης ακριβώς για τη συγκεκριμένη ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης (θέμα μεγέθους παρτίδας). Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει τις αγορές 100 τόνων καφέ με τυποποιημένα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης που έχουν μέγεθος συμβολαίου 37 500 lbs (λίβρες). Η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει μόνο πέντε ή έξι συμβόλαια (που αντιστοιχούν σε 85,0 και 102,1 τόνους αντίστοιχα) για να αντισταθμίσει τον όγκο αγοράς των 100 τόνων. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τον αριθμό των συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ που χρησιμοποιεί πραγματικά, διότι η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει από την αναντιστοιχία στις σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης δεν θα προκαλούσε λογιστικό αποτέλεσμα που είναι μη συμβατό με τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης.

Συχνότητα αξιολόγησης της εκπλήρωσης των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

B6.4.12 Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης και σε συνεχή βάση, κατά πόσον η σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να πραγματοποιεί τη συνεχή αξιολόγηση τουλάχιστον σε κάθε ημερομηνία αναφοράς ή όποτε προκύπτει σημαντική μεταβολή στις περιστάσεις που επηρεάζουν τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, όποιο από τα δύο συμβεί πρώτο. Η αξιολόγηση σχετίζεται με τις προσδοκίες ως προς την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης και, συνεπώς, αφορά το μέλλον.

Μέθοδοι αξιολόγησης της εκπλήρωσης των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

B6.4.13 Στο παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζεται συγκεκριμένη μέθοδος για την αξιολόγηση του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί μια μέθοδο που να αντικατοπτρίζει τα σχετικά χαρακτηριστικά της σχέσης αντιστάθμισης, περιλαμβανομένων των αιτιών αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Ανάλογα με αυτούς τους παράγοντες, η μέθοδος μπορεί να είναι ποιοτική ή ποσοτική αξιολόγηση.

B6.4.14 Για παράδειγμα, όταν οι κρίσιμοι όροι (όπως το ονομαστικό ποσό, η διάρκεια και το υποκείμενο στοιχείο) του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι σε συμφωνία ή εναρμονίζονται σε μεγάλο βαθμό, ενδέχεται να είναι δυνατό για μια οικονομική οντότητα να καταλήξει στο συμπέρασμα, με βάση μια ποιοτική αξιολόγηση αυτών των κρίσιμων όρων, ότι οι τιμές του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου, γενικά, κινούνται σε αντίθετες κατευθύνσεις εξαιτίας του ίδιου κινδύνου και, συνεπώς, ότι υφίσταται οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.4–B6.4.6).

B6.4.15 Το γεγονός ότι ένα παράγωγο έχει θετική ή μηδενική εσωτερική αξία όταν προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης δεν σημαίνει από μόνο του ότι δεν ενδείκνυται η ποιοτική αξιολόγηση. Εξαρτάται από τις περιστάσεις το κατά πόσον η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει από αυτό το γεγονός θα μπορούσε να έχει μέγεθος το οποίο μια ποιοτική αξιολόγηση δεν θα αντανάκλυνε επαρκώς.

▼ **M53**

- B6.4.16 Αντιθέτως, εάν οι κρίσιμοι όροι του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν εναρμονίζονται σε μεγάλο βαθμό, υπάρχει αυξημένο επίπεδο αβεβαιότητας σχετικά με την έκταση του συμψηφισμού. Συνεπώς, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια της σχέσης αντιστάθμισης είναι πιο δύσκολο να προβλεφθεί. Σε παρόμοια κατάσταση, ενδέχεται μια οικονομική οντότητα να μπορεί να κρίνει μόνο με βάση μια ποσοτική αξιολόγηση κατά πόσον υπάρχει μια οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.4–B6.4.6). Σε ορισμένες καταστάσεις, ενδέχεται επίσης να απαιτείται ποσοτική αξιολόγηση για να αξιολογηθεί κατά πόσον ο συντελεστής αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.9–B6.4.11). Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την ίδια ή διαφορετικές μεθόδους για αυτούς τους δύο διαφορετικούς σκοπούς.
- B6.4.17 Εάν υπάρχουν μεταβολές στις περιστάσεις που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να πρέπει να αλλάξει τη μέθοδο αξιολόγησης του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι αντικατοπτρίζονται τα σχετικά χαρακτηριστικά της σχέσης αντιστάθμισης, περιλαμβανομένων των αιτιών αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.
- B6.4.18 Η διαχείριση κινδύνων μιας οικονομικής οντότητας είναι η κύρια πηγή πληροφόρησης για την αξιολόγηση του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες (ή η ανάλυση) διαχείρισης που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της λήψης αποφάσεων μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βάση για να αξιολογηθεί αν μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.
- B6.4.19 Στην τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνεται ο τρόπος με τον οποίο αξιολογεί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου ή των μεθόδων που χρησιμοποιούνται. Η τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης επικαιροποιείται με τυχόν αλλαγές στις μεθόδους (βλέπε παράγραφο B6.4.17).

Λογιστική αντιμετώπιση των επιλέξιμων σχέσεων αντιστάθμισης (ενότητα 6.5)

- B6.5.1 Παράδειγμα αντιστάθμισης εύλογης αξίας αποτελεί η αντιστάθμιση της έκθεσης στις μεταβολές της εύλογης αξίας χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου που προκύπτουν από μεταβολές των επιτοκίων. Σε μια τέτοια αντιστάθμιση μπορούν να συμμετέχουν τόσο ο εκδότης όσο και ο κάτοχος.
- B6.5.2 Ο σκοπός μιας αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η αναβολή του κέρδους ή της ζημίας από το μέσο αντιστάθμισης σε μια περίοδο ή περιόδους κατά την οποία ή τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Ένα παράδειγμα αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η χρήση συμφωνίας ανταλλαγής του κυμαινόμενου επιτοκίου (είτε επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος είτε στην εύλογη αξία) με χρέος σταθερού επιτοκίου (ήτοι αντιστάθμιση μελλοντικής συναλλαγής όπου οι μελλοντικές ταμειακές ροές που αντισταθμίζονται είναι οι μελλοντικές καταβολές τόκων). Αντιθέτως, η προσδοκώμενη αγορά συμμετοχικού τίτλου που, αφού αποκτηθεί, αντιμετωπίζεται λογιστικά με βάση την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, είναι ένα παράδειγμα στοιχείου που δεν μπορεί να αποτελέσει το αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών, διότι οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που θα αναβαλλόταν δεν θα μπορούσε να ανακαταταχθεί στα αποτελέσματα σε μια περίοδο κατά την οποία θα επιτύγχανε συμψηφισμό. Για τον ίδιο λόγο, η προσδοκώμενη αγορά συμμετοχικού τίτλου που, αφού αποκτηθεί, αντιμετωπίζεται λογιστικά στην εύλογη αξία με τις μεταβολές στην εύλογη αξία να απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, επίσης δεν μπορεί να αποτελέσει το αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

▼ **M53**

- B6.5.3 Αντιστάθμιση βέβαιης δέσμευσης (για παράδειγμα, αντιστάθμιση της μεταβολής της τιμής των καυσίμων που αφορά σε μη αναγνωρισμένη συμβατική δέσμευση αγοράς καυσίμου σε συγκεκριμένη τιμή από εταιρεία ηλεκτρικής ενέργειας) είναι η αντιστάθμιση της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας. Συνεπώς, τέτοια αντιστάθμιση αποτελεί αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.4, η αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας βέβαιης δέσμευσης θα μπορούσε εναλλακτικά να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

Επιμέτρηση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

- B6.5.4 Κατά την επιμέτρηση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τη διαχρονική αξία του χρήματος. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα καθορίζει την αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου με βάση την παρούσα αξία και, ως εκ τούτου, η μεταβολή της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου περιλαμβάνει επίσης την επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος.
- B6.5.5 Για τον υπολογισμό της μεταβολής στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου για τους σκοπούς της επιμέτρησης της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει παράγωγο με όρους συναφείς με τους κρίσιμους όρους του αντισταθμισμένου στοιχείου (αυτό συνήθως αναφέρεται ως «υποθετικό παράγωγο») και, για παράδειγμα, για μια αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής, θα διαμορφωνόταν με βάση το επίπεδο της αντισταθμισμένης τιμής (ή επιτοκίου). Για παράδειγμα, σε περίπτωση αντιστάθμισης αμφίπλευρου κινδύνου στο τρέχον επίπεδο της αγοράς, το υποθετικό παράγωγο θα αντιπροσώπευε ένα υποθετικό προθεσμιακό συμβόλαιο που έχει διαμορφωθεί με βάση μια μηδενική αξία κατά τον χρόνο προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης. Εάν η αντιστάθμιση αφορούσε, για παράδειγμα, μονόπλευρο κίνδυνο, το υποθετικό παράγωγο θα αντιπροσώπευε την εσωτερική αξία ενός υποθετικού δικαιώματος που κατά τον χρόνο προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης έχει θετική εσωτερική αξία εάν το αντισταθμισμένο επίπεδο τιμής είναι το τρέχον επίπεδο στην αγορά ή μηδενική εσωτερική αξία, εάν το αντισταθμισμένο επίπεδο τιμής είναι υψηλότερο (ή, για αντιστάθμιση μιας θέσης αγοράς, χαμηλότερο) από το τρέχον επίπεδο της αγοράς. Η χρήση υποθετικού παραγώγου είναι ένας πιθανός τρόπος υπολογισμού της μεταβολής της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου. Το υποθετικό παράγωγο αναπαράγει το αντισταθμισμένο στοιχείο και, συνεπώς, έχει την ίδια επίδραση όπως εάν η συγκεκριμένη μεταβολή της αξίας καθοριζόταν με διαφορετική προσέγγιση. Συνεπώς, η χρήση ενός «υποθετικού παραγώγου» δεν αποτελεί αυτοτελώς μέθοδο, αλλά πρακτική μαθηματική λύση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για τον υπολογισμό της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου. Ως εκ τούτου, ένα «υποθετικό παράγωγο» δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να συμπεριληφθούν χαρακτηριστικά στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που υπάρχουν μόνο στο μέσο αντιστάθμισης (αλλά όχι στο αντισταθμισμένο στοιχείο). Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι το χρέος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα (ανεξάρτητα από το αν είναι χρέος σταθερού ή κυμαινόμενου επιτοκίου). Κατά τη χρήση υποθετικού παραγώγου για τον υπολογισμό της μεταβολής της αξίας ενός τέτοιου χρέους ή της παρούσας αξίας της σωρευμένης μεταβολής στις ταμειακές ροές του, από το υποθετικό παράγωγο δεν μπορεί απλώς να προκύπτει ο καταλογισμός μιας χρέωσης για την ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων, παρά το γεγονός ότι τα πραγματικά παράγωγα με τα οποία ανταλλάσσονται διαφορετικά νομίσματα ενδέχεται να περιλαμβάνουν μια τέτοια χρέωση (για παράδειγμα, οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίου σε διαφορετικά νομίσματα).
- B6.5.6 Η μεταβολή της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που καθορίστηκε χρησιμοποιώντας ένα υποθετικό παράγωγο ενδέχεται να χρησιμοποιηθεί επίσης για σκοπούς αξιολόγησης του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

▼ **M53****Επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης και των μεταβολών στον συντελεστή αντιστάθμισης**

- B6.5.7 Ο επανακαθορισμός αναφέρεται στις προσαρμογές που γίνονται στις καθορισμένες ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης μιας υφιστάμενης σχέσης αντιστάθμισης για τους σκοπούς της διατήρησης συντελεστή αντιστάθμισης που είναι σύμφωνος με τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Οι μεταβολές στις καθορισμένες ποσότητες ενός αντισταθμισμένου στοιχείου ή ενός μέσου αντιστάθμισης για διαφορετικό σκοπό δεν συνιστούν επανακαθορισμό για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.
- B6.5.8 Ο επανακαθορισμός αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συνέχεια της σχέσης αντιστάθμισης σύμφωνα με τις παραγράφους B6.5.9–B6.5.21. Κατά τον επανακαθορισμό, η αναποτελεσματικότητα αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης καθορίζεται και αναγνωρίζεται αμέσως πριν από την προσαρμογή της σχέσης αντιστάθμισης.
- B6.5.9 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να ανταποκρίνεται στις μεταβολές στη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που προκύπτουν από τα υποκείμενα στοιχεία ή τις μεταβλητές κινδύνου τους. Για παράδειγμα, μια σχέση αντιστάθμισης όπου το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο έχουν διαφορετικές, αλλά σχετιζόμενες, υποκείμενες αξίες μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα μιας μεταβολής της σχέσης μεταξύ των δύο υποκείμενων στοιχείων (για παράδειγμα, διαφορετικοί δείκτες, επιτόκια ή τιμές αναφοράς). Συνεπώς, ο επανακαθορισμός επιτρέπει τη συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης σε καταστάσεις όπου η σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου μεταβάλλεται κατά τρόπο που μπορεί να αντισταθμιστεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης.
- B6.5.10 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει έκθεση στο ξένο νόμισμα A χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο συναλλάγματος που αναφέρεται στο ξένο νόμισμα B και τα ξένα νομίσματα A και B είναι συνδεδεμένα (δηλαδή, η συναλλαγματική τους ισοτιμία διατηρείται εντός ορισμένου εύρους ή σε συγκεκριμένο επίπεδο που καθορίζεται από μια κεντρική τράπεζα ή άλλη αρχή). Εάν η συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του ξένου νομίσματος A και του ξένου νομίσματος B αλλάξει (δηλαδή, σε περίπτωση καθορισμού νέου εύρους ή νέας ισοτιμίας), ο επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης κατά τρόπο ώστε να αντανakλά τη νέα συναλλαγματική ισοτιμία θα εξασφάλιζε ότι η σχέση αντιστάθμισης συνεχίζει να πληροί την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για τον συντελεστή αντιστάθμισης στις νέες περιστάσεις. Αντιθέτως, σε περίπτωση αθέτησης επί του παραγώγου συναλλάγματος, η μεταβολή του συντελεστή αντιστάθμισης δεν θα μπορούσε να εξασφαλίσει ότι η σχέση αντιστάθμισης θα συνέχιζε να πληροί την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Συνεπώς, ο επανακαθορισμός δεν διευκολύνει τη συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης σε καταστάσεις όπου η σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου μεταβάλλεται κατά τρόπο που δεν μπορεί να αντισταθμιστεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης.
- B6.5.11 Δεν αποτελεί κάθε μεταβολή στην έκταση του συμψηφισμού μεταξύ των μεταβολών της εύλογης αξίας του μέσου αντιστάθμισης και της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου, μεταβολή στη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου. Μια οικονομική οντότητα αναλύει τις αιτίες της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που ανέμενε να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκειά της και αξιολογεί κατά πόσον οι μεταβολές της έκτασης του συμψηφισμού αποτελούν:
- α) διακυμάνσεις γύρω από τον συντελεστή αντιστάθμισης, ο οποίος παραμένει έγκυρος (δηλαδή, συνεχίζει να αντανakλά δεόντως τη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου)· ή

▼ **M53**

β) ένδειξη ότι ο συντελεστής αντιστάθμισης δεν αντανakλά πλέον δεόντως τη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αυτή την αξιολόγηση σε σχέση με την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για τον συντελεστή αντιστάθμισης, δηλαδή, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι η σχέση αντιστάθμισης δεν αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας μεταξύ των σταθμίσεων του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα του κατά πόσον αναγνωρίζεται ή όχι) με πιθανό λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Συνεπώς, αυτή η αξιολόγηση απαιτεί την άσκηση κρίσης.

B6.5.12 Η διακύμανση γύρω από έναν σταθερό συντελεστή αντιστάθμισης (και, συνεπώς, η αντίστοιχη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης) δεν μπορεί να μειωθεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης ανάλογα με κάθε αποτέλεσμα χωριστά. Συνεπώς, σε παρόμοιες περιστάσεις, η μεταβολή στην έκταση του συμψηφισμού αποτελεί θέμα επιμέτρησης και αναγνώρισης της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, αλλά δεν απαιτεί επανακαθορισμό.

B6.5.13 Αντιθέτως, εάν οι μεταβολές στην έκταση του συμψηφισμού αποτελούν ένδειξη ότι εμφανίζεται διακύμανση γύρω από έναν συντελεστή αντιστάθμισης που διαφέρει από τον συντελεστή αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται επί του παρόντος για τη συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης ή ότι υπάρχει μια τάση απομάκρυνσης από τον συγκεκριμένο συντελεστή αντιστάθμισης, η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να μειωθεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης, ενώ η διατήρηση του συντελεστή αντιστάθμισης θα προκαλούσε αυξανόμενη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Ωστόσο, σε παρόμοιες περιστάσεις, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί αν η σχέση αντιστάθμισης αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας ανάμεσα στις σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα αν γίνεται αναγνώριση ή όχι), η οποία με τη σειρά της θα επέφερε λογιστικό αποτέλεσμα μη συμβατό με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν ο συντελεστής αντιστάθμισης προσαρμοστεί, επηρεάζει επίσης την επιμέτρηση και αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης διότι, κατά τον επανακαθορισμό, η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να καθορίζεται και να αναγνωρίζεται αμέσως πριν από την προσαρμογή της σχέσης αντιστάθμισης σύμφωνα με την παράγραφο B6.5.8.

B6.5.14 Επανακαθορισμός σημαίνει ότι, για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μετά την έναρξη μιας σχέσης αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα προσαρμόζει τις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου ανάλογα με τις μεταβολές στις περιστάσεις που επηρεάζουν τον συντελεστή αντιστάθμισης της συγκεκριμένης σχέσης αντιστάθμισης. Συνήθως, η προσαρμογή πρέπει να αντανakλά προσαρμογές στις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιεί πραγματικά. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί πραγματικά, εάν:

α) ο συντελεστής αντιστάθμισης που προκύπτει από μεταβολές στις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά αντανακλούσε έλλειψη ισορροπίας που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, με πιθανή συνέπεια ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης· ή

▼ M53

β) η οικονομική οντότητα διατηρούσε ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιεί πραγματικά, με αποτέλεσμα έναν συντελεστή αντιστάθμισης που, σε νέες περιστάσεις, θα αντανάκλουσε έλλειψη ισορροπίας που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, με πιθανή συνέπεια ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης (δηλαδή, μια οικονομική οντότητα δεν πρέπει να δημιουργεί έλλειψη ισορροπίας παραλείποντας να προσαρμόσει τον συντελεστή αντιστάθμισης).

B6.5.15 Ο επανακαθορισμός δεν ισχύει εάν ο στόχος διαχείρισης του κινδύνου για μια σχέση αντιστάθμισης έχει αλλάξει. Αντιθέτως, η λογιστική αντιστάθμισης για τη συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται (παρότι μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να προσδιορίσει νέα σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης ή το αντισταθμισμένο στοιχείο της προηγούμενης σχέσης αντιστάθμισης όπως περιγράφεται στην παράγραφο B6.5.28).

B6.5.16 Εάν μια σχέση αντιστάθμισης επανακαθοριστεί, η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μπορεί να επηρεαστεί με διαφορετικούς τρόπους:

α) η στάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου μπορεί να αυξηθεί (κάτι που ταυτόχρονα μειώνει τη στάθμιση του μέσου αντιστάθμισης) μέσω:

i) της αύξησης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου· ή

ii) μέσω της μείωσης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης·

β) η στάθμιση του μέσου αντιστάθμισης μπορεί να αυξηθεί (κάτι που ταυτόχρονα μειώνει τη στάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου) μέσω:

i) της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης· ή

ii) μέσω της μείωσης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Οι μεταβολές στον όγκο αναφέρονται στις ποσότητες που αποτελούν μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Συνεπώς, μειώσεις στους όγκους δεν συνεπάγονται απαραίτητα ότι τα στοιχεία ή οι συναλλαγές δεν υπάρχουν πλέον ή ότι δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθούν, αλλά ότι δεν αποτελούν μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, η μείωση του όγκου του μέσου αντιστάθμισης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη διακράτηση του παραγώγου από την οικονομική οντότητα, αλλά μόνο ένα μέρος αυτού θα μπορούσε να παραμείνει μέσο αντιστάθμισης στη σχέση αντιστάθμισης. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί εάν ο επανακαθορισμός θα μπορούσε να επηρεαστεί μόνο μειώνοντας τον όγκο του μέσου αντιστάθμισης στη σχέση αντιστάθμισης, αλλά με την οικονομική οντότητα να διακρατεί τον όγκο που δεν χρειάζεται πλέον. Σε αυτή την περίπτωση, το μη προσδιορισμένο μέρος του παραγώγου θα αντιμετωπιζόταν λογιστικά με βάση την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (εκτός εάν προσδιοριζόταν ως μέσο αντιστάθμισης σε διαφορετική σχέση αντιστάθμισης).

B6.5.17 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της αύξησης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που σχετίζονται με τον προηγούμενος προσδιορισμένο όγκο παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, οι μεταβολές στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου περιλαμβάνουν επίσης τη μεταβολή στην αξία του πρόσθετου όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση αυτών των μεταβολών πραγματοποιείται αρχίζοντας από, και με αναφορά, την ημερομηνία επανακαθορισμού αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η σχέση αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια

▼ **M53**

οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει όγκο 100 τόνων εμπορεύματος με προθεσμιακή τιμή NM80 (η προθεσμιακή τιμή κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης) και προσέθεσε όγκο 10 τόνων κατά τον επανακαθορισμό όταν η προθεσμιακή τιμή ήταν NM90, το αντισταθμισμένο στοιχείο μετά τον επανακαθορισμό θα περιελάμβανε δύο εύρη: 100 τόνους που αντισταθμίστηκαν με NM80 και 10 τόνους που αντισταθμίστηκαν με NM90.

- B6.5.18 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της μείωσης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που σχετίζονται με τον όγκο που εξακολουθεί να προσδιορίζεται παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, ο όγκος κατά τον οποίο μειώθηκε το μέσο αντιστάθμισης δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει τον κίνδυνο τιμής ενός εμπορεύματος χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο για όγκο 100 τόνων ως μέσο αντιστάθμισης και κατά τον επανακαθορισμό μείωσε τον όγκο αυτό κατά 10 τόνους, από τον όγκο του μέσου αντιστάθμισης υπολείπεται ονομαστική ποσότητα 90 τόνων [βλέπε παράγραφο B6.5.16 σχετικά με τις συνέπειες για τον όγκο του παραγώγου (δηλαδή τους 10 τόνους) που δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης].
- B6.5.19 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που σχετίζονται με τον προηγούμενος προσδιορισμένο όγκο παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, οι μεταβολές στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης περιλαμβάνουν επίσης τις μεταβολές στην αξία του πρόσθετου όγκου του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών πραγματοποιείται αρχίζοντας από, και με αναφορά, την ημερομηνία επανακαθορισμού αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η σχέση αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει τον κίνδυνο τιμής ενός εμπορεύματος χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο για όγκο 100 τόνων ως το μέσο αντιστάθμισης και προσέθεσε έναν όγκο 10 τόνων κατά τον επανακαθορισμό, το μέσο αντιστάθμισης μετά τον επανακαθορισμό θα περιλαμβάνει ένα παράγωγο για συνολικό όγκο 110 τόνων. Η μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης ισούται με τη σωρευτική μεταβολή στην εύλογη αξία των παραγώγων που συναποτελούν τον συνολικό όγκο των 110 τόνων. Αυτά τα παράγωγα θα μπορούσαν να έχουν (και πιθανώς θα είχαν) διαφορετικούς κρίσιμους όρους, όπως τα προθεσμιακά επιτόκια τους, διότι τέθηκαν σε ισχύ σε διαφορετικά χρονικά σημεία (συμπεριλαμβανομένης της πιθανότητας προσδιορισμού των παραγώγων σε σχέσεις αντιστάθμισης μετά την αρχική αναγνώρισή τους).
- B6.5.20 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της μείωσης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που σχετίζονται με τον όγκο που εξακολουθεί να προσδιορίζεται παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, ο όγκος κατά τον οποίο μειώθηκε το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει όγκο 100 τόνων ενός εμπορεύματος σε προθεσμιακή τιμή NM80 και εν συνεχεία μείωσε τον όγκο αυτό κατά 10 τόνους κατά τον επανακαθορισμό, το αντισταθμισμένο στοιχείο μετά τον επανακαθορισμό θα ισούται με 90 τόνους αντισταθμισμένους με NM80. Οι 10 τόνοι του αντισταθμισμένου στοιχείου που δεν αποτελούν πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.6–6.5.7 και B6.5.22–B6.5.28).

▼ **M53**

B6.5.21 Κατά τον επανακαθορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα ενημερώνει την ανάλυσή της για τις αιτίες αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά την (εναπομένουσα) διάρκειά της (βλέπε παράγραφο B6.4.2). Η τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να επικαιροποιείται αντιστοίχως.

Διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης

B6.5.22 Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης ισχύει μελλοντικά, από την ημερομηνία κατά την οποία έπαψαν πλέον να πληρούνται τα κριτήρια επιλεξιμότητας.

B6.5.23 Μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποπροσδιορίσει, και επομένως να διακόψει, μια σχέση αντιστάθμισης που:

α) εξακολουθεί να επιτυγχάνει τον στόχο διαχείρισης κινδύνου με βάση τον οποίο κρίθηκε επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμισης (δηλαδή, η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να επιδιώκει την επίτευξη αυτού του στόχου διαχείρισης κινδύνου)· και

β) εξακολουθεί να πληροί όλα τα κριτήρια επιλεξιμότητας (αφού ληφθεί υπόψη οποιοσδήποτε επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης, εάν υπάρχει).

B6.5.24 Για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου μιας οικονομικής οντότητας διακρίνεται από τους στόχους της διαχείρισης κινδύνου. Η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου θεσπίζεται στο υψηλότερο επίπεδο στο οποίο μια οικονομική οντότητα καθορίζει τον τρόπο που διαχειρίζεται τους κινδύνους. Οι στρατηγικές διαχείρισης κινδύνου τυπικά προσδιορίζουν τους κινδύνους στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα ανταποκρίνεται σε αυτούς. Μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου συνήθως παραμένει σε ισχύ για μεγαλύτερες περιόδους και ενδέχεται να περιλαμβάνει κάποια ευελιξία για την απόκριση σε αλλαγές στις περιστάσεις που προκύπτουν ενώ η στρατηγική βρίσκεται σε ισχύ (για παράδειγμα, διαφορετικά επίπεδα επιτοκίων ή τιμών εμπορευμάτων που έχουν ως αποτέλεσμα διαφορετικής έκτασης αντιστάθμιση). Αυτό τυπικά περιγράφεται σε ένα γενικό έγγραφο το περιεχόμενο του οποίου γνωστοποιείται στις κατώτερες διοικητικές βαθμίδες μιας οικονομικής οντότητας μέσω πολιτικών που περιέχουν πιο συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές. Σε αντιδιαστολή, ο στόχος διαχείρισης κινδύνου για μια σχέση αντιστάθμισης ισχύει στο επίπεδο μιας συγκεκριμένης σχέσης αντιστάθμισης. Αυτός σχετίζεται με τον τρόπο με τον οποίο ένα συγκεκριμένο μέσο αντιστάθμισης που έχει προσδιοριστεί χρησιμοποιείται για την αντιστάθμιση της συγκεκριμένης έκθεσης που έχει προσδιοριστεί ως το αντισταθμισμένο στοιχείο. Συνεπώς, μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου μπορεί να περιλαμβάνει πολλές διαφορετικές σχέσεις αντιστάθμισης των οποίων ο στόχος διαχείρισης κινδύνου σχετίζεται με την υλοποίηση της συνολικής στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου. Για παράδειγμα:

α) μια οικονομική οντότητα διαθέτει στρατηγική διαχείρισης της έκθεσής της στα επιτόκια σε σχέση με τη χρηματοδότηση χρέους, η οποία καθορίζει εύρη για το σύνολο της οικονομικής οντότητας, όσον αφορά το μείγμα χρηματοδότησης κυμαινόμενου και σταθερού επιτοκίου. Η στρατηγική συνίσταται στη διατήρηση ποσοστού μεταξύ 20 τοις εκατό και 40 τοις εκατό του χρέους με σταθερά επιτόκια. Η οικονομική οντότητα αποφασίζει κατά διαστήματα πώς θα υλοποιεί αυτή τη στρατηγική (δηλαδή, ποια θα είναι η θέση της εντός των ορίων του 20 τοις εκατό και του 40 τοις εκατό για την έκθεση σε σταθερό επιτόκιο) ανάλογα με το επίπεδο των επιτοκίων. Εάν τα επιτόκια κυμαίνονται σε χαμηλά επίπεδα, η οικονομική οντότητα καθορίζει το επιτόκιο για μεγαλύτερο μέρος του χρέους από ό,τι όταν τα επιτόκια κυμαίνονται σε υψηλά επίπεδα. Το χρέος της οικονομικής οντότητας αντιστοιχεί σε χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου NM100, από το οποίο οι NM30 εντάσσονται σε συμφωνία ανταλλαγής με έκθεση σε σταθερό επιτόκιο. Η οικονομική οντότητα εκμεταλλεύεται τα χαμηλά επιτόκια για να εκδώσει άλλες NM50 χρέους για να χρηματοδοτήσει μια σημαντική επένδυση, με την έκδοση ομολόγου σταθερού επιτοκίου.

▼ M53

Λαμβάνοντας υπόψη τα χαμηλά επιτόκια, η οικονομική οντότητα αποφασίζει να ορίσει την έκθεσή της σε σταθερό επιτόκιο στο 40 τοις εκατό του συνολικού χρέους μειώνοντας κατά NM20 το ύψος της προηγούμενης αντιστάθμισης της έκθεσής σε κυμαινόμενο επιτόκιο, με αποτέλεσμα η έκθεση σε σταθερό επιτόκιο να διαμορφώνεται στις NM60. Σε αυτή την περίπτωση, η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου παραμένει αμετάβλητη. Ωστόσο, σε αντιδιαστολή, η υλοποίηση αυτής της στρατηγικής από την οικονομική οντότητα έχει αλλάξει και αυτό σημαίνει ότι, για NM20 της έκθεσης σε μεταβλητό επιτόκιο που είχε αντισταθμιστεί προηγουμένως, ο στόχος διαχείρισης κινδύνου έχει αλλάξει (δηλαδή, σε επίπεδο σχέσης αντιστάθμισης). Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση, η λογιστική αντιστάθμιση πρέπει να διακοπεί για NM20 της προηγουμένως αντισταθμισμένης έκθεσης σε κυμαινόμενο επιτόκιο. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει τη μείωση της θέσης σε συμφωνίες ανταλλαγής κατά ένα ονομαστικό ποσό NM20, αλλά, ανάλογα με τις περιστάσεις, μια οικονομική οντότητα θα μπορούσε να διατηρήσει αυτόν τον όγκο ανταλλαγής και, για παράδειγμα, να τον χρησιμοποιήσει για την αντιστάθμιση μιας διαφορετικής έκθεσης ή θα μπορούσε να συμπεριληφθεί σε ένα χαρτοφυλάκιο συναλλαγών. Αντιθέτως, εάν μια οικονομική οντότητα αντ' αυτού αντάλλαξε μέρος του νέου χρέους της σταθερού επιτοκίου με μια έκθεση σε κυμαινόμενο επιτόκιο, η λογιστική αντιστάθμιση θα έπρεπε να συνεχιστεί για την προηγουμένως αντισταθμισμένη έκθεσή της σε κυμαινόμενο επιτόκιο.

- β) ορισμένες περιπτώσεις έκθεσης προκύπτουν από θέσεις που αλλάζουν συχνά, για παράδειγμα, στην περίπτωση κινδύνου επιτοκίου ανοικτού χαρτοφυλακίου χρεωστικών τίτλων. Η προσθήκη νέων χρεωστικών τίτλων και η παύση αναγνώρισης χρεωστικών τίτλων μεταβάλλει συνεχώς την έκθεση αυτή (δηλαδή, διαφέρει από την απλή παύση ισχύος μιας θέσης που λήγει). Αυτή είναι μια δυναμική διαδικασία κατά την οποία και η έκθεση και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείρισή της δεν παραμένουν τα ίδια επί μακρό χρονικό διάστημα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα με παρόμοια έκθεση προσαρμόζει συχνά τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί για τη διαχείριση του κινδύνου επιτοκίου καθώς η έκθεση μεταβάλλεται. Για παράδειγμα, χρεωστικοί τίτλοι με εναπομένουσα διάρκεια 24 μηνών προσδιορίζονται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο για κίνδυνο επιτοκίου για 24 μήνες. Η ίδια διαδικασία εφαρμόζεται και σε άλλα χρονικά κλίμακα ή περιόδους διάρκειας. Έπειτα από μικρό χρονικό διάστημα, η οικονομική οντότητα διακόπτει όλες, ορισμένες ή μέρος των σχέσεων αντιστάθμισης που έχουν προσδιοριστεί προηγουμένως για περιόδους διάρκειας και προσδιορίζει νέες σχέσεις αντιστάθμισης για περιόδους διάρκειας με βάση το μέγεθός τους και τα μέσα αντιστάθμισης που υπάρχουν τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης σε αυτή την περίπτωση αντανακλά το γεγονός ότι οι συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης έχουν δημιουργηθεί με τέτοιο τρόπο, ώστε η οικονομική οντότητα να εξετάζει ένα νέο μέσο αντιστάθμισης και ένα νέο αντισταθμισμένο στοιχείο αντί του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που είχαν προσδιοριστεί προηγουμένως. Η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου παραμένει η ίδια, αλλά δεν υπάρχει στόχος της διαχείρισης κινδύνου που να συνεχίζεται για αυτές τις σχέσεις αντιστάθμισης που είχαν προσδιοριστεί προηγουμένως, οι οποίες δεν υφίστανται πλέον. Σε αυτή την περίπτωση, η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης ισχύει στον βαθμό κατά τον οποίο έχει αλλάξει ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου. Αυτό εξαρτάται από την κατάσταση μιας οικονομικής οντότητας και θα μπορούσε, για παράδειγμα, να επηρεάσει όλες ή μόνο ορισμένες σχέσεις αντιστάθμισης μιας περιόδου διάρκειας ή μόνο μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης.
- γ) μια οικονομική οντότητα διαθέτει μια στρατηγική διαχείρισης του κινδύνου με την οποία διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο των προσδοκώμενων πωλήσεων και τις προκύπτουσες απαιτήσεις. Στο πλαίσιο αυτής της στρατηγικής, η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο ως μια συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης μόνο έως το σημείο της αναγνώρισης της απαίτησης. Εν συνεχεία, η οικονομική οντότητα δεν διαχειρίζεται πλέον τον συναλλαγματικό κίνδυνο στη βάση της συγκεκριμένης

▼ M53

σχέσης αντιστάθμισης. Αντ' αυτού, διαχειρίζεται σε κοινή βάση τον συναλλαγματικό κίνδυνο από τις απαιτήσεις, τα πληρωτέα ποσά και τα παράγωγα (που δεν σχετίζονται με προσδοκώμενες συναλλαγές που εξακολουθούν να εκκρεμούν) που εκφράζονται στο ίδιο ξένο νόμισμα. Για λογιστικούς σκοπούς, αυτή η διευθέτηση λειτουργεί ως μια «φυσική» αντιστάθμιση, καθώς τα κέρδη και οι ζημιές από τον συναλλαγματικό κίνδυνο σε σχέση με όλα αυτά τα στοιχεία αναγνωρίζονται αμέσως στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, για λογιστικούς σκοπούς, εάν η σχέση αντιστάθμισης έχει προσδιοριστεί για την περίοδο έως την ημερομηνία πληρωμής, πρέπει να διακόπτεται όταν η απαίτηση αναγνωρίζεται, διότι ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου της αρχικής σχέσης αντιστάθμισης δεν ισχύει πλέον. Η διαχείριση του συναλλαγματικού κινδύνου πραγματοποιείται πλέον στο πλαίσιο της ίδιας στρατηγικής, αλλά σε διαφορετική βάση. Σε αντιδιαστολή, εάν μια οικονομική οντότητα είχε διαφορετικό στόχο διαχείρισης του κινδύνου και διαχειριζόταν τον συναλλαγματικό κίνδυνο ως μια συνεχή σχέση αντιστάθμισης ειδικά για το ποσό των προσδοκώμενων πωλήσεων και την προκύπτουσα απαίτηση έως την ημερομηνία διακανονισμού, η λογιστική αντιστάθμισης θα συνεχιζόταν έως τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

- B6.5.25 Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης μπορεί να επηρεάσει:
- α) μια σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της· ή
 - β) μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης (κάτι που σημαίνει ότι η λογιστική αντιστάθμισης συνεχίζεται για την εναπομένουσα διάρκεια της σχέσης αντιστάθμισης).
- B6.5.26 Μια σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται ολοκληρωτικά όταν, στο σύνολό της, παύσει να πληροί τα κριτήρια επιλεξιμότητας. Για παράδειγμα:
- α) η σχέση αντιστάθμισης δεν επιτυγχάνει πλέον τον στόχο διαχείρισης του κινδύνου με βάση τον οποίο κρίθηκε επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμισης (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν επιδιώκει πλέον την επίτευξη αυτού του στόχου διαχείρισης κινδύνου)·
 - β) το μέσο ή τα μέσα αντιστάθμισης έχουν πωληθεί ή λήξει (σε σχέση με ολόκληρο τον όγκο που αποτελούσε μέρος της σχέσης αντιστάθμισης)· ή
 - γ) δεν υπάρχει πλέον οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης ή η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου αρχίζει να υπερισχύει έναντι των μεταβολών αξίας που προκύπτουν από αυτή την οικονομική σχέση.
- B6.5.27 Ένα μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης διακόπτεται (και η λογιστική αντιστάθμισης συνεχίζεται για το υπόλοιπο μέρος της) όταν μόνο ένα μέρος της σχέσης αντιστάθμισης παύσει να πληροί τα κριτήρια καταλληλότητας. Για παράδειγμα:
- α) κατά τον επανακαθορισμό της σχέσης αντιστάθμισης, ο συντελεστής αντιστάθμισης θα μπορούσε να προσαρμοστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε μέρος του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου να μην αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παράγραφο B6.5.20)· συνεπώς, η λογιστική αντιστάθμισης διακόπτεται μόνο για τον όγκο του αντισταθμισμένου στοιχείου που δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης· ή
 - β) όταν η πραγματοποίηση συναλλαγής για μέρος του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποτελεί προσδοκώμενη συναλλαγή (ή είναι συστατικό στοιχείο μιας προσδοκώμενης συναλλαγής) δεν είναι πλέον πολύ πιθανή, η λογιστική αντιστάθμισης διακόπτεται μόνο για τον όγκο του αντισταθμισμένου στοιχείου για τον οποίο η πραγματοποίηση συναλλαγής δεν είναι πλέον πολύ πιθανή. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα έχει ιστορικό προσδιορισμού αντισταθμίσεων προσδοκώμενων συναλλαγών για τις οποίες προσδοκώμενες συναλλαγές εν συνεχεία καθόρισε ότι δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθούν, η ικανότητα της οικονομικής οντότητας να προβλέπει με ακρίβεια προσδοκώμενες συναλλαγές τίθεται σε αμφισβήτηση κατά την πρόβλεψη παρόμοιων προσδοκώμενων συναλλαγών. Αυτό επηρεάζει την αξιολόγηση του κατά πόσον παρόμοιες προσδοκώμενες συναλλαγές είναι πολύ πιθανές (βλέπε παράγραφο 6.3.3) και συνεπώς το αν είναι κατάλληλες ως αντισταθμισμένα στοιχεία.

▼ **M53**

B6.5.28 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει μια νέα σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης ή το αντισταθμισμένο στοιχείο μιας προηγούμενης σχέσης αντιστάθμισης για την οποία έγινε διακοπή (εν μέρει ή συνολικά) της λογιστικής αντιστάθμισης. Αυτό δεν συνιστά συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης, αλλά επανέναρξη. Για παράδειγμα:

- α) ένα μέσο αντιστάθμισης εμφανίζει μια τόσο σοβαρή επιδείνωση της πιστωτικής του ποιότητας που η οικονομική οντότητα το αντικαθιστά με ένα νέο μέσο αντιστάθμισης. Αυτό σημαίνει ότι η αρχική σχέση αντιστάθμισης απέτυχε στην επίτευξη του στόχου της διαχείρισης κινδύνου και συνεπώς διακόπτεται στο σύνολό της. Το νέο μέσο αντιστάθμισης προσδιορίζεται ως αντιστάθμιση της ίδιας έκθεσης που είχε αντισταθμιστεί προηγουμένως και δημιουργεί μια νέα σχέση αντιστάθμισης. Συνεπώς, οι μεταβολές στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου που επιμετρώνται αρχίζουν από, και με αναφορά, την ημερομηνία προσδιορισμού της νέας σχέσης αντιστάθμισης, αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η αρχική σχέση αντιστάθμισης·
- β) μια σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται πριν από τη λήξη της διάρκειάς της. Το μέσο αντιστάθμισης σε αυτή τη σχέση αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως το μέσο αντιστάθμισης σε μια άλλη σχέση αντιστάθμισης (για παράδειγμα, όταν προσαρμόζεται ο συντελεστής αντιστάθμισης κατά τον επανακαθορισμό μέσω της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης ή όταν προσδιορίζεται μια εξ ολοκλήρου νέα σχέση αντιστάθμισης).

Λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης

B6.5.29 Ένα δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορά μια χρονική περίοδο, διότι η διαχρονική του αξία αντιπροσωπεύει χρέωση έναντι της παροχής προστασίας στον κάτοχο του δικαιώματος στη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου. Ωστόσο, η σχετική πτυχή για τον σκοπό της αξιολόγησης του κατά πόσον ένα δικαίωμα προαίρεσης αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή ή χρονική περίοδο είναι τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένου του πώς και πότε επηρεάζει τα αποτελέσματα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου [βλέπε παράγραφο 6.5.15 στοιχείο α)] με βάση τη φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου (ανεξάρτητα από το αν η σχέση αντιστάθμισης αφορά αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση εύλογης αξίας):

- α) η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι μια συναλλαγή της οποίας η διαχρονική αξία έχει το χαρακτήρα κόστους για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Για παράδειγμα, όταν η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης αφορά ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση στοιχείου του οποίου η αρχική επιμέτρηση περιλαμβάνει κόστος συναλλαγών (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια αγορά εμπορεύματος είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε βέβαιη δέσμευση, έναντι του κινδύνου τιμής εμπορεύματος και περιλαμβάνει το κόστος συναλλαγής στην αρχική επιμέτρηση του αποθέματος). Ως συνέπεια της συνεκτίμησης της διαχρονικής αξίας του δικαιώματος προαίρεσης στην αρχική επιμέτρηση του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, η διαχρονική αξία επηρεάζει τα αποτελέσματα ταυτόχρονα με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Παρομοίως, μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει μια πώληση εμπορεύματος, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε για βέβαιη δέσμευση, περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως μέρος του κόστους που σχετίζεται με τη συγκεκριμένη πώληση (συνεπώς, η διαχρονική αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο με τα έσοδα από την αντισταθμισμένη πώληση)·

▼ M53

β) η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι τέτοια που η διαχρονική αξία έχει το χαρακτήρα κόστους για την εξασφάλιση προστασίας έναντι κινδύνου στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου [αλλά το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν έχει ως αποτέλεσμα συναλλαγή που εμπεριέχει την έννοια κόστους συναλλαγής σύμφωνα με το στοιχείο α)]. Για παράδειγμα, εάν το απόθεμα εμπορεύματος αντισταθμιστεί έναντι μιας μείωσης της εύλογης αξίας για έξι μήνες χρησιμοποιώντας ένα δικαίωμα προαίρεσης εμπορεύματος με αντίστοιχη διάρκεια, η διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης θα καταμεριστεί στα αποτελέσματα (δηλαδή, θα αποσβέσται σε συστηματική και λογική βάση) στη διάρκεια αυτής της εξαμηνιαίας περιόδου. Ένα άλλο παράδειγμα είναι η αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού που αντισταθμίζεται για 18 μήνες χρησιμοποιώντας δικαίωμα προαίρεσης συναλλάγματος, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την κατανομή της διαχρονικής αξίας του δικαιώματος στη διάρκεια της συγκεκριμένης δεκαοκτάμηνης περιόδου.

B6.5.30 Τα χαρακτηριστικά του αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων του πώς και πότε το αντισταθμισμένο στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα, επηρεάζουν επίσης την περίοδο κατά την οποία αποσβένεται η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, η οποία εναρμονίζεται με την περίοδο κατά την οποία η εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική αντιστάθμιση. Για παράδειγμα, εάν ένα δικαίωμα προαίρεσης επιτοκίου (ανώτατου ορίου) χρησιμοποιηθεί για την προστασία έναντι αυξήσεων των εξόδων για τόκους σε σχέση με ένα ομολόγο κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του ανώτατου ορίου αποσβένεται στα αποτελέσματα στη διάρκεια της ίδιας περιόδου κατά την οποία οποιαδήποτε εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου θα επηρεάζει τα αποτελέσματα:

- α) εάν το δικαίωμα προαίρεσης ανώτατου ορίου αντισταθμίζει τις αυξήσεις στα επιτόκια για τα πρώτα τρία έτη της συνολικής πενταετούς διάρκειας του ομολόγου κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου αποσβένεται στη διάρκεια των πρώτων τριών ετών· ή
- β) εάν το δικαίωμα προαίρεσης ανώτατου ορίου είναι ένα δικαίωμα προαίρεσης μελλοντικής εκπλήρωσης (forward start option) που αντισταθμίζει τις αυξήσεις στα επιτόκια για το δεύτερο και το τρίτο έτος της συνολικής πενταετούς διάρκειας του ομολόγου κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου αποσβένεται στη διάρκεια του δεύτερου και του τρίτου έτους.

B6.5.31 Η λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 εφαρμόζεται επίσης για έναν συνδυασμό ενός αγορασθέντος και ενός πωληθέντος δικαιώματος προαίρεσης (το ένα είναι δικαίωμα προαίρεσης πώλησης και το άλλο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς) που κατά την ημερομηνία προσδιορισμού ως μέσου αντιστάθμισης έχει μηδενική καθαρή διαχρονική αξία (γνωστό ως «zero-cost collar»). Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν μεταβολές της διαχρονικής αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα, παρότι η σωρευτική μεταβολή της διαχρονικής αξίας κατά τη διάρκεια της συνολικής περιόδου της σχέσης αντιστάθμισης είναι μηδενική. Συνεπώς, εάν η διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αφορά:

- α) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, το ποσό της διαχρονικής αξίας στη λήξη της σχέσης αντιστάθμισης που προσαρμόζει το αντισταθμισμένο στοιχείο ή που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα [βλέπε παράγραφο 6.5.15 στοιχείο β)] θα είναι μηδενικό·
- β) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, το έξοδο απόσβεσης που σχετίζεται με τη διαχρονική αξία είναι μηδενικό.

▼ **M53**

B6.5.32 Η λογιστική αντιμετώπιση για τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 ισχύει μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο η διαχρονική αξία σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (εναρμονισμένη διαχρονική αξία). Η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο εάν οι κρίσιμοι όροι του δικαιώματος προαίρεσης (όπως το ονομαστικό ποσό, η διάρκεια ζωής και το υποκείμενο στοιχείο) είναι εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Συνεπώς, εάν οι κρίσιμοι όροι του δικαιώματος προαίρεσης και το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν είναι πλήρως εναρμονισμένα, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, δηλαδή, το ποσοστό εκείνου της διαχρονικής αξίας που περιλαμβάνεται στο υπέρ το άρτιο ποσό (πραγματική διαχρονική αξία) και σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (και, συνεπώς, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15). Μια οικονομική οντότητα καθορίζει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία χρησιμοποιώντας την αποτίμηση του δικαιώματος προαίρεσης που θα είχε εκείνους τους κρίσιμους όρους που θα ήταν απόλυτα εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο.

B6.5.33 Εάν η πραγματική διαχρονική αξία και η εναρμονισμένη διαχρονική αξία διαφέρουν, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15, ως εξής:

α) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, η πραγματική διαχρονική αξία υπερβαίνει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, η οικονομική οντότητα:

i) καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων με βάση την εναρμονισμένη διαχρονική αξία· και

ii) αντιμετωπίζει λογιστικά τις διαφορές στις μεταβολές της εύλογης αξίας μεταξύ των δύο διαχρονικών αξιών στα αποτελέσματα·

β) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, η πραγματική διαχρονική αξία είναι μικρότερη από την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ανάλογα με το ποια είναι μικρότερη σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία:

i) της πραγματικής διαχρονικής αξίας· και

ii) της εναρμονισμένης διαχρονικής αξίας.

Οποιοδήποτε υπόλοιπο της μεταβολής στην εύλογη αξία της πραγματικής διαχρονικής αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων και για τα περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας των χρηματοοικονομικών μέσων

B6.5.34 Ένα προθεσμιακό συμβόλαιο μπορεί να θεωρηθεί ότι σχετίζεται με μια χρονική περίοδο, διότι το προθεσμιακό του στοιχείο αντιπροσωπεύει χρεώσεις για μια χρονική περίοδο (που είναι η διάρκεια για την οποία ορίζεται). Ωστόσο, η σχετική πτυχή για τον σκοπό της αξιολόγησης του κατά πόσον ένα μέσο αντιστάθμισης αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή ή χρονική περίοδο είναι τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένου του πώς και πότε επηρεάζει τα αποτελέσματα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου [βλέπε παραγράφους 6.5.16 και 6.5.15 στοιχείο α)] με βάση τη φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου (ανεξάρτητα από το αν η σχέση αντιστάθμισης αφορά αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση εύλογης αξίας):

▼ M53

- α) το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι μια συναλλαγή της οποίας το προθεσμιακό στοιχείο έχει τον χαρακτήρα κόστους για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Ένα παράδειγμα είναι η περίπτωση κατά την οποία το προθεσμιακό στοιχείο αφορά ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ενός στοιχείου του οποίου η αρχική επιμέτρηση περιλαμβάνει κόστος συναλλαγών (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια αγορά αποθέματος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε βέβαιη δέσμευση, έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου και περιλαμβάνει το κόστος συναλλαγής στην αρχική επιμέτρηση του αποθέματος). Ως συνέπεια της συνεκτίμησης του προθεσμιακού στοιχείου στην αρχική επιμέτρηση του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, το προθεσμιακό στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα ταυτόχρονα με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Παρομοίως, μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει μια πώληση εμπορεύματος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα έναντι συναλλαγματικού κινδύνου, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε για βέβαιη δέσμευση, περιλαμβάνει το προθεσμιακό στοιχείο στο κόστος που σχετίζεται με τη συγκεκριμένη πώληση (συνεπώς, το προθεσμιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο με τα έσοδα από την αντισταθμισμένη πώληση).
- β) το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι τέτοια ώστε το προθεσμιακό στοιχείο να έχει χαρακτήρα κόστους για την εξασφάλιση προστασίας έναντι ενός κινδύνου στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου [αλλά το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν έχει ως αποτέλεσμα μια συναλλαγή που εμπεριέχει την έννοια κόστους συναλλαγής σύμφωνα με το στοιχείο α)]. Για παράδειγμα, εάν το απόθεμα εμπορεύματος αντισταθμίζεται έναντι μεταβολών της εύλογης αξίας για έξι μήνες χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο εμπορεύματος με αντίστοιχη διάρκεια, το προθεσμιακό στοιχείο του προθεσμιακού συμβολαίου θα κατανεμηθεί στα αποτελέσματα (δηλαδή, θα αποσβεστεί σε συστηματική και λογική βάση) στη διάρκεια αυτής της εξάμηνης περιόδου. Ένα άλλο παράδειγμα είναι η αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμεταλλευση εξωτερικού που αντισταθμίζεται για 18 μήνες χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την κατανομή του προθεσμιακού στοιχείου του προθεσμιακού συμβολαίου στη διάρκεια της συγκεκριμένης δεκαοκτάμηνης περιόδου.

B6.5.35 Τα χαρακτηριστικά του αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων του πώς και πότε το αντισταθμισμένο στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα, επηρεάζουν επίσης την περίοδο κατά την οποία αποσβένεται το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, η οποία καλύπτει την περίοδο την οποία αφορά το προθεσμιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, εάν ένα προθεσμιακό συμβόλαιο αντισταθμίζει την έκθεση στη διακύμανση των επιτοκίων τριμήνου για μια τριμήνη περίοδο που αρχίζει σε έξι μήνες, το προθεσμιακό στοιχείο αποσβένεται κατά την περίοδο που καλύπτει το διάστημα από τον έβδομο έως και τον ένατο μήνα.

B6.5.36 Η λογιστική αντιμετώπιση ενός προθεσμιακού συμβολαίου σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 εφαρμόζεται επίσης εάν, κατά την ημερομηνία κατά την οποία το προθεσμιακό συμβόλαιο προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης, το προθεσμιακό στοιχείο είναι μηδενικό. Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν μεταβολές της εύλογης αξίας που μπορούν να αποδοθούν στο προθεσμιακό στοιχείο στα λοιπά συνολικά έσοδα, παρότι η σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας που μπορεί να αποδοθεί στο προθεσμιακό στοιχείο στη διάρκεια της συνολικής περιόδου της σχέσης αντιστάθμισης είναι μηδενική. Συνεπώς, εάν το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με:

- α) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, το ποσό που αντιστοιχεί στο προθεσμιακό στοιχείο στη λήξη της σχέσης αντιστάθμισης που προσαρμόζει το αντισταθμισμένο στοιχείο ή που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα (βλέπε παραγράφους 6.5.15 στοιχείο β) και 6.5.16) θα είναι μηδενικό.

▼ **M53**

β) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, το ποσό απόσβεσης που σχετίζεται με το προθεσμιακό στοιχείο είναι μηδενικό.

B6.5.37 Η λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 ισχύει μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο το προθεσμιακό στοιχείο σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο). Το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο εάν οι κρίσιμοι όροι του προθεσμιακού συμβολαίου (όπως το ονομαστικό ποσό, η διάρκεια ζωής και το υποκείμενο στοιχείο) είναι εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Συνεπώς, εάν οι κρίσιμοι όροι του προθεσμιακού συμβολαίου και το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν είναι πλήρως εναρμονισμένα, η οικονομική οντότητα καθορίζει το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο, δηλαδή, το ποσοστό εκείνο του προθεσμιακού στοιχείου που περιλαμβάνεται στο προθεσμιακό συμβόλαιο (πραγματικό προθεσμιακό στοιχείο) και σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (και, συνεπώς, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16). Μια οικονομική οντότητα καθορίζει το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας την αποτίμηση του προθεσμιακού συμβολαίου που θα είχε κρίσιμους όρους που εναρμονίζονται απόλυτα με το αντισταθμισμένο στοιχείο.

B6.5.38 Εάν το πραγματικό προθεσμιακό στοιχείο και το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο διαφέρουν, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16, ως εξής:

α) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, το απόλυτο ποσό του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου υπερβαίνει το απόλυτο ποσό του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα:

i) καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων με βάση το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο· και

ii) αντιμετωπίζει λογιστικά τις διαφορές στις μεταβολές της εύλογης αξίας μεταξύ των δύο προθεσμιακών στοιχείων στα αποτελέσματα·

β) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, το απόλυτο ποσό του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου είναι μικρότερο από το απόλυτο ποσό του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέσω αναφοράς, ανάλογα με το ποιο είναι μικρότερο, στη σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία:

i) του απόλυτου ποσού του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου· και

ii) του απόλυτου ποσού του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου.

Οποιοδήποτε υπόλοιπο της μεταβολής στην εύλογη αξία του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

B6.5.39 Όταν μια οικονομική οντότητα διακρίνει το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας από ένα χρηματοοικονομικό μέσο και το εξαιρεί από τον προσδιορισμό αυτού του χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.2.4 β)], οι οδηγίες εφαρμογής των παραγράφων B6.5.34–B6.5.38 ισχύουν για το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας με τον ίδιο τρόπο που ισχύουν για το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου.

▼ **M53****Αντιστάθμιση μιας ομάδας στοιχείων (ενότητα 6.6)***Αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης*

Επιλεξιμότητα για λογιστική αντιστάθμισης και προσδιορισμός καθαρής θέσης

- B6.6.1 Μια καθαρή θέση είναι επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμισης μόνο εάν μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αντιστάθμιση σε καθαρή βάση για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνου. Κατά πόσον μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αντιστάθμιση με τον τρόπο αυτό είναι αυταπόδεικτο (όχι απλώς ένας ισχυρισμός ή δήλωση στην τεκμηρίωση). Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης σε καθαρή βάση αποκλειστικά για να επιτύχει ένα συγκεκριμένο λογιστικό αποτέλεσμα, εάν αυτή δεν αντανακλά την προσέγγισή της στη διαχείριση κινδύνου. Η αντιστάθμιση καθαρής θέσης πρέπει να αποτελεί μέρος μιας καθιερωμένης στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου. Κανονικά, αυτό εγκρίνεται από τα βασικά διοικητικά στελέχη, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24.
- B6.6.2 Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα Α, της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το τοπικό νόμισμα, έχει μια βέβαιη δέσμευση καταβολής ΣΜ150 000 για έξοδα διαφήμισης σε εννέα μήνες καθώς και μια βέβαιη δέσμευση πώλησης τελικών προϊόντων έναντι ΣΜ150 000 σε 15 μήνες. Η οικονομική οντότητα Α συνάπτει ένα παράγωγο συναλλάγματος σε εννέα μήνες με βάση το οποίο λαμβάνει ΣΜ100 και καταβάλλει ΝΜ70. Η οικονομική οντότητα Α δεν έχει άλλη έκθεση σε ΣΜ. Η οικονομική οντότητα Α δεν διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο σε καθαρή βάση. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Α δεν μπορεί να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης για μια σχέση αντιστάθμισης μεταξύ του παραγώγου συναλλάγματος και μιας καθαρής θέσης ΣΜ100 [που αποτελείται από τις ΣΜ150 000 της βέβαιης δέσμευσης αγοράς—δηλαδή των διαφημιστικών υπηρεσιών—και τις ΣΜ149 900 (από τις ΣΜ150 000) της βέβαιης δέσμευσης πώλησης] για μια περίοδο εννέα μηνών.
- B6.6.3 Εάν η οικονομική οντότητα Α διαχειρίστηκε συναλλαγματικό κίνδυνο σε καθαρή βάση και δεν συνήψε το παράγωγο συναλλάγματος (επειδή αυξάνει την έκθεσή της στον συναλλαγματικό κίνδυνο αντί να τον μειώνει), η οικονομική οντότητα θα είχε μια φυσικά αντισταθμισμένη θέση για εννέα μήνες. Κανονικά, αυτή η αντισταθμισμένη θέση δεν θα αντικατοπτριζόταν στις οικονομικές καταστάσεις, επειδή οι συναλλαγές αναγνωρίζονται σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς στο μέλλον. Η μηνιαία καθαρή θέση θα ικανοποιούσε τις απαιτήσεις για λογιστική αντιστάθμισης μόνο εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 6.6.6.
- B6.6.4 Όταν μια ομάδα στοιχείων που απαρτίζουν μια καθαρή θέση προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο, μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη συνολική ομάδα στοιχείων που περιλαμβάνει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν την καθαρή θέση. Μια οικονομική οντότητα δεν επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα μη συγκεκριμένο, γενικά καθορισμένο ποσό καθαρής θέσης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης σε εννέα μήνες για ΣΜ100 και μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς σε 18 μήνες για ΣΜ120. Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει ένα γενικά καθορισμένο ποσό καθαρής θέσης ύψους έως ΣΜ20. Αντί για αυτό, πρέπει να προσδιορίσει ένα ακαθάριστο ποσό αγορών και ένα ακαθάριστο ποσό πωλήσεων που από κοινού συνιστούν την αντισταθμισμένη καθαρή θέση. Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει ακαθάριστες θέσεις από τις οποίες προκύπτει η καθαρή θέση έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να είναι σε θέση να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις για τη λογιστική αντιμετώπιση των επιλέξιμων θέσεων αντιστάθμισης.

Εφαρμογή των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση καθαρής θέσης

- B6.6.5 Όταν μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ) κατά την αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης, λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές της αξίας των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν

▼ **M53**

παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης σε συνδυασμό με τη μεταβολή εύλογης αξίας στο μέσο αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης σε εννέα μήνες για ΣΜ100 και μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς σε 18 μήνες για ΣΜ120. Αντισταθμίζει το συναλλαγματικό κίνδυνο της καθαρής θέσης ΣΜ20 χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος για ΣΜ20. Όταν καθορίζει κατά πόσον πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ), η οικονομική οντότητα εξετάζει τη σχέση μεταξύ:

- α) της μεταβολής στην εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου συναλλάγματος μαζί με τις μεταβολές στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο· και
- β) των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο.

- B6.6.6 Ομοίως, εάν στο παράδειγμα της παραγράφου B6.6.5 η οικονομική οντότητα είχε μηδενική καθαρή θέση, θα εξέταζε τη σχέση μεταξύ των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο και των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο για να καθορίσει αν πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ).

Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών που συνιστούν καθαρή θέση

- B6.6.7 Όταν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια ομάδα στοιχείων με αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (δηλαδή, μια καθαρή θέση), η επιλεξιμότητα για λογιστική αντιστάθμιση εξαρτάται από τον τύπο της αντιστάθμισης. Εάν η αντιστάθμιση είναι αντιστάθμιση εύλογης αξίας, η καθαρή θέση μπορεί να είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο. Εάν, ωστόσο, η αντιστάθμιση είναι αντιστάθμιση ταμειακών ροών, τότε η καθαρή θέση μπορεί να είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο μόνο εφόσον αποτελεί αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου και ο προσδιορισμός αυτής της καθαρής θέσης καθορίζει την περίοδο αναφοράς κατά την οποία οι προσδοκώμενες συναλλαγές αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, καθώς και τη φύση και τον όγκο τους.
- B6.6.8 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια καθαρή θέση που αποτελείται από ένα κάτω εύρος ΣΜ100 πωλήσεων και ένα κάτω εύρος ΣΜ150 αγορών. Τόσο οι πωλήσεις όσο και οι αγορές εκφράζονται στο ίδιο ξένο νόμισμα. Προκειμένου να ορίσει επαρκώς τον προσδιορισμό της αντισταθμισμένης καθαρής θέσης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει στην αρχική τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης ότι οι πωλήσεις μπορούν να αφορούν το προϊόν Α ή το προϊόν Β και οι αγορές μπορούν να αφορούν τον τύπο μηχανήματος Α, τον τύπο μηχανήματος Β και την πρώτη ύλη Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει επίσης τους όγκους των συναλλαγών ανάλογα με τη φύση κάθε συναλλαγής. Η οικονομική οντότητα τεκμηριώνει ότι το κάτω εύρος των πωλήσεων (ΣΜ100) αποτελείται από όγκο προσδοκώμενων πωλήσεων που αντιστοιχεί στις πρώτες ΣΜ70 του προϊόντος Α και στις πρώτες ΣΜ30 του προϊόντος Β. Εάν αυτοί οι όγκοι πωλήσεων αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς, η οικονομική οντότητα θα το συμπεριλάβει αυτό στην τεκμηρίωση, για παράδειγμα, τις πρώτες ΣΜ70 από τις πωλήσεις του προϊόντος Α που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα κατά την πρώτη περίοδο αναφοράς και τις πρώτες ΣΜ30 από τις πωλήσεις του προϊόντος Β που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα κατά τη δεύτερη περίοδο αναφοράς. Η οικονομική οντότητα καταγράφει επίσης ότι το κάτω εύρος των αγορών (ΣΜ150) αποτελείται από τις αγορές των πρώτων ΣΜ60 του τύπου μηχανήματος Α, των πρώτων ΣΜ40 του τύπου μηχανήματος Β και των πρώτων

▼ **M53**

ΣΜ50 της πρώτης ύλης Α. Εάν αυτοί οι όγκοι αγορών αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση διαχωρισμό των όγκων αγορών με βάση τις περιόδους αναφοράς κατά τις οποίες αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα (με παρόμοιο τρόπο με αυτόν που καταγράφει τους όγκους πωλήσεων). Για παράδειγμα, η προσδοκώμενη συναλλαγή ορίζεται ως:

- α) οι πρώτες ΣΜ60 των αγορών του τύπου μηχανήματος Α που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα από την τρίτη περίοδο αναφοράς κατά τις επόμενες δέκα περιόδους αναφοράς·
- β) οι πρώτες ΣΜ40 των αγορών του τύπου μηχανήματος Β που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα από την τέταρτη περίοδο αναφοράς κατά τις επόμενες 20 περιόδους αναφοράς· και
- γ) οι πρώτες ΣΜ50 των αγορών της πρώτης ύλης Α που αναμένεται να παραληφθούν κατά την τρίτη περίοδο αναφοράς και να πωληθούν, δηλαδή, να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, στη διάρκεια αυτής και της επόμενης περιόδου αναφοράς.

Ο ορισμός της φύσης των όγκων των προσδοκώμενων συναλλαγών θα περιλαμβάνει πτυχές όπως η κατανομή απόσβεσης για ενσώματα πάγια στοιχεία του ίδιου τύπου, εάν η φύση αυτών των στοιχείων είναι τέτοια που η μέθοδος απόσβεσης θα μπορούσε να διαφέρει ανάλογα με τον τρόπο χρήσης αυτών των στοιχείων από την οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί στοιχεία του τύπου μηχανήματος Α σε δύο διαφορετικές διαδικασίες παραγωγής που έχουν ως αποτέλεσμα τη γραμμική απόσβεση στη διάρκεια δέκα περιόδων αναφοράς καθώς και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής αντιστοίχως, στην τεκμηρίωση του προσδοκώμενου όγκου αγορών για τον τύπο μηχανήματος Α θα γίνεται διαχωρισμός του όγκου με βάση ποια από αυτές τις μεθόδους απόσβεσης εφαρμόζεται.

B6.6.9 Για μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών μιας καθαρής θέσης, τα ποσά που καθορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 περιλαμβάνουν τις μεταβολές στην αξία των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης σε συνδυασμό με τη μεταβολή εύλογης αξίας στο μέσο αντιστάθμισης. Ωστόσο, οι μεταβολές στην αξία των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης αναγνωρίζονται μόνο αφού αναγνωριστούν οι συναλλαγές με τις οποίες σχετίζονται, όπως όταν μια προσδοκώμενη πώληση αναγνωριστεί στα έσοδα. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων σε εννέα μήνες για ΣΜ100 και μια ομάδα πιθανών προσδοκώμενων αγορών σε 18 μήνες για ΣΜ120. Αντισταθμίζει τον συναλλαγματικό κίνδυνο της καθαρής θέσης των ΣΜ20 χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος για ΣΜ20. Κατά τον καθορισμό των ποσών που αναγνωρίζονται στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχεία α)–β), η οικονομική οντότητα συγκρίνει:

- α) τη μεταβολή της εύλογης αξίας του προθεσμιακού συμβολαίου συναλλάγματος μαζί με τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο· με
- β) τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων αγορών που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο.

▼ **M53**

Ωστόσο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μόνο ποσά που σχετίζονται με το προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος έως ότου οι συναλλαγές των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων να αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις, οπότε αναγνωρίζονται τα κέρδη ή οι ζημίες από αυτές τις προσδοκώμενες συναλλαγές (δηλαδή, η μεταβολή στην αξία που μπορεί να αποδοθεί στη μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης και της αναγνώρισης των εσόδων).

- B6.6.10 Παρομοίως, εάν στο παράδειγμα η οικονομική οντότητα είχε μηδενική καθαρή θέση, θα συνέκρινε τις μεταβολές της αξίας των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο με τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων αγορών που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο. Ωστόσο, αυτά τα ποσά αναγνωρίζονται μόνο αφού οι σχετικές προσδοκώμενες συναλλαγές αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις.

Εύρη ομάδων στοιχείων που προσδιορίζονται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο

- B6.6.11 Για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στην παράγραφο B6.3.19, ο προσδιορισμός συστατικών στοιχείων εύρους ομάδων των υφιστάμενων στοιχείων απαιτεί τον συγκεκριμένο προσδιορισμό του ονομαστικού ποσού της ομάδας των στοιχείων από την οποία ορίζεται το αντισταθμισμένο συστατικό στοιχείο εύρους.
- B6.6.12 Μια σχέση αντιστάθμισης μπορεί να περιλαμβάνει εύρη από πολλές διαφορετικές ομάδες στοιχείων. Για παράδειγμα, στην αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων και μιας ομάδας υποχρεώσεων, η σχέση αντιστάθμισης μπορεί να περιλαμβάνει, σε συνδυασμό, ένα συστατικό στοιχείο εύρους της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και ένα συστατικό στοιχείο εύρους της ομάδας υποχρεώσεων.

Παρουσίαση των κερδών ή ζημιών του μέσου αντιστάθμισης

- B6.6.13 Εάν τα στοιχεία αντισταθμίζονται μαζί ως ομάδα σε μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών, θα μπορούσαν να επηρεάσουν διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Η παρουσίαση των κερδών ή ζημιών της αντιστάθμισης στην κατάσταση αυτή εξαρτάται από την ομάδα στοιχείων.
- B6.6.14 Εάν η ομάδα στοιχείων δεν περιλαμβάνει αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (για παράδειγμα, μια ομάδα εξόδων σε συνάλλαγμα που επηρεάζουν διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα που είναι αντισταθμισμένα έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου), τότε τα κέρδη ή οι ζημίες του μέσου αντιστάθμισης που έχει ανακαταταχθεί κατανέμονται στα κονδύλια που επηρεάζονται από τα αντισταθμισμένα στοιχεία. Αυτή η κατανομή πραγματοποιείται σε συστηματική και λογική βάση και δεν πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα τον κατά παρέκταση υπολογισμό των καθαρών κερδών ή ζημιών που προκύπτουν από ένα μεμονωμένο μέσο αντιστάθμισης.
- B6.6.15 Εάν η ομάδα στοιχείων έχει αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (για παράδειγμα, μια ομάδα πωλήσεων και εξόδων που εκφράζονται σε συνάλλαγμα και αντισταθμίζονται μαζί έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου), τότε η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα κέρδη ή ζημίες της αντιστάθμισης σε χωριστό κονδύλιο στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Έστω, για παράδειγμα, ότι υπάρχει μια αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας καθαρής θέσης πωλήσεων σε συνάλλαγμα ΣΜ100 με έξοδα σε συνάλλαγμα ΣΜ80, για την οποία χρησιμοποιείται ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος ΣΜ20. Το κέρδος ή η ζημία από το προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος που ανακατατάσσεται από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα (όταν η καθαρή θέση επηρεάζει τα αποτελέσματα) παρουσιάζεται σε χωριστό κονδύλιο από τις αντισταθμισμένες πωλήσεις και έξοδα. Επιπλέον, εάν οι πωλήσεις πραγματοποιηθούν σε προηγούμενη περίοδο από ό,τι τα έξοδα, τα έσοδα των πωλήσεων εξακολουθούν

▼ **M53**

να επιμετρώνται στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Τα σχετικά κέρδη ή ζημίες της αντιστάθμισης παρουσιάζονται σε χωριστό κονδύλιο έτσι ώστε τα αποτελέσματα να αντανακλούν το αποτέλεσμα της αντιστάθμισης της καθαρής θέσης, με μια αντίστοιχη προσαρμογή στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών. Όταν τα αντισταθμισμένα έξοδα επηρεάζουν τα αποτελέσματα σε μεταγενέστερη περίοδο, τα κέρδη ή οι ζημίες της αντιστάθμισης που προηγούμενως αναγνωρίζονταν στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στις πωλήσεις ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα και παρουσιάζονται ως χωριστό κονδύλιο από τα κέρδη ή τις ζημίες που περιλαμβάνουν τα αντισταθμισμένα έξοδα, που επιμετρώνται στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21.

- B6.6.16 Για ορισμένους τύπους αντισταθμίσεων εύλογης αξίας, ο στόχος της αντιστάθμισης δεν είναι κυρίως ο συμψηφισμός της μεταβολής της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου, αλλά η μετατροπή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει τον κίνδυνο επιτοκίου εύλογης αξίας ενός χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου χρησιμοποιώντας μια συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων. Ο στόχος αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας είναι η μετατροπή των ταμειακών ροών σταθερού επιτοκίου σε ταμειακές ροές κυμαινόμενου επιτοκίου. Αυτός ο στόχος αντανάκλαται στη λογιστική αντιμετώπιση της σχέσης αντιστάθμισης μέσω της καταχώρισης των καθαρών δεδουλευμένων τόκων από τη συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων στα αποτελέσματα. Στην περίπτωση αντιστάθμισης καθαρής θέσης (για παράδειγμα, μιας καθαρής θέσης ενός περιουσιακού στοιχείου σταθερού επιτοκίου και μιας υποχρέωσης σταθερού επιτοκίου), αυτό το ποσό των καθαρών δεδουλευμένων τόκων πρέπει να παρουσιάζεται σε διαφορετικό κονδύλιο στα αποτελέσματα και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Αυτό αποσκοπεί στο να αποφευχθεί η κατά παρέκταση απεικόνιση των καθαρών κερδών ή ζημιών ενός μεμονωμένου μέσου σε αλληλοκαλυπτόμενα ακαθάριστα ποσά και η αναγνώρισή τους σε διαφορετικά κονδύλια (για παράδειγμα, με αυτό τον τρόπο αποφεύγεται η κατά παρέκταση απεικόνιση μιας είσπραξης καθαρών τόκων από μία συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων στα ακαθάριστα έσοδα από τόκους και στα ακαθάριστα έξοδα για τόκους).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
(ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7)

Μεταβατική περίοδος (ενότητα 7.2)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται για διαπραγμάτευση

- B7.2.1 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα πρέπει να καθορίσει αν ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση οποιονδήποτε χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α) ή αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι επιλέξιμο για την επιλογή που ορίζεται στην παράγραφο 5.7.5. Για τον σκοπό αυτό, μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εμπίπτουν στον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση όπως εάν η οικονομική οντότητα είχε αγοράσει τα περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Απομείωση αξίας

- B7.2.2 Κατά τη μετάβαση, μια οικονομική οντότητα πρέπει να επιδιώκει την κατά προσέγγιση εκτίμηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διεξάγει εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες όταν καθορίζει, κατά την ημερομηνία μετάβασης, κατά πόσον έχουν υπάρξει σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να κάνει αυτό τον καθορισμό χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, ισχύει η παράγραφος 7.2.20.

▼ **M53**

- B7.2.3 Προκειμένου να καθοριστούν οι προβλέψεις ζημίας για χρηματοοικονομικά μέσα με αρχική αναγνώριση (ή δανειακές δεσμεύσεις ή συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης στα οποία η οικονομική οντότητα κατέστη συμβαλλόμενο μέρος) πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, τόσο κατά τη μετάβαση όσο και έως την παύση αναγνώρισης αυτών των στοιχείων, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη πληροφορίες που είναι σχετικές για τον καθορισμό ή την κατά προσέγγιση εκτίμηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση. Προκειμένου να καθορίσει ή να εκτιμήσει κατά προσέγγιση τον αρχικό πιστωτικό κίνδυνο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη εσωτερικές και εξωτερικές πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών χαρτοφυλακίου, σύμφωνα με τις παραγράφους B5.5.1–B5.5.6.
- B7.2.4 Μια οικονομική οντότητα με λίγα ιστορικά στοιχεία μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφορίες από εσωτερικές αναφορές και στατιστικά στοιχεία (που ενδέχεται να δημιουργήθηκαν κατά τη λήψη της απόφασης για την κυκλοφορία νέου προϊόντος), πληροφορίες σχετικά με παρόμοια προϊόντα ή την πείρα ομότιμων ιδρυμάτων από συγκρίσιμα χρηματοοικονομικά μέσα, εάν είναι σχετικά.

ΟΡΙΣΜΟΙ (ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α)**Παράγωγα**

- BA.1 Τυπικά παραδείγματα παραγώγων είναι τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και τα προθεσμιακά συμβόλαια (futures και forwards), οι συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) και τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης (options). Ένα παράγωγο συνήθως έχει ένα ονομαστικό ποσό, το οποίο είναι χρηματικό ποσό, αριθμός μετοχών ή αριθμός μονάδων βάρους ή όγκου ή άλλων μονάδων που καθορίζονται στο συμβόλαιο. Ωστόσο, ένα παράγωγο μέσο δεν απαιτεί ο αγοραστής ή ο πωλητής να επενδύει ή να λαμβάνει το ονομαστικό ποσό κατά τη σύναψη του συμβολαίου. Εναλλακτικά, το παράγωγο θα μπορούσε να απαιτεί την καταβολή καθορισμένου ποσού ή κάποιου ποσού που δύναται να μεταβληθεί (αλλά όχι σε αναλογία με τη μεταβολή του υποκείμενου) ως αποτέλεσμα κάποιου μελλοντικού γεγονότος το οποίο δεν σχετίζεται με το ονομαστικό ποσό. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο ενδέχεται να απαιτεί καθορισμένη καταβολή NMI 000 εάν το εξαμηνιαίο επιτόκιο LIBOR αυξηθεί κατά 100 μονάδες βάσης. Ένα τέτοιο συμβόλαιο είναι παράγωγο, έστω κι αν δεν καθορίζεται ονομαστικό ποσό.
- BA.2 Ο ορισμός του παραγώγου στο παρόν Πρότυπο περιλαμβάνει συμβόλαια που διακανονίζονται σε μεικτή βάση με την παράδοση του υποκείμενου στοιχείου (π.χ. προθεσμιακό συμβόλαιο για την αγορά χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου). Μια οικονομική οντότητα μπορεί να έχει συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (π.χ. συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση εμπορεύματος σε καθορισμένη τιμή σε μελλοντική ημερομηνία). Ένα τέτοιο συμβόλαιο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου εκτός εάν συνάφθηκε και συνεχίζει να διακρατείται με σκοπό την παράδοση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε τέτοιου είδους συμβόλαια για τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης μιας οικονομικής οντότητας εάν η τελευταία προβεί σε προσδιορισμό σύμφωνα με την παράγραφο 2.5 (βλέπε παραγράφους 2.4–2.7).
- BA.3 Ένα από τα χαρακτηριστικά που ορίζει ένα παράγωγο είναι ότι απαιτεί χαμηλότερη αρχική καθαρή επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβολαίων που θα αναμενόταν να έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των παραγόντων της αγοράς. Ένα συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσης (option) πληροί αυτόν τον ορισμό διότι η τιμή αγοράς του δικαιώματος είναι ουσιαστικά χαμηλότερη από την επένδυση που θα χρειαζόταν για να αποκτηθεί το υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα προαίρεσης. Μια ανταλλαγή νομισμάτων που απαιτεί αρχική ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων ίσης εύλογης αξίας πληροί τον ορισμό διότι η αρχική καθαρή επένδυση είναι μηδενική.

▼ **M53**

- BA.4 Ένα συμβόλαιο κανονικής παράδοσης δημιουργεί μια δέσμευση σταθερής τιμής μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού που πληροί τον ορισμό ενός παραγώγου. Ωστόσο, λόγω της μικρής διάρκειας της δέσμευσης, δεν αναγνωρίζεται ως παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο. Αντιθέτως, το παρόν Πρότυπο προβλέπει ειδική λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων συμβολαίων κανονικής παράδοσης (βλέπε παραγράφους 3.1.2 και B3.1.3–B3.1.6).
- BA.5 Ο ορισμός ενός παραγώγου αναφέρεται σε μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που δεν αφορούν συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο. Σε αυτές περιλαμβάνονται ένας δείκτης ζημιών που προκλήθηκαν από σεισμό σε συγκεκριμένη περιοχή και ένας δείκτης θερμοκρασιών σε μια συγκεκριμένη πόλη. Οι μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε έναν συμβαλλόμενο περιλαμβάνουν την εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει περιουσιακό στοιχείο ενός συμβαλλομένου. Μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αφορά συγκεκριμένα τον ιδιοκτήτη εάν η εύλογη αξία δεν αντανακλά μόνο τις μεταβολές στις τιμές της αγοράς για τέτοιου είδους περιουσιακά στοιχεία (χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση του συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται (μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, εάν η εγγύηση της υπολειμματικής αξίας ενός συγκεκριμένου αυτοκινήτου εκθέτει τον εγγυητή στον κίνδυνο μεταβολών στη φυσική κατάσταση του αυτοκινήτου, η μεταβολή σε εκείνη την υπολειμματική αξία αναφέρεται συγκεκριμένα στον ιδιοκτήτη του αυτοκινήτου.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διακρατούμενα για διαπραγμάτευση**
- BA.6 Η διαπραγμάτευση αντανακλά εν γένει την ενεργό και συχνή αγορά και πώληση και τα διακρατούμενα προς διαπραγμάτευση χρηματοοικονομικά μέσα κατά κανόνα χρησιμοποιούνται με σκοπό την αποκόμιση κέρδους από τις βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή.
- BA.7 Στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που διακρατούνται για διαπραγμάτευση περιλαμβάνονται:
- α) παράγωγες υποχρεώσεις που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέσα αντιστάθμισης·
 - β) δεσμεύσεις παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δανείζεται ακάλυπτος πωλητής (ήτοι οικονομική οντότητα που πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχει δανειστεί και δεν της ανήκουν ακόμη)·
 - γ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται με σκοπό να επαναγοραστούν στο εγγύς μέλλον (π.χ. διαπραγματευόμενος χρεωστικός τίτλος που ο εκδότης δύναται να επαναγοράσει στο εγγύς μέλλον, ανάλογα με τις μεταβολές στην εύλογη αξία του)· και
 - δ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος χαρτοφυλακίου προσδιορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων υπό κοινή διαχείριση και για τις οποίες υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών.
- BA.8 Το γεγονός ότι μια υποχρέωση χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων διαπραγμάτευσης δεν αποτελεί από μόνο του ένδειξη ότι η υποχρέωση αυτή είναι διακρατείται για διαπραγμάτευση.

▼ **M32****ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 10***Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*

ΣΤΟΧΟΣ

- 1 Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τις αρχές για την παρουσίαση και την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οικονομικές οντότητες.

Επίτευξη του στόχου▼ **M38**

- 2 Για να επιτευχθεί ο στόχος της παραγράφου 1, το παρόν ΔΠΧΑ:

▼ **M32**

α) προβλέπει ότι μια οικονομική οντότητα (η μητρική) που ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (θυγατρικές) οφείλει να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις·

β) ορίζει την αρχή του ελέγχου και καθιερώνει τον έλεγχο ως βάση ενοποίησης·

▼ **M38**

γ) ορίζει τον τρόπο εφαρμογής της αρχής ελέγχου για να διαπιστωθεί κατά πόσον ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια και, ως εκ τούτου, πρέπει να την ενοποιήσει·

δ) καθορίζει τις λογιστικές απαιτήσεις για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων· και

ε) ορίζει την εταιρεία επενδύσεων και θεσπίζει μια εξαίρεση όσον αφορά την ενοποίηση συγκεκριμένων θυγατρικών μιας εταιρείας επενδύσεων.

▼ **M32**

- 3 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εξετάζει τις λογιστικές απαιτήσεις για τις συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ **M51**

- 4 Η οικονομική οντότητα που είναι η μητρική παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για όλες τις οικονομικές οντότητες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) η μητρική εταιρεία δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφόσον πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) είναι θυγατρική άλλης οικονομικής οντότητας, στην οποία ανήκει εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρεία δεν θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού·

(ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές)·

▼ **M51**

(iii) δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά· και

(iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που είναι διαθέσιμες για δημόσια χρήση και συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ, στις οποίες είναι ενοποιημένες οι θυγατρικές ή επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

β) [Διαγράφηκε].

γ) [Διαγράφηκε].

4A Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλα μακροπρόθεσμα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*.

4B Μια μητρική που είναι εταιρεία επενδύσεων δεν παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον είναι υποχρεωμένη, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του παρόντος ΔΠΧΑ, να επιμετρά όλες τις θυγατρικές της στην εύλογη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων.

▼ **M32****Έλεγχος**

5 Ένας επενδυτής, ανεξάρτητα από τη φύση της συμμετοχής του σε μια οικονομική οντότητα (εκδότρια), καθορίζει εάν πρόκειται για μητρική εκτιμώντας εάν ελέγχει την εκδότρια.

6 Ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια όταν είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε κυμαινόμενες αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην εκδότρια και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τις αποδόσεις αυτές μέσω της εξουσίας του επί της εκδότριας.

7 Επομένως, ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια, εάν και μόνο διαθέτει όλα τα ακόλουθα:

α) εξουσία επί της εκδότριας (βλέπε παραγράφους 10-14)·

β) τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια (βλ. παραγράφους 15 και 16)· και

γ) δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της εκδότριας για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του (βλ. παράγραφους 17 και 18).

8 Ένας επενδυτής εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις όταν εκτιμά κατά πόσο ελέγχει μια εκδότρια. Ο επενδυτής θα επανεκτιμήσει εάν ελέγχει μια εκδότρια όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι υπάρχουν αλλαγές σε ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7 (βλέπε παραγράφους B80-B85).

9 Δύο ή περισσότεροι επενδυτές ελέγχουν συλλογικά μια εκδότρια, όταν πρέπει να δρουν από κοινού για να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, καθώς κανένας επενδυτής δεν μπορεί να διευθύνει τις δραστηριότητες χωρίς τη συνεργασία των άλλων, κανένας επενδυτής δεν ελέγχει μεμονωμένα την εκδότρια. Κάθε επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στην εκδότρια, σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ, όπως το ΔΠΧΑ 11 Κοινές ρυθμίσεις, το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες ή το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.

▼ **M32****Εξουσία**

- 10 Ένας επενδυτής έχει εξουσία επί μιας εκδότριας όταν ο επενδυτής έχει δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, δηλαδή τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας.
- 11 Η εξουσία απορρέει από τα δικαιώματα. Ορισμένες φορές η εκτίμηση της εξουσίας είναι απλή, όπως όταν η εξουσία επί μιας εκδότριας αποκτάται απευθείας και αποκλειστικά από τα δικαιώματα ψήφου που παρέχονται από συμμετοχικούς τίτλους, όπως μετοχές, και μπορεί να εκτιμηθεί με την εξέταση των δικαιωμάτων ψήφου από τις συμμετοχές αυτές. Σε άλλες περιπτώσεις η εκτίμηση είναι πιο πολύπλοκη και απαιτεί την εξέταση περισσότερων από έναν παραγόντων, για παράδειγμα, όταν η εξουσία απορρέει από μια ή περισσότερες συμβατικές ρυθμίσεις.
- 12 Ένας επενδυτής με την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, διαθέτει εξουσία, ακόμη και αν δεν έχει ασκήσει ακόμα τα δικαιώματά του να διευθύνει τις δραστηριότητες αυτές. Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο επενδυτής διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μπορούν να βοηθήσουν στο να προσδιοριστεί εάν ο επενδυτής ασκεί εξουσία, αλλά τα στοιχεία αυτά δεν είναι, αυτά καθαυτά, αποφασιστικής σημασίας προκειμένου να προσδιοριστεί αν ο επενδυτής ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια.
- 13 Αν δύο ή περισσότεροι επενδυτές έχουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν τη μονομερή ικανότητα να διευθύνουν διάφορες συναφείς δραστηριότητες, ο επενδυτής που έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν περισσότερο τις αποδόσεις της εκδότριας ασκεί εξουσία επί της εκδότριας.
- 14 Ένας επενδυτής μπορεί να ασκήσει εξουσία σε μια εκδότρια, ακόμη και αν άλλες οντότητες διαθέτουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να συμμετέχουν στη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων, για παράδειγμα, όταν μια άλλη οικονομική οντότητα ασκεί *σημαντική επιρροή*. Ωστόσο, ένας επενδυτής που κατέχει μόνο δικαιώματα προστασίας δεν ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια (βλ. παραγράφους B26-B28), και, κατά συνέπεια, δεν ελέγχει την εκδότρια.

Αποδόσεις

- 15 Ένας επενδυτής έχει τοποθετήσεις ή δικαιώματα σε κυμαινόμενες αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην εκδότρια, όταν οι αποδόσεις του επενδυτή από τη συμμετοχή του αυτή μπορεί να ποικίλλουν ανάλογα με την απόδοση της εκδότριας. Οι αποδόσεις του επενδυτή μπορεί να είναι μόνο θετικές, μόνο αρνητικές ή εξ ολοκλήρου θετικές και αρνητικές.
- 16 Αν και μόνο ένας επενδυτής μπορεί να ελέγχει μία εκδότρια, περισσότερα από ένα μέρη μπορεί να μοιράζονται τις αποδόσεις της. Για παράδειγμα, οι κάτοχοι δικαιωμάτων μειοψηφίας μπορεί να μοιράζονται τα κέρδη ή τις διανομές μιας εκδότριας.

Σχέση μεταξύ εξουσίας και αποδόσεων

- 17 Ένας επενδυτής ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια, εάν δεν έχει μόνο εξουσία επί της εκδότριας και τοποθετήσεις ή δικαιώματα επί των μεταβλητών αποδόσεων από τη συμμετοχή του στην εκδότρια, αλλά και τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του για να επηρεάσει τις αποδόσεις του μέσω της συμμετοχής του στην εκδότρια.

▼ **M32**

- 18 Επομένως, ένας επενδυτής με δικαιώματα λήψης αποφάσεων καθορίζει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος. Ένας επενδυτής που είναι εντολοδόχος, σύμφωνα με τις παραγράφους B58-B72, δεν ελέγχει μια εκδότρια όταν ασκεί δικαιώματα λήψης αποφάσεων που του έχουν εκχωρηθεί.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

- 19 **Η μητρική εταιρεία συντάσσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα συμβάντα σε όμοιες συνθήκες.**

- 20 Η ενοποίηση μιας εκδότριας αρχίζει από την ημερομηνία που ο επενδυτής αποκτά τον έλεγχο της και παύει όταν ο επενδυτής χάσει τον έλεγχο της.

- 21 Οι παράγραφοι B86–B93 παρέχουν κατευθύνσεις για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

- 22 Μια μητρική εταιρεία θα παρουσιάζει τις μη ελέγχουσες συμμετοχές στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των ιδιοκτητών της μητρικής εταιρείας.

- 23 Μεταβολές στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής σε μια θυγατρική, τα οποία δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου, λογίζονται ως συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων (δηλαδή συναλλαγές με ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες).

- 24 Οι παράγραφοι B94–B96 παρέχουν κατευθύνσεις για τη λογιστικοποίηση των μη ελεγχουσών συμμετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Απώλεια ελέγχου

- 25 Εάν μια μητρική εταιρεία απολέσει τον έλεγχο θυγατρικής, τότε αυτή:

α) παύει να αναγνωρίζει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της πρώην θυγατρικής στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης.

β) αναγνωρίζει τυχόν επενδύσεις που διακρατούνται στην πρώην θυγατρική στην εύλογη αξία τους κατά τον χρόνο απώλειας του ελέγχου και στη συνέχεια τις λογιστικοποιεί μαζί με οποιαδήποτε ποσά που οφείλονται από ή προς την πρώην θυγατρική σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ. Η εύλογη αξία αυτή θα θεωρείται ως η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ή, κατά περίπτωση, το κόστος κατά την αρχική αναγνώριση μιας επένδυσης σε μια συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

γ) αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία που συνδέεται με την απώλεια του ελέγχου που αναλογεί στην πρώην ελέγχουσα συμμετοχή.

- 26 Οι παράγραφοι B97–B99 παρέχουν κατευθύνσεις για τη λογιστικοποίηση της απώλειας ελέγχου.

▼ M38

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

27 Η μητρική καθορίζει εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων. Εταιρεία επενδύσεων είναι μια οικονομική οντότητα η οποία:

- α) λαμβάνει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων στον/ στους εν λόγω επενδυτή/-ές·
- β) δεσμεύεται έναντι του/των επενδυτή/-ών της ότι ο επιχειρηματικός σκοπός της είναι η επένδυση κεφαλαίων αποκλειστικά για αποδόσεις που θα προέρχονται από υπεραξία κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις ή και τα δύο· και
- γ) επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της βάσει της εύλογης αξίας.

Οι παράγραφοι B85A–B85IΓ προβλέπουν σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

28 Προκειμένου να εκτιμήσει εάν ανταποκρίνεται στον ορισμό που περιγράφεται στην παράγραφο 27, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη εάν διαθέτει τα ακόλουθα τυπικά χαρακτηριστικά εταιρείας επενδύσεων:

- α) διατηρεί περισσότερες από μία επενδύσεις (βλέπε παραγράφους B85IE–B85IΣΤ)·
- β) έχει περισσότερους από έναν επενδυτές (βλέπε παραγράφους B85IZ–B85IΘ)·
- γ) έχει επενδυτές οι οποίοι δεν είναι συνδεδεμένα μέρη της οικονομικής οντότητας (βλέπε παραγράφους B85K–B85KA)· και
- δ) κατέχει δικαιώματα ιδιοκτησίας υπό μορφή ιδίων κεφαλαίων ή παρόμοιων συμμετοχών (βλέπε παραγράφους B85KB–B85KΓ).

Η απουσία οποιουδήποτε από τα ανωτέρω τυπικά χαρακτηριστικά δεν αποκλείει υποχρεωτικά την κατάταξη μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων. Μια εταιρεία επενδύσεων η οποία δεν διαθέτει όλα τα ανωτέρω τυπικά χαρακτηριστικά προβαίνει σε πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όπως ορίζει η παράγραφος 9Α του ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*.

29 Εάν υπάρχουν γεγονότα και περιστάσεις που καταδεικνύουν μεταβολές σε ένα ή σε περισσότερα από τα τρία στοιχεία που συνιστούν τον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 27, ή στα τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 28, η μητρική επανεκτιμά εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων.

30 Μια μητρική η οποία είτε παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων είτε μετατρέπεται σε εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί τη μεταβολή στην ιδιότητά της μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία προέκυψε η μεταβολή της ιδιότητας (βλέπε παραγράφους B100–B101).

ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ: ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΩΣΗ

31 Με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 32, μια εταιρεία επενδύσεων δεν ενοποιεί τις θυγατρικές της ή δεν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 3 όταν αποκτά τον έλεγχο άλλης οικονομικής οντότητας. Αντ' αυτού, η εταιρεία επενδύσεων επιμετρά μια επένδυση σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Η παράγραφος Γ7 του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* αναφέρει «Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*».

▼ **M51**

- 32 Με την επιφύλαξη της υποχρέωσης που αναφέρεται στην παράγραφο 31, εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει θυγατρική η οποία δεν είναι η ίδια εταιρεία επενδύσεων και της οποίας κύριος σκοπός και δραστηριότητες είναι η παροχή υπηρεσιών σχετικών με τις επενδυτικές δραστηριότητες της εταιρείας επενδύσεων (βλέπε παραγράφους B85Γ–B85Ε), ενοποιεί την εν λόγω θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους 19–26 του παρόντος ΔΠΧΑ και εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 κατά την απόκτηση της εν λόγω θυγατρικής.

▼ **M38**

- 33 Η μητρική μιας εταιρείας επενδύσεων ενοποιεί όλες τις οικονομικές οντότητες που ελέγχει, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που ελέγχονται μέσω θυγατρικής της εταιρείας επενδύσεων, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία η ίδια η μητρική είναι εταιρεία επενδύσεων.

▼ **M32***Προσάρτημα Α***Ορισμοί**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ.

ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις Οι οικονομικές καταστάσεις **ομίλου** στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της **μητρικής** και των **θυγατρικών** της εμφανίζονται ως εάν επρόκειτο για μία ενιαία οικονομική οντότητα.

έλεγχος εκδότριας Ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια όταν είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε κυμαινόμενες αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην επενδύσιμη οικονομική οντότητα και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τις αποδόσεις αυτές μέσω της εξουσίας του επί της εκδότριας.

αποφασίζουσα οικονομική οντότητα Μια οικονομική οντότητα με δικαιώματα λήψης αποφάσεων που είναι είτε εντολέας είτε εντολοδόχος άλλων μερών.

όμιλος Μια **μητρική εταιρεία** και οι **θυγατρικές** της.

▼ **M38**

εταιρεία επενδύσεων

Μια οικονομική οντότητα που:

- α) λαμβάνει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων στον/στους εν λόγω επενδυτή/ές·
- β) δεσμεύεται έναντι του/των επενδυτή/ών της ότι ο επιχειρηματικός σκοπός της είναι η επένδυση κεφαλαίων αποκλειστικά για αποδόσεις που θα προέρχονται από υπεραξία κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις ή και τα δύο· και
- γ) επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της βάσει της εύλογης αξίας.

▼ **M32**

μη ελέγχουσα συμμετοχή	Συμμετοχή σε μια θυγατρική που δεν αναλογεί, άμεσα ή έμμεσα, σε μητρική εταιρεία .
μητρική	Μια οικονομική οντότητα που ελέγχει μία ή περισσότερες οντότητες.
εξουσία	Υφιστάμενα δικαιώματα που παρέχουν στον κάτοχό τους την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες .
δικαιώματα προστασίας	Δικαιώματα που αποσκοπούν στην προστασία της συμμετοχής του μέρους που κατέχει τα εν λόγω δικαιώματα, χωρίς να παρέχουν στο μέρος αυτό εξουσία επί της οικονομικής οντότητας την οποία αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα.
συναφείς δραστηριότητες	Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, συναφείς δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες της εκδότης που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της.
δικαιώματα κατάργησης	Δικαιώματα κατάργησης της εξουσίας της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας να λαμβάνει αποφάσεις.
θυγατρική	Μια οικονομική οντότητα που ελέγχεται από μία άλλη.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΠΧΑ 11, το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμφερόντων σε άλλες οντότητες*, το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

- συγγενής επιχείρηση
- συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα
- κοινοπραξία
- βασικά διοικητικά στελέχη
- συνδεδεμένα μέρη
- σημαντική επιρροή.

*Προσάρτημα Β***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 26 και έχει την ίδια αρχή με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

- B1** Τα παραδείγματα σε αυτό το προσάρτημα περιγράφουν υποθετικές καταστάσεις. Αν και η δομή ορισμένων πτυχών των παραδειγμάτων μπορεί να είναι πραγματική, όλα τα γεγονότα και οι περιστάσεις μιας συγκεκριμένης δομής γεγονότων θα πρέπει να αξιολογούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10.

▼ **M32****ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

B2 Για να διαπιστώσει εάν ελέγχει μια εκδότρια, ένας επενδυτής εξετάζει εάν διαθέτει όλα τα ακόλουθα:

- α) εξουσία επί της εκδότριας·
- β) τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια· και
- γ) δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της εκδότριας για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του.

B3 Για να προσδιοριστούν τα ανωτέρω, θα πρέπει να εξεταστούν οι ακόλουθοι παράγοντες:

- α) ο σκοπός και ο σχεδιασμός της εκδότριας (βλέπε παραγράφους B5-B8)·
- β) ποιες είναι οι συναφείς δραστηριότητες και πώς λαμβάνονται οι αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες αυτές (βλ. παραγράφους B11-B13)·
- γ) εάν τα δικαιώματα του επενδυτή του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες (βλέπε παραγράφους B14-B54)·
- δ) εάν ο επενδυτής διατηρεί τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια (βλ. παραγράφους B55-B57)· και

B7 ε) εάν ο επενδυτής έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της εκδότριας για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του (βλ. παραγράφους B58-B72).

B4 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου μιας εκδότριας ο επενδυτής λαμβάνει υπόψη τη φύση της σχέσης του με τα άλλα μέρη (βλέπε παραγράφους B73-B75).

Σκοπός και σχεδιασμός της εκδότριας

B5 Κατά την αξιολόγηση του ελέγχου μιας εκδότριας ο επενδυτής λαμβάνει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας, προκειμένου να προσδιορίσει τις συναφείς δραστηριότητες, πώς λαμβάνονται οι αποφάσεις για τις συναφείς δραστηριότητες, ποιες έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες αυτές και ποιες εισπράττει τις αποδόσεις των δραστηριοτήτων αυτών.

B6 Όταν εξετάζεται ο σκοπός και ο σχεδιασμός μιας εκδότριας, μπορεί να διαπιστωθεί ότι η εκδότρια ελέγχεται μέσω συμμετοχικών τίτλων που παρέχουν στον κάτοχο αναλογικά δικαιώματα ψήφου, όπως κοινές μετοχές της εκδότριας. Στην περίπτωση αυτή, ελλείψει οποιωνδήποτε πρόσθετων ρυθμίσεων που τροποποιούν τον τρόπο λήψης αποφάσεων, η εκτίμηση του ελέγχου επικεντρώνεται σε ποιο μέρος, εάν υπάρχει, είναι σε θέση να ασκήσει δικαιώματα ψήφου επαρκή, ώστε να καθορισθούν οι πολιτικές λειτουργίας και χρηματοδότησης της εκδότριας (βλ. παραγράφους B34-B50). Στην πιο απλή περίπτωση, ο επενδυτής που κατέχει την πλειονότητα των δικαιωμάτων ψήφου, σε περίπτωση απουσίας τυχόν άλλων παραγόντων, είναι αυτός που ελέγχει την εκδότρια.

B7 Για να προσδιοριστεί εάν ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια σε πιο περίπλοκες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητο να εξεταστεί το σύνολο ή μέρος των άλλων παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο B3.

▼ **M32**

B8 Μια εκδότρια μπορεί να είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε τα δικαιώματα ψήφου να μην αποτελούν τον κυρίαρχο παράγοντα στο να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την εκδότρια, όπως όταν τα δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι συναφείς δραστηριότητες διευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων. Στις περιπτώσεις αυτές η εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της εκδότριας από έναν επενδυτή θα πρέπει επίσης να περιλαμβάνει την εξέταση των κινδύνων στους οποίους η εκδότρια έχει σχεδιαστεί να εκτεθεί, των κινδύνων τους οποίους έχει σχεδιαστεί να μεταβιβάσει στα μέρη που εμπλέκονται με την εκδότρια και κατά πόσο ο επενδυτής εκτίθεται σε ορισμένους ή όλους αυτούς τους κινδύνους. Η εξέταση των κινδύνων δεν περιλαμβάνει μόνο τον κίνδυνο καθοδικής απόκλισης αλλά και την δυνατότητα ανόδου.

Εξουσία

B9 Για να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια, ένας επενδυτής πρέπει να διαθέτει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Για την εκτίμηση της εξουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ουσιαστικά δικαιώματα και αυτά τα οποία δεν είναι δικαιώματα προστασίας (βλ. παραγράφους B22-B28).

B10 Κατά πόσο ένας επενδυτής ασκεί εξουσία εξαρτάται από τις συναφείς δραστηριότητες, τον τρόπο λήψης των αποφάσεων για τις συναφείς δραστηριότητες και τα δικαιώματα των επενδυτών και άλλων μερών σε σχέση με την εκδότρια.

Συναφείς δραστηριότητες και διεξαγωγή των σχετικών δραστηριοτήτων

B11 Οι αποδόσεις πολλών εκδοτριών εταιρειών επηρεάζονται σημαντικά από μια σειρά λειτουργικών και χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων. Παραδείγματα δραστηριοτήτων που, ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί να είναι συναφείς δραστηριότητες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τις εξής:

- α) πώληση και αγορά αγαθών ή υπηρεσιών·
- β) διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της ζωής τους (συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης υπερημερίας)·
- γ) επιλογή, απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων·
- δ) διεξαγωγή έρευνας και ανάπτυξη νέων προϊόντων ή διαδικασιών· και

B7 ε) προσδιορισμό της δομής χρηματοδότησης ή εξεύρεση πηγών χρηματοδότησης.

B12 Παραδείγματα αποφάσεων για συναφείς δραστηριότητες είναι, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- α) λήψη αποφάσεων για τη λειτουργία και το κεφάλαιο της εκδότριας, συμπεριλαμβανομένου του προϋπολογισμού· και
- β) διορισμός και αμοιβή των βασικών διοικητικών στελεχών ή των παρόχων υπηρεσιών μιας εκδότριας και διακοπή των υπηρεσιών ή της απασχόλησης τους.

B13 Σε ορισμένες περιπτώσεις οι δραστηριότητες τόσο πριν όσο και αφού προκύψει ένα συγκεκριμένο σύνολο περιστάσεων ή ένα συμβάν μπορεί να είναι συναφείς δραστηριότητες. Όταν δύο ή περισσότεροι επενδυτές έχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες και οι δραστηριότητες αυτές διεξάγονται σε διαφορετικές χρονικές στιγμές, οι επενδυτές θα καθορίσουν ποιος επενδυτής είναι σε θέση να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν πιο σημαντικά τις αποδόσεις αυτές παράλληλα με τα συντρέχοντα δικαιώματα λήψης αποφάσεων (βλέπε παράγραφο 13). Οι επενδυτές πρέπει να επανεξετάζουν την εκτίμηση αυτή με την πάροδο του χρόνου σε περίπτωση αλλαγής των γεγονότων ή των συνθηκών.

▼ **M32****Παράδειγματα εφαρμογής****Παράδειγμα 1**

Δύο επενδυτές ιδρύουν μια εκδότρια με σκοπό την ανάπτυξη και την εμπορία ενός φαρμάκου. Ο ένας επενδυτής έχει την ευθύνη για την ανάπτυξη και την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές για το εν λόγω φάρμακο, η οποία ευθύνη περιλαμβάνει την μονομερή ικανότητα να λαμβάνει όλες τις αποφάσεις που αφορούν την ανάπτυξη του προϊόντος και την εξασφάλιση της έγκρισης των ρυθμιστικών αρχών. Αφού η ρυθμιστική αρχή εγκρίνει το προϊόν, ο άλλος επενδυτής θα το παρασκευάζει και θα το εμπορεύεται· ο επενδυτής αυτός έχει τη μονομερή ικανότητα να λαμβάνει όλες τις αποφάσεις σχετικά με την παρασκευή και την εμπορία του προϊόντος. Εάν το σύνολο των δραστηριοτήτων- ανάπτυξη και απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές καθώς και παρασκευή και εμπορία του ιατρικού προϊόντος - είναι συναφείς δραστηριότητες, κάθε επενδυτής πρέπει να αποφασίσει κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνει τις δραστηριότητες που ασκούν τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας. Συνεπώς, κάθε επενδυτής πρέπει να εξετάσει εάν η ανάπτυξη και η απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές ή η παρασκευή και η εμπορία του εν λόγω φαρμάκου αποτελεί δραστηριότητα που ασκεί τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας και κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνει τη δραστηριότητα αυτή. Για να προσδιορίσουν ποιος επενδυτής έχει την εξουσία, οι επενδυτές θα πρέπει να εξετάσουν:

- α) τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας·
- β) τους παράγοντες που καθορίζουν το περιθώριο κέρδους, τα έσοδα και την αξία της εκδότριας, καθώς και την αξία του εν λόγω φαρμάκου·
- γ) την επίπτωση στις αποδόσεις της εκδότριας που προκύπτουν από την εξουσία λήψης αποφάσεων κάθε επενδυτή σε σχέση με τους παράγοντες στο σημείο β) και
- δ) την έκθεση των επενδυτών στη μεταβλητότητα των αποδόσεων.

Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, οι επενδυτές θα πρέπει να εξετάσουν επίσης:

- ε) την αβεβαιότητα και την προσπάθεια που απαιτείται για την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές (με βάση την εμπειρία του επενδυτή στην ανάπτυξη ιατρικών προϊόντων και την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές)· και
- στ) ποιος επενδυτής ελέγχει το ιατρικό προϊόν αφού ολοκληρωθεί επιτυχώς το στάδιο της ανάπτυξης.

Παράδειγμα 2

Μια εταιρεία επενδύσεων (εκδότρια) δημιουργείται και χρηματοδοτείται με χρεωστικούς τίτλους που κατέχει ένας επενδυτής (επενδυτής χρεωστικών τίτλων) και συμμετοχικούς τίτλους που κατέχονται από μια σειρά άλλων επενδυτών. Το επίπεδο τίτλων έχει σχεδιαστεί ώστε να απορροφήσει τις πρώτες απώλειες και να επωφεληθεί τυχόν υπολειπόμενης απόδοσης της εκδότριας. Ένας από τους επενδυτές μετοχικών τίτλων που κατέχει το 30 τοις εκατό των μετοχών είναι και διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού. Η εκδότρια χρησιμοποιεί τα έσοδα της για να αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, τα οποία την εκθέτουν στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία στην πληρωμή του κεφαλαίου και των τόκων των στοιχείων ενεργητικού. Η συναλλαγή προσφέρεται στον επενδυτή χρεωστικών τίτλων ως επένδυση με ελάχιστη έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου, λόγω της φύσης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού και επειδή το επίπεδο τίτλων έχει σχεδιαστεί για να απορροφήσει τις πρώτες απώλειες της εκδότριας. Οι αποδόσεις της εκδότριας επηρεάζονται σημαντικά από τη διαχείριση των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου της εκδότριας, η οποία περιλαμβάνει αποφάσεις σχετικά με την επιλογή, την αγορά και τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών του χαρτοφυλακίου

▼ **M32**

και τη διαχείριση σε περίπτωση υπερημερίας οποιωνδήποτε στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου. Όλες αυτές τις δραστηριότητες τις διαχειρίζεται ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού μέχρι η υπερημερία να φτάσει ένα συγκεκριμένο ποσοστό επί της αξίας του χαρτοφυλακίου (π.χ. όταν η αξία του χαρτοφυλακίου είναι τέτοια ώστε το επίπεδο τίτλων της εκδότριας να έχει εξαντληθεί). Από εκείνη τη στιγμή, ένας τρίτος διαχειριστής διαχειρίζεται τα στοιχεία ενεργητικού σύμφωνα με τις οδηγίες του επενδυτή χρεωστικών τίτλων. Η διαχείριση του χαρτοφυλακίου στοιχείων ενεργητικού της εκδότριας αποτελεί τη σχετική δραστηριότητα της εκδότριας. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού έχει τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μέχρι τα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας να φθάσουν στο προβλεπόμενο ποσοστό της αξίας του χαρτοφυλακίου· ο επενδυτής χρεωστικών τίτλων έχει τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, όταν η αξία των στοιχείων ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας ξεπεράσει το εν λόγω προβλεπόμενο ποσοστό επί της αξίας του χαρτοφυλακίου. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού και ο επενδυτής χρεωστικών τίτλων πρέπει να διαπιστώσουν καθένας ξεχωριστά κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνουν τις δραστηριότητες που ασκούν τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας, καθώς και να εξετάσουν τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας

και την έκθεση κάθε μέρους στη μεταβλητότητα των αποδόσεων.

Δικαιώματα που παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία επί μιας εκδότριας

- B14 Η εξουσία απορρέει από τα δικαιώματα. Για να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια, ένας επενδυτής πρέπει να διαθέτει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Τα δικαιώματα που παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία διαφέρουν μεταξύ εκδοτριών εταιρειών.
- B15 Παραδείγματα δικαιωμάτων που, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό, μπορεί να παρέχουν εξουσία σε έναν επενδυτή περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- α) δικαιώματα υπό τη μορφή δικαιωμάτων ψήφου (ή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου) της εκδότριας (βλέπε παραγράφους B34-B50)·
 - β) δικαιώματα διορισμού, εκ νέου διορισμού ή ανάκλησης μελών των βασικών διοικητικών στελεχών της εκδότριας που έχουν την ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες·
 - γ) δικαιώματα διορισμού ή ανάκλησης μιας άλλης οικονομικής οντότητας που διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·
 - δ) δικαιώματα ελέγχου της εκδότριας όσον αφορά τη σύναψη πράξεων ή την άσκηση βέτο σε τυχόν αλλαγές στις πράξεις αυτές, προς όφελος του επενδυτή και
- B7 ε) άλλα δικαιώματα (όπως το δικαίωμα λήψης αποφάσεων που προβλέπεται στη σύμβαση διαχείρισης) που παρέχουν στον κάτοχο τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.
- B16 Γενικά, όταν η εκδότρια έχει μια σειρά από λειτουργικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά της αποδόσεις της και όταν απαιτείται διαρκώς η ουσιαστική λήψη αποφάσεων σε σχέση με τις δραστηριότητες αυτές, τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα είναι αυτά που παρέχουν στον επενδυτή εξουσία, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλες ρυθμίσεις.
- B17 Όταν τα δικαιώματα ψήφου δεν μπορούν να ασκήσουν σημαντική επιρροή στις αποδόσεις μιας εκδότριας, όπως όταν τα δικαιώματα ψήφου συνδέονται με τα διοικητικά καθήκοντα μόνο και οι συναφείς δραστηριότητες ελέγχονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων, ο επενδυτής θα πρέπει να αξιολογήσει τις συμβατικές αυτές ρυθμίσεις προκειμένου να διαπιστώσει αν έχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία επί της εκδότριας. Για να προσδιοριστεί εάν ένας επενδυτής έχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας (βλέπε παραγράφους B5-B8) και τις απαιτήσεις των παραγράφων B51-B54 σε συνδυασμό με τις παραγράφους B18-B20.

▼ **M32**

- B18 Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί εάν τα δικαιώματα ενός επενδυτή είναι επαρκή ώστε να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια. Στις περιπτώσεις αυτές, για να καταστεί δυνατή η αξιολόγηση της εξουσίας, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη στοιχεία από τα οποία προκύπτει εάν διαθέτει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μονομερώς. Θα πρέπει να εξετάζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα, τα οποία, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα και τους δείκτες που αναφέρονται στις παραγράφους B19 και B20 μπορεί να παρέχουν στοιχεία ότι τα δικαιώματα του επενδυτή είναι επαρκή, ώστε να ασκεί εξουσία επί της εκδότριας:
- α) Ο επενδυτής δύναται, χωρίς να διαθέτει το συμβατικό δικαίωμα να το πράξει αυτό, να διορίζει ή να εγκρίνει τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας που έχει την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.
 - β) Ο επενδυτής δύναται, χωρίς να διαθέτει το συμβατικό δικαίωμα να το πράξει αυτό, να κατευθύνει την εκδότρια στη σύναψη σημαντικών πράξεων ή την άσκηση βέτο σε τυχόν αλλαγές στις πράξεις αυτές, προς όφελος του επενδυτή.
 - γ) Ο επενδυτής δύναται να ηγείται είτε της διαδικασίας υποβολής υποψηφιοτήτων για την εκλογή των μελών του διοικητικού οργάνου της εκδότριας είτε της παραλαβής πληρεξουσίων από άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου.
 - δ) Τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας αποτελούν συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή (για παράδειγμα, ο διευθύνων σύμβουλος της εκδότριας και ο διευθύνων σύμβουλος του επενδυτή είναι το ίδιο πρόσωπο).
- B7 Τα περισσότερα μέλη του διοικητικού οργάνου της εκδότριας αποτελούν συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή.
- B19 Ορισμένες φορές υπάρχουν ενδείξεις ότι ο επενδυτής έχει κάποια ιδιαίτερη σχέση με την εκδότρια, γεγονός που υποδηλώνει ότι ο επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα σε αυτήν. Η ύπαρξη οποιουδήποτε μεμονωμένου δείκτη ή συγκεκριμένου συνδυασμού δεικτών δεν σημαίνει απαραίτητα ότι πληρούται το κριτήριο της εξουσίας. Ωστόσο, όταν ένας επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα σε μια εκδότρια, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι ο επενδυτής έχει άλλα συγγενικά δικαιώματα τα οποία αρκούν ώστε να του παρέχουν την εξουσία ή αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία της εξουσίας που ασκεί σε μια εκδότρια. Για παράδειγμα, τα κατωτέρω υποδηλώνουν ότι ο επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα στην εκδότρια και, σε συνδυασμό με άλλα δικαιώματα, μπορεί να υποδηλώνουν την άσκηση εξουσίας:
- α) Τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας που έχουν την ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες είναι πρώην ή νυν υπάλληλοι του επενδυτή.
 - β) Οι δραστηριότητες της εκδότριας εξαρτώνται από τον επενδυτή, όπως στις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - (i) Η εκδότρια εξαρτάται από τον επενδυτή για να χρηματοδοτήσει ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της.
 - (ii) Ο επενδυτής εγγυάται ένα σημαντικό μέρος των υποχρεώσεων της εκδότριας.
 - (iii) Η εκδότρια εξαρτάται από τον επενδυτή για την προμήθεια κρίσιμων υπηρεσιών, τεχνολογίας, προμηθειών ή πρώτων υλών.
 - (iv) Ο επενδυτής ελέγχει περιουσιακά στοιχεία, όπως άδειες ή εμπορικά σήματα τα οποία είναι κρίσιμα για τις δραστηριότητες της εκδότριας.

▼ **M32**

(v) Η εκδότηρια εξαρτάται από τον επενδυτή όσον αφορά τα βασικά διοικητικά στελέχη, όπως όταν τα στελέχη του επενδυτή έχουν εξειδικευμένες γνώσεις για τη λειτουργία της εκδότηριας.

γ) Ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της εκδότηριας είτε αφορούν είτε πραγματοποιούνται για λογαριασμό του επενδυτή.

δ) Η έκθεση ή τα δικαιώματα του επενδυτή σε αποδόσεις λόγω της συμμετοχής του στην εκδότηρια είναι δυσανάλογα μεγαλύτερα από τα δικαιώματα ψήφου ή άλλα παρόμοια δικαιώματα. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξει περίπτωση όπου ένας επενδυτής δικαιούται ή είναι εκτεθειμένος σε περισσότερο από το ήμισυ των αποδόσεων της εκδότηριας, αλλά κατέχει λιγότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότηριας.

B20 Όσο μεγαλύτερη είναι η έκθεση ή τα δικαιώματα του επενδυτή στη μεταβλητότητα των αποδόσεων λόγω της συμμετοχής του στην εκδότηρια τόσο μεγαλύτερο είναι το κίνητρό του να αποκτήσει επαρκή δικαιώματα, ώστε να ασκεί εξουσία. Ως εκ τούτου, η μεγάλη έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων αποτελεί ένδειξη ότι ο επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία. Ωστόσο, ο βαθμός της έκθεσης του επενδυτή δεν καθορίζει, από μόνος του, κατά πόσο ένας επενδυτής ασκεί εξουσία στην εκδότηρια.

B21 Όταν εξετάζονται οι παράγοντες που αναφέρονται στην παράγραφο B18 και οι δείκτες που αναφέρονται στις παραγράφους B19 και B20 σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ενός επενδυτή, μεγαλύτερη βαρύτητα θα πρέπει να δίδεται στα στοιχεία που αποδεικνύουν την εξουσία, τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο B18.

Ουσιαστικά δικαιώματα

B22 Ένας επενδυτής, για να εκτιμήσει κατά πόσο ασκεί εξουσία, εξετάζει μόνο τα ουσιαστικά δικαιώματα που σχετίζονται με μια εκδότηρια (τα οποία κατέχει ο επενδυτής και άλλοι). Για να θεωρηθεί ένα δικαίωμα ουσιαστικό, ο κάτοχος πρέπει να έχει στην πράξη την ικανότητα να ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

B23 Για να προσδιοριστεί εάν ένα δικαίωμα είναι ουσιαστικό απαιτείται κρίση, κατά την οποία θα λαμβάνονται υπόψη όλα τα γεγονότα και οι περιστάσεις. Παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό αυτό είναι, μεταξύ άλλων, οι εξής:

α) εάν υπάρχουν εμπόδια (οικονομικά ή άλλα) που δεν επιτρέπουν στον κάτοχο (ή τους κατόχους) να ασκήσει τα δικαιώματα. Παραδείγματα τέτοιων εμποδίων περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

(i) οικονομικές κυρώσεις και κίνητρα που θα απέτρεπαν (ή θα αποθάρρυναν) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.

(ii) μια τιμή άσκησης ή μετατροπής που δημιουργεί οικονομικό εμπόδιο το οποίο θα απέτρεπε (ή θα αποθάρρυνε) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.

(iii) όροι και προϋποθέσεις που καθιστούν αδύνατη την άσκηση των δικαιωμάτων, για παράδειγμα, συνθήκες που περιορίζουν αυστηρά τη χρονική στιγμή της άσκησης τους.

(iv) μη ύπαρξη συγκεκριμένου, λογικού μηχανισμού στα ιδρυτικά έγγραφα της εκδότηριας ή στους ισχύοντες νόμους ή κανονισμούς που θα επέτρεπε στον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.

(v) αδυναμία του κατόχου των δικαιωμάτων να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την άσκηση των δικαιωμάτων του.

(vi) λειτουργικά εμπόδια ή κίνητρα που θα απέτρεπαν (ή θα αποθάρρυναν) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του (π.χ. απουσία άλλων διαχειριστών πρόθυμων ή ικανών να παρέχουν εξειδικευμένες υπηρεσίες ή να παρέχουν τις υπηρεσίες και να αναλάβουν άλλα συμφέροντα που διατηρεί ο υπεύθυνος διαχειριστής).

▼ **M32**

(vii) νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις που εμποδίζουν τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του (π.χ. αν δεν επιτρέπεται σε έναν ξένο επενδυτή να ασκήσει τα δικαιώματά του).

β) Όταν η άσκηση των δικαιωμάτων απαιτεί τη σύμφωνη γνώμη περισσότερων του ενός μερών ή όταν τα δικαιώματα κατέχονται από περισσότερα του ενός μέρη, εάν υπάρχει μηχανισμός ο οποίος παρέχει στα μέρη αυτά στην πράξη την ικανότητα να ασκήσουν τα δικαιώματά τους από κοινού, εφόσον το επιλέξουν. Η έλλειψη ενός τέτοιου μηχανισμού αποτελεί ένδειξη ότι τα δικαιώματα δεν μπορεί να είναι ουσιαστικά. Όσο περισσότερα μέρη είναι υποχρεωμένα να συμφωνήσουν να ασκήσουν τα δικαιώματα, τόσο λιγότερο πιθανό είναι τα δικαιώματα αυτά να είναι ουσιαστικά. Ωστόσο, ένα διοικητικό συμβούλιο του οποίου τα μέλη είναι ανεξάρτητα από την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα μπορεί να λειτουργήσει ως μηχανισμός που επιτρέπει σε πολλούς επενδυτές να ενεργούν συλλογικά όσον αφορά την άσκηση των δικαιωμάτων τους. Ως εκ τούτου, τα δικαιώματα κατάργησης που μπορεί να ασκήσει ένα ανεξάρτητο διοικητικό συμβούλιο είναι πιο πιθανό να είναι ουσιαστικά από ό, τι αν τα ίδια δικαιώματα ασκούνταν ατομικά από έναν μεγάλο αριθμό επενδυτών.

γ) Εάν το μέρος ή τα μέρη που κατέχουν τα δικαιώματα θα ωφεληθούν από την άσκηση των δικαιωμάτων αυτών. Για παράδειγμα, ο κάτοχος δυναμικών δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας (βλ. παραγράφους B47-B50) θα πρέπει να εξετάσει την τιμή άσκησης ή την τιμή μετατροπής του τίτλου. Οι όροι και οι προϋποθέσεις των δυναμικών δικαιωμάτων ψήφου είναι πιο πιθανό να είναι ουσιαστικοί όταν η τιμή του τίτλου είναι χαμηλότερη από την τιμή αγοράς ή ο επενδυτής θα επωφεληθεί για άλλους λόγους (π.χ. με τη δημιουργία συνεργιών μεταξύ του επενδυτή και της εκδότριας) από την άσκηση ή τη μετατροπή του τίτλου.

B24 Για να είναι ουσιαστικό, ένα δικαίωμα πρέπει επίσης να μπορεί να ασκηθεί κατά τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τον έλεγχο των σχετικών δραστηριοτήτων. Συνήθως, για να είναι ουσιαστικό, ένα δικαίωμα πρέπει να μπορεί να ασκηθεί εκείνη τη στιγμή. Ωστόσο, ορισμένες φορές ένα δικαίωμα μπορεί να είναι ουσιαστικό, ακόμα και αν δεν μπορεί να ασκηθεί εκείνη τη στιγμή.

Παράδειγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 3

Η εκδότρια διεξάγει ετήσιες συνελεύσεις των μετόχων κατά τις οποίες λαμβάνονται αποφάσεις για τη διενέργεια των σχετικών δραστηριοτήτων. Η επόμενη προγραμματισμένη συνέλευση των μετόχων είναι σε οκτώ μήνες. Ωστόσο, οι μέτοχοι που, ατομικά ή συλλογικά, κατέχουν τουλάχιστον το 5 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μπορούν να συγκαλέσουν ειδική συνέλευση για να αλλάξουν τις υφιστάμενες πολιτικές όσον αφορά τις συναφείς δραστηριότητες, αλλά λόγω της υποχρέωσης ειδοποίησης των υπόλοιπων μετόχων, μια τέτοια συνέλευση δεν μπορεί να διεξαχθεί για τουλάχιστον 30 ημέρες. Οι πολιτικές όσον αφορά τις συναφείς δραστηριότητες μπορούν να αλλάξουν μόνο σε ειδικές ή προγραμματισμένες συνελεύσεις των μετόχων. Αυτές περιλαμβάνουν την έγκριση σημαντικών πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την πραγματοποίηση ή διάθεση σημαντικών επενδύσεων.

Η ανωτέρω δομή γεγονότων ισχύει για τα παραδείγματα 3A-3D που περιγράφονται κατωτέρω. Κάθε παράδειγμα εξετάζεται μεμονωμένα.

Παράδειγμα 3A

Ένας επενδυτής κατέχει την πλειονότητα των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα δικαιώματα ψήφου του επενδυτή είναι ουσιαστικά, επειδή ο επενδυτής είναι σε θέση να λάβει αποφάσεις για τη διεξαγωγή των σχετικών δραστηριοτήτων, όταν χρειάζεται να ληφθούν. Το γεγονός ότι πρέπει να παρέλθουν 30 ημέρες για να μπορέσει ο επενδυτής να ασκήσει τα δικαιώματα ψήφου του δεν του στερεί την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες από τη στιγμή που θα αποκτήσει τη συμμετοχή.

▼ **M32****Παράδειγμα 3B**

Ένας επενδυτής έχει συνάψει προθεσμιακό συμβόλαιο για την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εκδότριας. Η ημερομηνία διακανονισμού του προθεσμιακού συμβολαίου είναι σε 25 ημέρες. Οι υφιστάμενοι μέτοχοι δεν είναι σε θέση να αλλάξουν τις υπάρχουσες πολιτικές για τις συναφείς δραστηριότητες, καθώς δεν μπορεί να διεξαχθεί ειδική συνέλευση για τουλάχιστον 30 ημέρες, διάστημα στο οποίο το προθεσμιακό συμβόλαιο θα έχει διακανονιστεί. Ως εκ τούτου, ο επενδυτής έχει δικαιώματα που είναι ουσιαστικά ισοδύναμα με αυτά του πλειοψηφικού μέτοχου στο ανωτέρω παράδειγμα 3A (δηλαδή, ο επενδυτής που έχει συνάψει το προθεσμιακό συμβόλαιο είναι σε θέση να λάβει αποφάσεις για τη διεξαγωγή των σχετικών δραστηριοτήτων, όταν χρειάζεται να ληφθούν). Το προθεσμιακό συμβόλαιο του επενδυτή είναι ένα ουσιαστικό δικαίωμα που παρέχει στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να κατευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, ακόμη και πριν από τον διακανονισμό του προθεσμιακού συμβολαίου.

Παράδειγμα 3Γ

Ένας επενδυτής κατέχει ένα ουσιαστικό δικαίωμα προαίρεσης (option) για την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εκδότριας, το οποίο μπορεί να ασκηθεί εντός 25 ημερών και η τιμή του είναι χαμηλότερη από την τρέχουσα τιμή. Προκύπτει το ίδιο συμπέρασμα όπως και στο παράδειγμα 3B.

Παράδειγμα 3Α

Ένας επενδυτής έχει συνάψει προθεσμιακό συμβόλαιο για την απόκτηση της πλειονότητας των μετοχών της εκδότριας, χωρίς άλλα συναφή δικαιώματα επί της τελευταίας. Η ημερομηνία διακανονισμού του προθεσμιακού συμβολαίου είναι σε έξι μήνες. Σε αντίθεση με τα παραπάνω παραδείγματα, ο επενδυτής δεν έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Οι υφιστάμενοι μέτοχοι έχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες, επειδή μπορούν να αλλάξουν τις υπάρχουσες πολιτικές για τις συναφείς δραστηριότητες πριν από το διακανονισμό του συμβολαίου.

- B25 Τα ουσιαστικά δικαιώματα που μπορούν να ασκηθούν από τρίτους μπορεί να εμποδίσουν τον επενδυτή να ελέγχει την εκδότρια την οποία αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα. Τα εν λόγω ουσιαστικά δικαιώματα δεν προϋποθέτουν οι κάτοχοι να έχουν την ικανότητα να λαμβάνουν αποφάσεις. Εφόσον τα δικαιώματα δεν είναι απλώς δικαιώματα προστασίας (βλέπε παραγράφους B26-B28), τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη μπορεί να εμποδίσουν τον επενδυτή να ελέγχει την εκδότρια, ακόμα και αν τα δικαιώματα που παρέχουν στους κατόχους τους μόνο την τρέχουσα ικανότητα να εγκρίνουν ή να απορρίψουν αποφάσεις που σχετίζονται με τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα προστασίας

- B26 Όταν εκτιμάται κατά πόσο τα δικαιώματα παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία επί μιας εκδότριας, ο επενδυτής θα εκτιμήσει κατά πόσον τα δικαιώματά του, καθώς και τα δικαιώματα που κατέχουν άλλοι, είναι δικαιώματα προστασίας. Τα δικαιώματα προστασίας αφορούν θεμελιώδεις αλλαγές στις δραστηριότητες της εκδότριας ή εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Ωστόσο, δεν είναι δικαιώματα προστασίας όλα τα δικαιώματα που εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις ή εξαρτώνται από τα γεγονότα (βλέπε παραγράφους B13 και B53).
- B27 Επειδή τα δικαιώματα προστασίας αποσκοπούν στην προστασία των συμφερόντων του κατόχου τους, χωρίς να του παρέχουν εξουσία σε μια εκδότρια την οποία αφορούν, ο επενδυτής που κατέχει μόνο δικαιώματα προστασίας δεν μπορεί να ασκεί εξουσία ή να εμποδίσει κάποιο άλλο μέρος να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια (βλέπε παράγραφο 14).

▼ **M32**

- B28 Παραδείγματα δικαιωμάτων προστασίας περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- α) το δικαίωμα ενός δανειστή να εμποδίσει έναν οφειλέτη να προβεί σε δραστηριότητες που θα μπορούσαν να μεταβάλουν σημαντικά τον πιστωτικό κίνδυνο του οφειλέτη εις βάρος του δανειστή.
 - β) το δικαίωμα ενός μέρους που κατέχει μη ελέγχουσα συμμετοχή σε μια εκδότρια να εγκρίνει δαπάνες κεφαλαίου μεγαλύτερες από αυτές που απαιτούνται στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητες ή να εγκρίνει την έκδοση μετοχών ή χρεωστικών τίτλων.
 - γ) το δικαίωμα ενός δανειστή να κατάσχει τα περιουσιακά στοιχεία ενός οφειλέτη, εάν ο οφειλέτης αδυνατεί να εκπληρώσει τους όρους αποπληρωμής του δανείου.

Δικαιόχρηση

- B29 Μια συμφωνία δικαιόχρησης στην οποία η εκδότρια είναι ο δικαιοδόχος και συχνά παρέχει στον δικαιοπάροχο δικαιώματα που αποσκοπούν στην προστασία του δικαιώματος χρήσης του εμπορικού σήματος. Οι συμφωνίες δικαιόχρησης συνήθως παρέχουν στους δικαιοπάροχους ορισμένα δικαιώματα λήψης αποφάσεων όσον αφορά τη λειτουργία του δικαιοδόχου.
- B30 Γενικά, τα δικαιώματα των δικαιοπάρων δεν περιορίζουν την ικανότητα των μερών, εκτός από τον δικαιοπάροχο, να λαμβάνουν αποφάσεις που έχουν σημαντική επιρροή στις αποδόσεις του. Επίσης, τα δικαιώματα του δικαιοπάρου στις συμφωνίες δικαιόχρησης δεν παρέχουν κατ' ανάγκη στον δικαιοπάροχο την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του.
- B31 Είναι απαραίτητο να γίνει διάκριση μεταξύ του να έχει κάποιος την τρέχουσα ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του δικαιοδόχου και του να έχει κάποιος την ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που προστατεύουν το δικαίωμα χρήσης του εμπορικού σήματος. Ο δικαιοπάροχος δεν ασκεί εξουσία επί του δικαιοδόχου, εάν άλλα μέρη έχουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες του δικαιοδόχου.
- B32 Με τη σύναξη της συμφωνίας δικαιόχρησης ο δικαιοδόχος λαμβάνει τη μονομερή απόφαση να διεξάγει τις επιχειρηματικές του δραστηριότητες σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας δικαιόχρησης, αλλά για δικό του λογαριασμό.
- B33 Ο έλεγχος που ασκείται σε τέτοιες θεμελιώδεις αποφάσεις, όπως η νομική μορφή του δικαιοδόχου και η κεφαλαιακή του διάρθρωση, μπορεί να καθορίζεται από μέρη εκτός του δικαιοπάρου και μπορεί να επηρεάζει σημαντικά τις αποδόσεις του δικαιοδόχου. Όσο χαμηλότερο είναι το επίπεδο της οικονομικής υποστήριξης που παρέχεται από τον δικαιοπάροχο και όσο μικρότερη είναι η έκθεση του δικαιοπάρου στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τον δικαιοδόχο, τόσο πιο πιθανό είναι ο δικαιοπάροχος να διαθέτει μόνο δικαιώματα προστασίας.

Δικαιώματα ψήφου

- B34 Συχνά, ένας επενδυτής έχει την τρέχουσα ικανότητα, μέσω δικαιωμάτων ψήφου ή παρόμοιων δικαιωμάτων, να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Ένας επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τις απαιτήσεις της παρούσας ενότητας (παράγραφοι B35-B50), εάν οι συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας ελέγχονται μέσω δικαιωμάτων ψήφου.

Εξουσία με την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου

- B35 Ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας ασκεί εξουσία στις ακόλουθες περιπτώσεις, εκτός εάν ισχύει η παράγραφος B36 ή B37:

▼ **M32**

- α) οι συναφείς δραστηριότητες ελέγχονται από την ψήφο του κατόχου της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου ή
- β) η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού οργάνου που ελέγχει τις συναφείς δραστηριότητες έχει διοριστεί με ψήφο του κατόχου της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου.

Πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου χωρίς εξουσία

- B36 Για να έχει ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας εξουσία πάνω σε μια εκδότρια, τα δικαιώματα ψήφου του επενδυτή πρέπει να είναι ουσιαστικά, σύμφωνα με τις παραγράφους B22-B25, και πρέπει να παρέχουν στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, η οποία συχνά περιλαμβάνει τον καθορισμό των πολιτικών λειτουργίας και χρηματοδότησης. Αν κάποια άλλη οικονομική οντότητα κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που της παρέχουν το δικαίωμα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες και η οικονομική οντότητα αυτή δεν είναι εντολοδόχος του επενδυτή, ο επενδυτής δεν ασκεί εξουσία επί της εκδότριας.
- B37 Ένας επενδυτής δεν ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια, ακόμα και αν κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, όταν τα εν λόγω δικαιώματα ψήφου δεν είναι ουσιαστικά. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας δεν μπορεί να ασκεί εξουσία, εάν οι συναφείς δραστηριότητες ελέγχονται από το κράτος, δικαστήριο, διαχειριστή, σύνδικο, εκκαθαριστή ή εποπτική αρχή.

Εξουσία χωρίς την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου

- B38 Ένας επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία ακόμη και αν κατέχει λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Ένας επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία εάν κατέχει λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας, για παράδειγμα, μέσω:
- α) συμβατικής ρύθμισης μεταξύ του επενδυτή και άλλων κατόχων δικαιωμάτων ψήφου (βλέπε παράγραφο B39)·
 - β) δικαιωμάτων που απορρέουν από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις (βλέπε παράγραφο B40)·
 - γ) των δικαιωμάτων ψήφου του επενδυτή (βλέπε παραγράφους B41-B45)·
 - δ) δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου (βλέπε παραγράφους B47-B50)· ή
 - ε) συνδυασμού των σημείων α) έως δ).

Συμβατική ρύθμιση με άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου

- B39 Μια συμβατική ρύθμιση μεταξύ ενός επενδυτή και άλλων κατόχων δικαιωμάτων ψήφου μπορεί να παρέχει στον επενδυτή το δικαίωμα να ασκήσει δικαιώματα ψήφου επαρκή, ώστε να του παρέχουν εξουσία, ακόμη και αν ο επενδυτής δεν έχει δικαιώματα ψήφου επαρκή, ώστε να του παρέχουν εξουσία χωρίς τη συμβατική ρύθμιση. Ωστόσο, μια συμβατική ρύθμιση μπορεί να εξασφαλίσει ότι ο επενδυτής δύναται να κατευθύνει αρκετούς άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου ως προς το πώς να ψηφίσουν για να μπορεί ο επενδυτής να λάβει αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις

- B40 Άλλα δικαιώματα λήψης αποφάσεων, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ψήφου, μπορεί να παρέχουν σε έναν επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις σχετικές δραστηριότητες. Για παράδειγμα, τα δικαιώματα που ορίζονται σε μια συμβατική ρύθμιση, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ψήφου, μπορεί να είναι επαρκή ώστε να παρέχουν στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις παραγωγικές διαδικασίες μιας εκδότριας ή να διευθύνει άλλες λειτουργικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες της εκδότριας, οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της. Ωστόσο, ελλείψει οποιωνδήποτε άλλων δικαιωμάτων, η οικονομική εξάρτηση της εκδότριας από τον επενδυτή (όπως οι σχέσεις ενός προμηθευτή με τον κύριο πελάτη του) δεν συνεπάγεται ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία στην εκδότρια.

▼ **M32***Δικαιώματα ψήφου του επενδυτή*

- B41 Ένας επενδυτής με λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου κατέχει δικαιώματα που είναι επαρκή ώστε να του παρέχουν εξουσία, όταν διαθέτει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει μονομερώς τις συναφείς δραστηριότητες.
- B42 Κατά την εκτίμηση του κατά πόσον τα δικαιώματα ψήφου ενός επενδυτή είναι επαρκή ώστε να του παρέχουν εξουσία, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των εξής:
- α) το πλήθος των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχει σε σχέση με το πλήθος και τη διασπορά των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχουν άλλα μέρη, σημειώνοντας ότι:
- (i) όσο περισσότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ένας επενδυτής, τόσο πιο πιθανό είναι να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·
 - (ii) όσο περισσότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ένας επενδυτής σε σχέση με τους άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου, τόσο πιο πιθανό είναι να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·
 - (iii) όσο περισσότερα είναι τα μέρη που χρειάζονται για να έχουν την πλειοψηφία, τόσο πιο πιθανό είναι ο επενδυτής να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·
- β) τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου που κατέχει ο επενδυτής, άλλοι κάτοχοι δικαιωμάτων ψήφου ή άλλα μέρη (βλέπε παραγράφους B47-B50)·
- γ) τα δικαιώματα που απορρέουν από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις (βλέπε παράγραφο B40) και
- δ) τυχόν πρόσθετα γεγονότα και περιστάσεις που υποδηλώνουν ότι ο επενδυτής διαθέτει ή δεν διαθέτει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες κατά το χρόνο που οι αποφάσεις αυτές πρέπει να ληφθούν, όπως οι πρακτικές ψηφοφορίας κατά τις προηγούμενες συνελεύσεις των μετόχων.
- B43 Όταν η διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων καθορίζεται από την πλειοψηφία και ένας επενδυτής κατέχει κατά πολύ περισσότερα δικαιώματα ψήφου από ό,τι οποιοσδήποτε άλλος κάτοχος δικαιωμάτων ψήφου ή οργανωμένος όμιλος κατόχων δικαιωμάτων ψήφου και οι άλλες συμμετοχές είναι ευρέως διασκορπισμένες, μπορεί να είναι σαφές, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες που αναφέρονται στην παράγραφο 42 α) - γ) και μόνο, ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία επί της εκδότηρας.

*Παραδείγματα εφαρμογής***Παράδειγμα 4**

Ένας επενδυτής κατέχει το 48 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότηρας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από χιλιάδες μετόχους, από τους οποίους κανένας δεν κατέχει από μόνος του περισσότερο από 1 % των δικαιωμάτων ψήφου. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλευτείται με οποιοσδήποτε άλλους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Κατά την εκτίμηση του ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου που πρέπει να αποκτήσει, με βάση το σχετικό μέγεθος των λοιπών συμμετοχών, ο επενδυτής διαπίστωσε ότι το 48 % των μετοχών είναι αρκετό για να του παράσχει τον έλεγχο. Σε αυτή την περίπτωση με βάση το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του και το σχετικό μέγεθος των λοιπών συμμετοχών, ο επενδυτής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι κατέχει επαρκή δικαιώματα ψήφου ώστε να εκπληρώσει το κριτήριο της εξουσίας χωρίς να χρειαστεί να εξετάσει οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο εξουσίας.

▼ **M32****Παράδειγμα 5**

Ο επενδυτής Α κατέχει το 40 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας και δώδεκα άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Βάσει συμφωνίας μετόχων ο επενδυτής Α αποκτά το δικαίωμα να διορίζει, να ανακαλεί και να καθορίζει την αμοιβή των διοικητικών στελεχών που είναι υπεύθυνα για τη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων. Για να αλλάξει η συμφωνία, απαιτείται πλειοψηφία των δύο τρίτων των μετόχων. Σε αυτήν την περίπτωση ο επενδυτής Α καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του επενδυτή και το σχετικό μέγεθος των άλλων συμμετοχών από μόνο του δεν αρκεί για να διαπιστωθεί εάν ο επενδυτής κατέχει επαρκή δικαιώματα, ώστε να ασκεί εξουσία. Ωστόσο, ο επενδυτής Α διαπιστώνει ότι το συμβατικό του δικαίωμα να διορίζει, να ανακαλεί και να καθορίζει την αμοιβή των διοικητικών στελεχών αρκεί για να συμπεράνει ότι ασκεί εξουσία επί της εκδότριας. Το γεγονός ότι επενδυτής Α μπορεί να μην έχει ασκήσει αυτό το δικαίωμα ή η πιθανότητα ο επενδυτής Α να ασκήσει το δικαίωμά του για να επιλέξει, να διορίσει ή να ανακαλεί διοικητικά στελέχη δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη, όταν πρόκειται να αξιολογηθεί κατά πόσο ο επενδυτής Α ασκεί εξουσία.

- B44 Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να καθίσταται σαφές λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο B42 α) - γ) και μόνο ότι ο επενδυτής δεν έχει την εξουσία.

Πα ρα δ ε ί γ μ α τ α ε φ α ρ μ ο γ ή ς

Παράδειγμα 6

Ο επενδυτής Α κατέχει το 45 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Δύο άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 26 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από άλλους τρεις μετόχους, καθένας εκ των οποίων κατέχει το 1 %. Δεν υπάρχουν άλλες ρυθμίσεις που να επηρεάζουν την εξουσία λήψης αποφάσεων. Στην περίπτωση αυτή το μέγεθος της συμμετοχής του επενδυτή Α και το μέγεθός της σε σχέση με τις άλλες συμμετοχές αρκεί ώστε να συναχθεί ότι ο επενδυτής Α δεν έχει την εξουσία. Μόνο οι δύο άλλοι επενδυτές θα πρέπει να συνεργαστούν για να μπορέσουν να εμποδίσουν τον επενδυτή Α να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας.

- B45 Ωστόσο, τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο B42 α) - γ) δεν αρκούν από μόνα τους για να συναχθεί συμπέρασμα. Εάν δεν έχει καταστεί σαφές κατά πόσο ένας επενδυτής έχει την εξουσία, αφού ληφθούν υπόψη αυτοί οι παράγοντες, θα πρέπει να εξετάσει επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις, όπως εάν οι άλλοι μέτοχοι έχουν παθητική στάση, όπως καταδεικνύεται από τις πρακτικές ψηφοφορίας κατά τις προηγούμενες συνεδριάσεις των μετόχων. Αυτό περιλαμβάνει και την εκτίμηση των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο B18 και των δεικτών που αναφέρονται στις παραγράφους B19 και B20. Όσο λιγότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ο επενδυτής και όσο λιγότερα μέρη χρειάζεται να ενεργήσουν από κοινού για να έχουν την πλειοψηφία, τόσο μεγαλύτερη βαρύτητα πρέπει να δοθεί σε επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις, προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσο τα δικαιώματα του επενδυτή αρκούν για να του παρέχουν την εξουσία. Όταν εξετάζονται τα γεγονότα και οι περιστάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους B18-B20 σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ενός επενδυτή, μεγαλύτερη βαρύτητα θα πρέπει να δίδεται στα στοιχεία που αποδεικνύουν την εξουσία, τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο B18, από ό,τι στους δείκτες εξουσίας που περιγράφονται στις παραγράφους B19 και B20.

Πα ρα δ ε ί γ μ α τ α ε φ α ρ μ ο γ ή ς

Παράδειγμα 7

Ένας επενδυτής κατέχει το 45 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Έντεκα άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε συμβατικές ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλευτεί με οποιουδήποτε άλλους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Σε αυτήν την περίπτωση, το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του επενδυτή και το σχετικό μέγεθος των άλλων συμμετοχών από μόνο του δεν αρκεί για να διαπιστωθεί εάν ο επενδυτής κατέχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία στην εκδότρια. Θα πρέπει να ληφθούν υπόψη επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις που μπορεί να αποδεικνύουν ότι ο επενδυτής έχει ή δεν έχει την εξουσία.

▼ **M32****Παράδειγμα 8**

Ένας επενδυτής κατέχει το 35 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Τρεις άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από πολλούς άλλους μετόχους, από τους οποίους κανένας δεν κατέχει από μόνος του περισσότερο από 1 % των δικαιωμάτων ψήφου. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλευεται με οποιουδήποτε άλλους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Οι αποφάσεις για τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας προϋποθέτουν την έγκριση της πλειοψηφίας των ψήφων κατά τις σχετικές συνεδριάσεις των μετόχων συναντήσεις· έχει ψηφίσει το 75 % των μετόχων της εκδότριας με δικαιώματα ψήφου κατά τις πρόσφατες σχετικές συνεδριάσεις των μετόχων. Στην περίπτωση αυτή η ενεργός συμμετοχή των άλλων μετόχων στις πρόσφατες συνεδριάσεις των μετόχων δείχνει ότι ο επενδυτής δεν έχει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μονομερώς, ανεξαρτήτως εάν αυτό έχει πράγματι συμβεί, επειδή ένας ικανός αριθμός άλλων μετόχων ψήφισε το ίδιο με τον επενδυτή.

- B46 Εάν δεν είναι σαφές, λαμβανομένων υπόψη των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο B42 α) - δ), ότι έχει την εξουσία, ο επενδυτής δεν ελέγχει την εκδότρια.

Δυνητικά δικαιώματα ψήφου

- B47 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου, ένας επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου του, καθώς και τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από άλλα μέρη, για να διαπιστώσει εάν έχει την εξουσία. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου είναι δικαιώματα απόκτησης δικαιωμάτων ψήφου σε μια εκδότρια, όπως αυτά που προκύπτουν από μετατρέψιμους τίτλους ή δικαιώματα προαίρεσης (options), καθώς και προθεσμιακά συμβόλαια. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου λαμβάνονται υπόψη μόνο εάν είναι ουσιαστικά (βλ. παραγράφους B22-B25).
- B48 Κατά την αξιολόγηση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό του τίτλου, καθώς και τον σκοπό και τον σχεδιασμό οποιασδήποτε άλλης συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια. Η αξιολόγηση αυτή περιλαμβάνει την εκτίμηση των διαφόρων όρων και προϋποθέσεων του τίτλου, καθώς και τις προφανείς προσδοκίες, τα κίνητρα του επενδυτή και τους λόγους που συμφώνησε με αυτούς τους όρους και τις προϋποθέσεις.
- B49 Εάν ο επενδυτής κατέχει επίσης δικαιώματα ψήφου ή άλλα δικαιώματα λήψης αποφάσεων σχετικά με τις δραστηριότητες της εκδότριας, θα πρέπει να αξιολογήσει κατά πόσον τα δικαιώματα αυτά, σε συνδυασμό με τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, του παρέχουν την εξουσία.
- B50 Τα ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου από μόνα τους, ή σε συνδυασμό με άλλα δικαιώματα, μπορεί να παρέχουν σε έναν επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Για παράδειγμα, αυτό είναι πιθανό να συμβαίνει όταν ο επενδυτής κατέχει το 40 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας και, σύμφωνα με την παράγραφο B23, διαθέτει ουσιαστικά δικαιώματα που απορρέουν από δικαιώματα προαίρεσης (options) για την απόκτηση επιπλέον 20 % των δικαιωμάτων ψήφου.

*Παράδειγματα εφαρμογής***Παράδειγμα 9**

Ο επενδυτής Α κατέχει το 70 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Ο επενδυτής Β έχει το 30 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, καθώς και δικαίωμα προαίρεσης (option) για την απόκτηση του ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου του επενδυτή Α. Το δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να ασκηθεί στα επόμενα δύο χρόνια σε σταθερή τιμή που υπερβαίνει την τρέχουσα τιμή (και αναμένεται να παραμείνει έτσι για όλο αυτό το διάστημα των δύο ετών). Ο επενδυτής Α έχει ασκήσει τα δικαιώματα ψήφου του και διευθύνει ενεργά τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας. Σε αυτήν την περίπτωση, ο επενδυτής Α είναι πιθανό

▼ **M32**

να εκπληρώνει το κριτήριο της εξουσίας, διότι φαίνεται να έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Αν και ο επενδυτής Β έχει επί του παρόντος εξασκήσιμα δικαιώματα προαίρεσης για την απόκτηση επιπλέον δικαιωμάτων ψήφου (τα οποία, εάν ασκήσει, θα αποκτήσει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας), οι όροι και οι προϋποθέσεις που συνδέονται με τα δικαιώματα προαίρεσης αυτά είναι τέτοιοι που τα δικαιώματα προαίρεσης δεν θεωρούνται ουσιαστικά.

Παράδειγμα 10

Ο επενδυτής Α και δύο άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το ένα τρίτο των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Η επιχειρηματική δραστηριότητα της εκδότριας είναι στενά συνδεδεμένη με τον επενδυτή Α. Εκτός από τους συμμετοχικούς τίτλους του, ο επενδυτής Α κατέχει επίσης χρεωστικούς τίτλους που είναι ανά πάσα στιγμή μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της εκδότριας έναντι σταθερής τιμής που υπερβαίνει την τρέχουσα τιμή (όχι όμως κατά πολύ). Σε περίπτωση μετατροπής των χρεωστικών τίτλων, ο επενδυτής Α θα κατέχει το 60 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Ο επενδυτής Α μπορεί να επωφεληθεί μέσω συνεργειών, εάν οι χρεωστικοί τίτλοι μετατρέπονταν σε κοινές μετοχές. Ο επενδυτής Α ασκεί εξουσία επί της εκδότριας, επειδή κατέχει δικαιώματα ψήφου της εκδότριας, καθώς και ουσιαστικά δυναμικά δικαιώματα ψήφου που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

Η εξουσία κατά την ψηφοφορία ή παρόμοια δικαιώματα δεν έχουν σημαντική επίδραση στις αποδόσεις της εκδότριας

- B51 Κατά την εκτίμηση του σκοπού και του σχεδιασμού μιας εκδότριας (βλέπε παραγράφους B5-B8), ένας επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει τη συμμετοχή και τις αποφάσεις που λαμβάνονται κατά την έναρξη της εκδότριας ως μέρος του σχεδιασμού της και να αξιολογήσει κατά πόσο οι όροι της συναλλαγής και τα χαρακτηριστικά της συμμετοχής παρέχουν στον επενδυτή δικαιώματα επαρκή ώστε να ασκεί εξουσία. Η συμμετοχή στον σχεδιασμό μιας εκδότριας από μόνη της δεν αρκεί για να αποκτήσει ο επενδυτής τον έλεγχο. Ωστόσο, η συμμετοχή του στον σχεδιασμό μπορεί να σημαίνει ότι ο επενδυτής είχε την ευκαιρία να αποκτήσει δικαιώματα που είναι επαρκή ώστε να αποκτήσει εξουσία επί της εκδότριας.
- B52 Επιπλέον, ένας επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει συμβατικές ρυθμίσεις, όπως δικαιώματα αγοράς, δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα ρευστοποίησης που καθορίζονται κατά την έναρξη της εκδότριας. Όταν αυτές οι συμβατικές ρυθμίσεις αφορούν δραστηριότητες που είναι στενά συνδεδεμένες με την εκδότρια, τότε οι δραστηριότητες αυτές αποτελούν, στην ουσία, αναπόσπαστο μέρος των συνολικών δραστηριοτήτων της εκδότριας, παρόλο που μπορεί να συμβαίνουν εκτός των νομικών ορίων της. Ως εκ τούτου, τα ρητά ή σιωπηρά δικαιώματα λήψης αποφάσεων τα οποία προβλέπονται σε συμβατικές ρυθμίσεις που έχουν στενή σχέση με την εκδότρια πρέπει να θεωρούνται ως συναφείς δραστηριότητες κατά τη διαπίστωση της άσκησης εξουσίας στην εκδότρια.
- B53 Σε ορισμένες εκδότριες, συναφείς δραστηριότητες λαμβάνουν χώρα μόνο όταν προκύψουν συγκεκριμένες περιστάσεις ή γεγονότα. Η εκδότρια μπορεί να έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε η διεύθυνση των δραστηριοτήτων της και οι αποδόσεις της να είναι προκαθορισμένες, εκτός εάν προκύψουν οι συγκεκριμένες περιστάσεις ή γεγονότα. Σε αυτή την περίπτωση, μόνο οι αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες της εκδότριας, όταν προκύψουν αυτές οι περιστάσεις ή αυτά τα γεγονότα, μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά τις αποδόσεις της και επομένως να αποτελούν συναφείς δραστηριότητες. Δεν χρειάζεται να έχουν προκύψει οι εν λόγω περιστάσεις ή τα γεγονότα για να έχει ένας επενδυτής την ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που του παρέχουν την εξουσία. Το γεγονός ότι το δικαίωμα λήψης αποφάσεων εξαρτάται από τις περιστάσεις που προκύπτουν ή ένα γεγονός που συμβαίνει δεν καθιστά, από μόνο του, τα δικαιώματα αυτά δικαιώματα προστασίας.

▼ **M32****Παράδειγματα εφαρμογής****Παράδειγμα 11**

Η μόνη επαγγελματική δραστηριότητα μιας εκδότριας, όπως ορίζεται στα ιδρυτικά έγγραφα της, είναι να αγοράζει απαιτήσεις και να τις διαχειρίζεται καθημερινά για λογαριασμό των επενδυτών της. Η καθημερινή διαχείριση περιλαμβάνει την είσπραξη και μεταφορά του κεφαλαίου και των τόκων, όταν καθίστανται πληρωτέα. Σε περίπτωση υπερημερίας μιας απαιτήσης, η εκδότρια πωλεί αυτόματα την απαίτηση σε έναν επενδυτή, το οποίο έχει συμφωνηθεί μεμονωμένα βάσει συμφωνίας πώλησης μεταξύ του επενδυτή και της εκδότριας. Η μόνη συναφής δραστηριότητα είναι η διαχείριση των απαιτήσεων σε περίπτωση υπερημερίας, διότι είναι η μόνη δραστηριότητα που μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας. Η διαχείριση των απαιτήσεων πριν από την υπερημερία δεν αποτελεί συναφή δραστηριότητα, επειδή δεν προϋποθέτει τη λήψη σημαντικών αποφάσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας. Οι δραστηριότητες πριν από την αθέτηση πληρωμής είναι προκαθορισμένες και αφορούν μόνο την είσπραξη των ταμειακών ροών όταν καθίστανται πληρωτέες και τη μεταφορά τους στους επενδυτές. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο το δικαίωμα του επενδυτή να διαχειρίζεται τα στοιχεία ενεργητικού σε περίπτωση υπερημερίας κατά την αξιολόγηση των συνολικών δραστηριοτήτων της εκδότριας που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της. Στο παράδειγμα αυτό, ο σχεδιασμός της εκδότριας εξασφαλίζει ότι ο επενδυτής έχει εξουσία λήψης αποφάσεων όσον αφορά τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις μόνο όταν η εν λόγω εξουσία λήψης αποφάσεων είναι απαραίτητη. Οι όροι της συμφωνίας πώλησης αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της συνολικής συναλλαγής και της ίδρυσης της εκδότριας. Ως εκ τούτου, οι όροι της συμφωνίας πώλησης μαζί με τα ιδρυτικά έγγραφα της εκδότριας οδηγούν στο συμπέρασμα ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία στην εκδότρια, παρόλο που αποκτά την κυριότητα των απαιτήσεων μόνο σε περίπτωση υπερημερίας και διαχειρίζεται τις ανεξόφλητες απαιτήσεις εκτός των νομικών ορίων της εκδότριας.

Παράδειγμα 12

Τα μόνα στοιχεία ενεργητικού μιας εκδότριας είναι απαιτήσεις. Κατά την εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της εκδότριας, διαπιστώνεται ότι η μόνη συναφής δραστηριότητα είναι η διαχείριση των απαιτήσεων σε περίπτωση υπερημερίας. Το μέρος που έχει την ικανότητα να διαχειρίζεται τις ανεξόφλητες απαιτήσεις ασκεί εξουσία επί της εκδότριας, ανεξαρτήτως εάν η υπερημερία προέρχεται από οποιονδήποτε από τους δανειολήπτες.

- B54 Ένας επενδυτής μπορεί να έχει μια ρητή ή σιωπηρή δέσμευση να διασφαλίζει ότι μια εκδότρια εξακολουθεί να λειτουργεί όπως έχει προβλεφθεί εξ αρχής. Η δέσμευση αυτή μπορεί να αυξήσει την έκθεση του επενδυτή στη μεταβλητότητα των αποδόσεων και, κατά συνέπεια, να αποτελέσει κίνητρο για τον επενδυτή να αποκτήσει δικαιώματα επαρκή ώστε να έχει την εξουσία. Κατά συνέπεια, μια δέσμευση που διασφαλίζει ότι μια εκδότρια λειτουργεί όπως έχει αρχικά προβλεφθεί μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι ο επενδυτής έχει εξουσία, αλλά δεν παρέχει, αυτή καθαυτή, εξουσία στον επενδυτή, ούτε εμποδίζει κάποιο άλλο μέρος να έχει εξουσία.

Τοποθετήσεις ή δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις σε μια εκδότρια

- B55 Όταν εκτιμάται κατά πόσο ένας επενδυτής έχει τον έλεγχο μιας εκδότριας, ο επενδυτής καθορίζει εάν διατηρεί τοποθετήσεις ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια.

▼ **M32**

B56 Μεταβλητές αποδόσεις είναι αποδόσεις που δεν είναι σταθερές και μπορεί να ποικίλουν ανάλογα με την απόδοση της εκδότριας. Οι μεταβλητές αποδόσεις μπορεί να είναι μόνο θετικές, μόνο αρνητικές ή εξ ολοκλήρου θετικές και αρνητικές (βλέπε παράγραφο 15). Ένας επενδυτής αξιολογεί κατά πόσον οι αποδόσεις από μια εκδότρια είναι μεταβλητές και πόσο μεταβλητές είναι με βάση την ουσία της ρύθμισης και ανεξάρτητα από τη νομική μορφή των αποδόσεων. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να κατέχει ένα ομόλογο σταθερού επιτοκίου. Το σταθερό επιτόκιο συνιστά μεταβλητή απόδοση για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, επειδή υπόκειται σε κίνδυνο υπερημερίας και εκθέτει τον επενδυτή στον πιστωτικό κίνδυνο του εκδότη του ομολόγου. Ο βαθμός της μεταβλητότητας (δηλαδή πόσο μεταβλητές είναι οι εν λόγω αποδόσεις) εξαρτάται από τον πιστωτικό κίνδυνο του ομολόγου. Ομοίως, τα πάγια τέλη απόδοσης για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας είναι μεταβλητές αποδόσεις, διότι εκθέτουν τον επενδυτή στον κίνδυνο απόδοσης της εκδότριας. Ο βαθμός της μεταβλητότητας εξαρτάται από την ικανότητα της εκδότριας να παράγει επαρκή έσοδα για να καταβάλει το τέλος.

B57 Παραδείγματα αποδόσεων περιλαμβάνουν:

- α) μερίσματα, άλλες οικονομικές παροχές από μια εκδότρια (π.χ. τόκοι από χρεωστικούς τίτλους που έχουν εκδοθεί από την εκδότρια) και μεταβολές στην αξία της επένδυσης του επενδυτή στην εν λόγω εκδότρια.
- β) αμοιβή για την διαχείριση των στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού μιας εκδότριας, αμοιβές και έκθεση σε ζημία από την παροχή πίστωσης ή υποστήριξης σε ρευστότητα, υπολειμματικές συμμετοχές σε στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της εκδότριας κατά την εκκαθάριση της εκδότριας αυτής, φορολογικά οφέλη, καθώς και πρόσβαση σε μελλοντική ρευστότητα που έχει ο επενδυτής από τη συμμετοχή του σε μια εκδότρια.
- γ) αποδόσεις που δεν είναι διαθέσιμες σε άλλους κατόχους συμμετοχών. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τα στοιχεία ενεργητικού του σε συνδυασμό με τα στοιχεία ενεργητικού της εκδότριας, όπως συνδυάζοντας τις λειτουργικές δραστηριότητες για την επίτευξη οικονομικών κλίμακας, την εξοικονόμηση κόστους, την προμήθεια σπάνιων προϊόντων, την απόκτηση πρόσβασης σε συγκεκριμένες γνώσεις ή τον περιορισμό ορισμένων δραστηριοτήτων ή στοιχείων ενεργητικού, με σκοπό την ενίσχυση της αξίας των στοιχείων ενεργητικού του άλλου επενδυτή.

Σχέση μεταξύ εξουσίας και αποδόσεων

Εκχώρηση εξουσίας

B58 Όταν ένας επενδυτής με δικαιώματα λήψης αποφάσεων αξιολογεί κατά πόσο ελέγχει μια εκδότρια, θα πρέπει να διαπιστώσει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος. Ένας επενδυτής θα πρέπει επίσης να διαπιστώσει εάν μια άλλη αποφασίζουσα οικονομική οντότητα ενεργεί ως εντολοδόχος του. Εντολοδόχος είναι ένα μέρος που ενεργεί κυρίως για λογαριασμό και προς όφελος ενός άλλου μέρους ή μερών (εντολέας ή εντολείς) και ως εκ τούτου δεν ελέγχει την εκδότρια όταν ασκεί την εξουσία λήψης αποφάσεων (βλ. παραγράφους 17 και 18). Έτσι, ορισμένες φορές η εξουσία ενός εντολέα μπορεί να κατέχεται και να ασκείται από έναν εντολοδόχο, αλλά για λογαριασμό του εντολέα. Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δεν αποτελεί εντολοδόχο απλώς και μόνο επειδή άλλα μέρη μπορούν να επωφεληθούν από τις αποφάσεις που λαμβάνει.

B59 Ένας επενδυτής μπορεί να εκχωρήσει την εξουσία λήψης αποφάσεων σε έναν εντολοδόχο σε σχέση με ορισμένα θέματα ή για όλες τις συναφείς δραστηριότητες. Όταν αξιολογεί κατά πόσο ελέγχει μια εκδότρια, ο επενδυτής πρέπει να θεωρήσει ότι τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων που έχει εκχωρήσει στον εντολοδόχο του κατέχονται απευθείας από τον επενδυτή. Σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν περισσότεροι από ένας εντολείς, κάθε ένας θα αξιολογεί κατά πόσο έχει εξουσία επί της εκδότριας, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των παραγράφων B5-B54. Οι παράγραφοι B60-B72 παρέχουν κατευθύνσεις για τον καθορισμό του εάν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα αποτελεί εντολέα ή εντολοδόχο.

▼ **M32**

B60 Για να διαπιστώσει εάν είναι εντολοδόχος, μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να λάβει υπόψη τη συνολική σχέση μεταξύ της ίδιας, της εκδότριας που διαχειρίζεται και των άλλων εμπλεκόμενων μερών της εκδότριας, και ιδίως όλους τους κατωτέρω παράγοντες:

- α) το πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων επί της εκδότριας (παράγραφοι B62 και B63)·
- β) τα δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη (παράγραφοι B64-B67)·
- γ) την αμοιβή την οποία δικαιούται στο πλαίσιο της συμφωνίας αμοιβής (παράγραφοι B68-B70)·
- δ) την έκθεση της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από άλλες συμμετοχές που κατέχει στην εκδότρια (παράγραφοι B71 και B72).

Διαφορετικοί συντελεστές στάθμισης εφαρμόζονται σε καθέναν από τους παράγοντες με βάση συγκεκριμένα πραγματικά γεγονότα και περιστάσεις.

B61 Το να προσδιοριστεί εάν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος προϋποθέτει την αξιολόγηση όλων των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο B60, εκτός εάν ένα και μόνο μέρος διαθέτει ουσιαστικά δικαιώματα ανάκλησης του επενδυτή αυτής (δικαιώματα κατάργησης) και μπορεί να τον ανακαλέσει άνευ λόγου (βλέπε παράγραφο B65).

Πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων

B62 Το πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας αξιολογείται λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

- α) τις δραστηριότητες που επιτρέπονται σύμφωνα με τη συμφωνία λήψης αποφάσεων και ορίζονται από το νόμο και
- β) τη διακριτική ευχέρεια που έχει η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα όταν λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες αυτές.

B63 Η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξετάσει τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας, τους κινδύνους στους οποίους η εκδότρια έχει σχεδιαστεί να εκτεθεί, τους κινδύνους τους οποίους έχει σχεδιαστεί να μεταβιβάσει στα μέρη που εμπλέκονται με την εκδότρια και το επίπεδο συμμετοχής του επενδυτή στον σχεδιασμό της εκδότριας. Για παράδειγμα, αν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα συμμετέχει σημαντικά στον σχεδιασμό της εκδότριας (καθώς και στον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων), η συμμετοχή του μπορεί να σημαίνει ότι είχε την ευκαιρία και το κίνητρο να αποκτήσει δικαιώματα που θα του παρέχουν την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη

B64 Τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη μπορεί να επηρεάσουν την ικανότητα της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μιας εκδότριας. Η ύπαρξη ουσιαστικών δικαιωμάτων ανάκλησης ή άλλων δικαιωμάτων μπορεί να δείχνει ότι η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος.

▼ **M32**

B65 Όταν ένα και μόνο μέρος κατέχει ουσιαστικά δικαιώματα κατάργησης και μπορεί να διαγράψει την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα, άνευ λόγου, αυτό και μόνο αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η τελευταία είναι εντολοδόχος. Εάν περισσότερα από ένα μέρη κατέχουν τέτοια δικαιώματα (και κανένα μεμονωμένο μέρος δεν μπορεί να ανακαλέσει την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα χωρίς τη σύμφωνη γνώμη των άλλων μερών), τα δικαιώματα αυτά δεν είναι, μεμονωμένα, αποφασιστικής σημασίας για να διαπιστωθεί εάν ο επενδυτής με δικαιώματα λήψης αποφάσεων ενεργεί κυρίως για λογαριασμό και προς όφελος των άλλων. Επιπλέον, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των μερών που απαιτείται να δράσουν από κοινού για να ασκήσουν τα δικαιώματα ανάκλησης μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος και η μεταβλητότητα που συνδέονται με τα άλλα οικονομικά συμφέροντά του (π.χ. αμοιβή και άλλα συμφέροντα), τόσο μικρότερη είναι η βαρύτητα που θα έχει ο παράγοντας αυτός.

B66 Όταν αξιολογείται κατά πόσο μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος, τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη και περιορίζουν τη διακριτική ευχέρεια της οντότητας αυτής θα εξετάζονται κατά τρόπο παρόμοιο με τα δικαιώματα κατάργησης. Για παράδειγμα, μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα που απαιτείται να λάβει έγκριση από έναν μικρό αριθμό άλλων μερών για να ενεργήσει είναι γενικά εντολοδόχος. (Βλ. παραγράφους B22-B25 για περαιτέρω κατευθύνσεις σχετικά με τα δικαιώματα και εάν αυτά είναι ουσιαστικά.)

B67 Η εξέταση των δικαιωμάτων που κατέχονται από άλλα μέρη θα πρέπει να περιλαμβάνει την αξιολόγηση τυχόν δικαιωμάτων που μπορούν να ασκηθούν από το διοικητικό συμβούλιο (ή άλλο διοικητικό όργανο) μιας εκδότριας και της επίδρασής τους στην εξουσία λήψης αποφάσεων (βλέπε παράγραφο B23 β)).

Αμοιβή

B68 Όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος της αμοιβής μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν σε σχέση με τις αποδόσεις που αναμένονται από τις δραστηριότητες της εκδότριας, τόσο πιθανότερο είναι η οντότητα αυτή να είναι εντολέας.

B69 Προκειμένου να διαπιστώσει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος, η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει επίσης να εξετάσει εάν υφίστανται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Η αμοιβή της είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

β) Η συμφωνία για την αμοιβή περιλαμβάνει μόνο όρους, προϋποθέσεις ή ποσά που υπάρχουν συνήθως σε συμφωνίες για παρόμοιες υπηρεσίες και επίπεδο δεξιοτήτων τις οποίες τα μέρη διαπραγματεύονται σύμφωνα με τις αρχές της αγοράς.

B70 Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δεν μπορεί να είναι εντολοδόχος, εκτός εάν υφίστανται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στην παράγραφο B69 α) και β). Ωστόσο, η εκπλήρωση των προϋποθέσεων αυτών από μόνη της δεν αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος.

Έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων άλλων συμμετοχών

B71 Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα που κατέχει άλλες συμμετοχές σε μια εκδότρια (π.χ. επενδύσεις στην εκδότρια ή παρέχει εγγυήσεις σε σχέση με την απόδοση της εκδότριας), θα πρέπει να λάβει υπόψη την έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων αυτών των συμμετοχών προκειμένου να αξιολογήσει εάν είναι εντολοδόχος. Η ύπαρξη άλλων συμμετοχών σε μια εκδότρια δείχνει ότι η οντότητα αυτή μπορεί να είναι εντολέας.

▼ **M32**

B72 Προκειμένου να αξιολογήσει την έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από άλλες συμμετοχές στην εκδότρια, μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να λάβει υπόψη τα εξής:

- α) Όσο μεγαλύτερη είναι η οικονομική συμμετοχή μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν σε σχέση με την αμοιβή της και τις άλλες συμμετοχές συνολικά, τόσο πιθανότερο είναι η οντότητα αυτή να είναι εντολέας.
- β) Εάν η έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων είναι διαφορετική από εκείνη των άλλων επενδυτών και, εάν είναι, κατά πόσο αυτό μπορεί να επηρεάσει τις ενέργειές του. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει όταν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα διατηρεί συμμετοχές μειωμένης εξασφάλισης ή παρέχει άλλες μορφές πιστωτικής ενίσχυσης στην εκδότρια.

Η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να αξιολογήσει την έκθεσή της σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα των αποδόσεων της εκδότριας. Η αξιολόγηση πραγματοποιείται κυρίως με βάση τις αποδόσεις που αναμένονται από τις δραστηριότητες της εκδότριας, αλλά πρέπει να λάβει επίσης υπόψη τη μέγιστη έκθεση της οικονομικής οντότητας στην μεταβλητότητα των αποδόσεων της εκδότριας μέσω άλλων συμμετοχών που διατηρεί ο επενδυτής.

Παράδειγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 13

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου) δημιουργεί, πωλεί και διαχειρίζεται ένα εισηγμένο, ρυθμιζόμενο αμοιβαίο κεφάλαιο σύμφωνα με αυστηρά καθορισμένες παραμέτρους που ορίζονται στην επενδυτική εντολή, όπως απαιτείται από τους νόμους και τους κανονισμούς της χώρας του. Το κεφάλαιο πωλείται στους επενδυτές ως επένδυση σε ένα διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο μετοχικών τίτλων εισηγμένων εταιρειών. Εντός των καθορισμένων παραμέτρων, ο διαχειριστής του κεφαλαίου έχει τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει τα στοιχεία ενεργητικού στα οποία θα επενδύσει. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια κατ'αναλογία επένδυση στο κεφάλαιο 10 % και εισπράττει μια αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, ίση με το 1 % της καθαρής αξίας ενεργητικού του κεφαλαίου. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν έχει καμία υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημίες πέραν της επένδυσής του 10 % που έχει πραγματοποιήσει. Το κεφάλαιο δεν απαιτείται και δεν έχει διορίσει ανεξάρτητο διοικητικό συμβούλιο. Οι επενδυτές δεν έχουν ουσιαστικά δικαιώματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του διαχειριστή, αλλά μπορούν να ρευστοποιήσουν τη συμμετοχή τους μέσα σε συγκεκριμένα χρονικά όρια που προβλέπει το κεφάλαιο.

Παρόλο που ενεργεί στο πλαίσιο των παραμέτρων οι οποίες προβλέπονται στην επενδυτική εντολή και σύμφωνα με τις κανονιστικές απαιτήσεις, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει εξουσίες λήψης αποφάσεων που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες του κεφαλαίου και οι επενδυτές δεν έχουν ουσιαστικά δικαιώματα τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, η οποία είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και έχει επίσης πραγματοποιήσει μια αναλογική επένδυση στο κεφάλαιο. Η αμοιβή και η επένδυσή του τον εκθέτουν στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας.

Σε αυτό το παράδειγμα, λαμβάνοντας υπόψη την έκθεση του διαχειριστή στην μεταβλητότητα των αποδόσεων από το κεφάλαιο, καθώς και την εξουσία να λαμβάνει αποφάσεις στο πλαίσιο συγκεκριμένων παραμέτρων υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου είναι εντολοδόχος. Επομένως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

▼ **M32****Παράδειγμα 14**

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δημιουργεί, πωλεί και διαχειρίζεται ένα αμοιβαίο κεφάλαιο που παρέχει επενδυτικές ευκαιρίες σε έναν αριθμό επενδυτών. Η οικονομική αυτή οντότητα (διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου) πρέπει να αποφασίζει προς το συμφέρον όλων των επενδυτών και στο πλαίσιο των συμβάσεων που διέπουν το κεφάλαιο. Ωστόσο, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια στη λήψη αποφάσεων. Ο διαχειριστής του κεφαλαίου εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, ίση με το 1 % των υπό διαχείριση στοιχείων ενεργητικού και το 20 % του συνόλου των κερδών του κεφαλαίου, εφόσον επιτευχθεί ένα συγκεκριμένο επίπεδο κέρδους. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Παρόλο που ο επενδυτής αυτός πρέπει να αποφασίζει προς το συμφέρον όλων των επενδυτών, διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια να λαμβάνει αποφάσεις για τις συναφείς δραστηριότητες του κεφαλαίου. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει. Επιπλέον, η αμοιβή ευθυγραμμίζει τα συμφέροντα του διαχειριστή με εκείνα των άλλων επενδυτών για την αύξηση της αξίας του κεφαλαίου, χωρίς να δημιουργείται έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου τέτοια ώστε η αμοιβή, από μόνη της, να δείχνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας.

Η παραπάνω δομή γεγονότων και ανάλυση ισχύει για τα παραδείγματα 14Α-14Γ που περιγράφονται παρακάτω. Κάθε παράδειγμα εξετάζεται μεμονωμένα.

Παράδειγμα 14Α

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει επίσης πραγματοποιήσει μια επένδυση 2 % στο κεφάλαιο η οποία ευθυγραμμίζει τα συμφέροντά του με εκείνα των άλλων επενδυτών. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν έχει καμία υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημιές πέραν της επένδυσης του 2 % που έχει πραγματοποιήσει. Οι επενδυτές μπορούν να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του κεφαλαίου με απλή πλειοψηφία, αλλά μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης.

Η επένδυση 2 % του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου αυξάνει την έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας. Τα δικαιώματα των άλλων επενδυτών να ανακαλέσουν τον διαχειριστή θεωρούνται δικαιώματα προστασίας, επειδή μπορούν να ασκηθούν μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης. Σε αυτό το παράδειγμα, παρόλο που ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία εξουσία λήψης αποφάσεων και είναι εκτεθειμένος στην μεταβλητότητα των αποδόσεων από τη συμμετοχή και την αμοιβή του, η έκθεσή του υποδηλώνει ότι είναι εντολοδόχος. Επομένως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

Παράδειγμα 14Β

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια πιο μεγάλη αναλογικά επένδυση στο αμοιβαίο κεφάλαιο, αλλά δεν έχει την υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημιές πέραν της επένδυσης αυτής. Οι επενδυτές μπορούν να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του κεφαλαίου με απλή πλειοψηφία, αλλά μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης.

Στο παράδειγμα αυτό, τα δικαιώματα των άλλων επενδυτών να ανακαλέσουν τον διαχειριστή θεωρούνται δικαιώματα προστασίας, επειδή μπορούν να ασκηθούν μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης. Παρά το γεγονός ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει, ο συνδυασμός της επένδυσής του με την αμοιβή του μπορεί να τον εκθέτουν στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι είναι εντολέας. Όσο μεγαλύτερη είναι η οικονομική συμμετοχή του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν (σε σχέση με την αμοιβή του και τις άλλες συμμετοχές συνολικά), τόσο μεγαλύτερη έμφαση θα πρέπει να δοθεί στη συμμετοχή του αυτή κατά την ανάλυση και τόσο πιθανότερο είναι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου να είναι εντολέας.

▼ **M32**

Για παράδειγμα, αφού λάβει υπόψη την αμοιβή του και τους άλλους παράγοντες, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου μπορεί να θεωρήσει ότι μια επένδυση 20 % αρκεί για να διαπιστώσει ότι ελέγχει το αμοιβαίο κεφάλαιο. Ωστόσο, υπό διαφορετικές συνθήκες (δηλαδή, εάν η αμοιβή ή άλλοι παράγοντες είναι διαφορετικοί), ο έλεγχος μπορεί να προκύψει όταν το επίπεδο των επενδύσεων είναι διαφορετικό.

Παράδειγμα 14Γ

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια επένδυση 20 % στο αμοιβαίο κεφάλαιο, αλλά δεν έχει την υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημίες πέραν της επένδυσης αυτής του 20 %. Το αμοιβαίο κεφάλαιο έχει διοικητικό συμβούλιο, όλα τα μέλη του οποίου είναι ανεξάρτητα από τον διαχειριστή και διορίζονται από τους άλλους επενδυτές. Το διοικητικό συμβούλιο διορίζει τον διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου σε ετήσια βάση. Αν το διοικητικό συμβούλιο αποφασίσει να μην ανανεώσει τη σύμβαση του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου, οι υπηρεσίες που παρέχει μπορούν να εκτελεστούν από άλλους διαχειριστές.

Παρά το γεγονός ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει, ο συνδυασμός της επένδυσης του 20 % με την αμοιβή του τον εκθέτει στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι είναι εντολέας. Ωστόσο, οι επενδυτές έχουν ουσιαστικά δικαιώματα να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου, καθώς το διοικητικό συμβούλιο παρέχει έναν μηχανισμό που εξασφαλίζει ότι οι επενδυτές μπορούν να τον ανακαλέσουν εάν το αποφασίσουν.

Σε αυτό το παράδειγμα, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου θα πρέπει κατά την ανάλυση να δώσει μεγαλύτερη έμφαση στα ουσιαστικά δικαιώματα κατάργησης. Επομένως, παρόλο που ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία εξουσία λήψης αποφάσεων και είναι εκτεθειμένος στην μεταβλητότητα των αποδόσεων του κεφαλαίου από την επένδυση και την αμοιβή του, τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από τους άλλους επενδυτές υποδηλώνουν ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου είναι εντολοδόχος. Επομένως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

Παράδειγμα 15

Μια εκδότρια δημιουργήθηκε για να αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο χρεογράφων σταθερού επιτοκίου βασισμένων σε στοιχεία ενεργητικού, το οποίο χρηματοδοτείται από χρεωστικούς τίτλους σταθερού επιτοκίου και συμμετοχικούς τίτλους. Οι συμμετοχικοί τίτλοι έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρέχουν στους επενδυτές χρεωστικών τίτλων προστασία από τις πρώτες απώλειες και να επωφεληθούν τυχόν υπολειπόμενης απόδοσης της εκδότριας. Η συναλλαγή προσφέρεται στους δυνητικούς επενδυτές χρεωστικών τίτλων ως επένδυση σε ένα χαρτοφυλάκιο χρεογράφων βασισμένων σε στοιχεία ενεργητικού με έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία εκ μέρους των εκδοτών των χρεογράφων του χαρτοφυλακίου και του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου. Κατά το σχηματισμό, οι συμμετοχικοί τίτλοι αντιπροσωπεύουν το 10 % της αξίας των αγορασθέντων στοιχείων ενεργητικού. Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού) διαχειρίζεται το ενεργό χαρτοφυλάκιο στοιχείων ενεργητικού λαμβάνοντας επενδυτικές αποφάσεις στο πλαίσιο των παραμέτρων που ορίζονται στο ενημερωτικό δελτίο της εκδότριας. Για τις υπηρεσίες αυτές, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές (ήτοι, 1 % των υπό διαχείριση στοιχείων ενεργητικού) και αμοιβή βάσει απόδοσης (ήτοι 10 % επί των κερδών), εάν τα κέρδη της εκδότριας υπερβούν ένα συγκεκριμένο επίπεδο. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού κατέχει το 35 % του μετοχικού κεφαλαίου της εκδότριας.

▼ **M32**

Το υπόλοιπο 65 % του μετοχικού κεφαλαίου, και όλοι οι χρεωστικοί τίτλοι, βρίσκονται στην κατοχή ενός μεγάλου αριθμού, ευρέως διαφοροποιημένων, μη συνδεδεμένων τρίτων επενδυτών. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού μπορεί να ανακληθεί, άνευ λόγου, με απλή απόφαση της πλειοψηφίας των άλλων επενδυτών.

Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει. Η αμοιβή ευθυγραμμίζει τα συμφέροντα του διαχειριστή των στοιχείων ενεργητικού με εκείνα των άλλων επενδυτών για την αύξηση της αξίας του κεφαλαίου. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού είναι εκτεθειμένος στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, επειδή κατέχει το 35 % του μετοχικού κεφαλαίου και από την αμοιβή του.

Παρόλο που ενεργεί στο πλαίσιο των παραμέτρων που ορίζονται στο ενημερωτικό δελτίο της εκδότριας, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού έχει την τρέχουσα ικανότητα να λαμβάνει επενδυτικές αποφάσεις που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας, καθώς τα δικαιώματα κατάργησης που κατέχονται από τους άλλους επενδυτές έχουν μικρή βαρύτητα στην ανάλυση επειδή κατέχονται από έναν μεγάλο αριθμό ευρέως διαφοροποιημένων επενδυτών. Σε αυτό το παράδειγμα, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού θα πρέπει να δώσει μεγαλύτερη έμφαση στην έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων του κεφαλαίου από τη συμμετοχή του, η οποία εξαρτάται από τους χρεωστικούς τίτλους. Η κατοχή του 35 % του μετοχικού κεφαλαίου δημιουργεί μειωμένης εξασφάλισης έκθεση σε ζημίες και δικαιώματα σε αποδόσεις της εκδότριας, τα οποία είναι τόσο σημαντικά που δείχνουν ότι ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού είναι εντολέας. Επομένως, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού ελέγχει την εκδότρια.

Παράδειγμα 16

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (ανάδοχος) χορηγεί μια εταιρεία-όχημα πολλών πωλητών, η οποία εκδίδει βραχυπρόθεσμους χρεωστικούς τίτλους σε μη συνδεδεμένους τρίτους επενδυτές. Η συναλλαγή προωθήθηκε στους δυνητικούς επενδυτές ως μια επένδυση σε ένα χαρτοφυλάκιο υψηλής διαβάθμισης μεσοπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού με ελάχιστη έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία από τους εκδότες των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου. Υπάρχουν διάφοροι εκχωρητές που πωλούν υψηλής ποιότητας μεσοπρόθεσμα χαρτοφυλάκια στοιχείων ενεργητικού στην εταιρεία-όχημα. Κάθε εκχωρητής πωλεί το χαρτοφυλάκιο των στοιχείων ενεργητικού στην εταιρεία-όχημα και διαχειρίζεται τις απαιτήσεις κατά την υπερημερία τους έναντι μιας αμοιβής διαχείρισης η οποία βασίζεται στις τιμές της αγοράς. Κάθε εκχωρητής παρέχει επίσης προστασία από τις πρώτες πιστωτικές ζημίες στο χαρτοφυλάκιο των στοιχείων ενεργητικού του, μέσω της υπερ-εξασφάλισης των στοιχείων ενεργητικού που έχει εκχωρήσει στην εταιρεία-όχημα. Ο ανάδοχος καθορίζει τους όρους της εταιρείας-οχήματος και διαχειρίζεται τη λειτουργία της έναντι αμοιβής με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές. Η αμοιβή είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο ανάδοχος εγκρίνει τους πωλητές που επιτρέπεται να πωλούν στην εταιρεία-όχημα, εγκρίνει τα στοιχεία ενεργητικού που θα αγοραστούν από την εταιρεία-όχημα και λαμβάνει αποφάσεις για τη χρηματοδότησή της. Ο ανάδοχος πρέπει να ενεργεί προς το συμφέρον όλων των επενδυτών.

Ο ανάδοχος δικαιούται οποιαδήποτε υπολειμματική απόδοση της εταιρείας-οχήματος, ενώ επίσης της παρέχει πιστωτική ενίσχυση και διευκολύνσεις ρευστότητας. Η πιστωτική ενίσχυση που παρέχεται από τον χορηγό απορροφά ζημίες έως και 5 % του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού της εταιρείας-οχήματος, αφού η ζημία απορροφηθούν από τους εκχωρητές. Οι διευκολύνσεις ρευστότητας δεν μπορούν να καλύψουν τα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας. Οι επενδυτές δεν κατέχουν ουσιαστικά δικαιώματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του χορηγού.

▼ **M32**

Παρόλο που ο ανάδοχος εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, είναι εκτεθειμένος στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες της εταιρείας-οχήματος, λόγω των δικαιωμάτων του σε οποιοσδήποτε αποδόσεις της και της παροχής πιστωτικής ενίσχυσης και διευκολύνσεων ρευστότητας (δηλαδή, η εταιρεία-όχημα είναι εκτεθειμένη στον κίνδυνο ρευστότητας λόγω της χρήσης βραχυπρόθεσμων χρεωστικών τίτλων για τη χρηματοδότηση μεσοπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού). Παρά το γεγονός ότι κάθε ένας από τους εκχωρητές έχει δικαιώματα λήψης αποφάσεων που επηρεάζουν την αξία των στοιχείων ενεργητικού της εταιρείας οχήματος, ο ανάδοχος έχει μεγάλη εξουσία λήψης αποφάσεων που του παρέχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν περισσότερο τις αποδόσεις της εταιρείας-οχήματος (δηλ. ο ανάδοχος έχει καθορίσει τους όρους της εταιρείας, έχει το δικαίωμα να λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τα στοιχεία ενεργητικού (να εγκρίνει τα στοιχεία ενεργητικού που αγοράζονται και τους εκχωρητές αυτών των στοιχείων ενεργητικού) και τη χρηματοδότηση της εταιρείας-οχήματος (για την οποία πρέπει να αναζητούνται νέες επενδύσεις ανά τακτά χρονικά διαστήματα)). Το δικαίωμα στις υπολειμματικές αποδόσεις της εταιρείας-οχήματος και η παροχή πιστωτικής ενίσχυσης και διευκολύνσεων ρευστότητας εκθέτει τον ανάδοχο στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες της εταιρείας αυτής που είναι διαφορετική από αυτή των άλλων επενδυτών. Αντίστοιχα, η έκθεση αυτή δείχνει ότι ο ανάδοχος είναι εντολέας και ως εκ τούτου ο ανάδοχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ελέγχει την εταιρεία-όχημα. Η υποχρέωση του αναδόχου να ενεργεί προς το συμφέρον όλων των επενδυτών δεν τον εμποδίζει να είναι εντολέας.

Σχέση με άλλα μέρη

- B73 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τη φύση της σχέσης του με άλλα μέρη και αν αυτά τα άλλα μέρη ενεργούν για λογαριασμό του επενδυτή (δηλαδή είναι «εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι»). Η διαπίστωση του κατά πόσον άλλα μέρη ενεργούν ως εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι απαιτεί κρίση, λαμβάνοντας υπόψη όχι μόνο τη φύση της σχέσης, αλλά και το πώς τα μέρη αυτά αλληλεπιδρούν μεταξύ τους και με τον επενδυτή.
- B74 Μια τέτοια σχέση δεν χρειάζεται να προϋποθέτει συμβατική ρύθμιση. Ένα μέρος είναι εκ των πραγμάτων εντολοδόχος όταν ο επενδυτής ή εκείνοι που διευθύνουν τις δραστηριότητες του επενδυτή έχουν την ικανότητα να διευθύνουν το εν λόγω μέρος να ενεργεί για λογαριασμό του επενδυτή. Υπό αυτές τις συνθήκες, κατά την εκτίμηση του ελέγχου μιας εκδότριας, ο επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων του εκ των πραγμάτων εντολοδόχου του και την έμμεση έκθεση του ή τα δικαιώματά του σε μεταβλητές αποδόσεις μέσω του εκ των πραγμάτων εντολοδόχου μαζί με τα δικά του.
- B75 Παραδείγματα τέτοιων μερών τα οποία, από τη φύση της σχέσης τους, μπορεί να ενεργούν ως εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι του επενδυτή είναι τα εξής:
- α) τα συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή
 - β) ένα μέρος που έχει αποκτήσει συμμετοχές στην εκδότρια ως εισφορά ή δάνειο από τον επενδυτή.
 - γ) ένα μέρος που έχει συμφωνήσει να μην πωλήσει, μεταβιβάσει ή επιβαρύνει τις συμμετοχές του στην εκδότρια, χωρίς την προηγούμενη έγκριση του επενδυτή (εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες ο επενδυτής και το άλλο μέρος έχουν το δικαίωμα της προηγούμενης έγκρισης και το δικαίωμα αυτό βασίζεται σε από κοινού συμφωνημένους όρους με πρόθυμα ανεξάρτητα μέρη)
 - δ) ένα μέρος το οποίο δεν μπορεί να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητες του χωρίς μειωμένης εξασφάλισης οικονομική ενίσχυση από τον επενδυτή.

▼ **M32**

ε) μια εκδότρια, η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού οργάνου ή τα βασικά διοικητικά στελέχη της οποίας είναι τα ίδια με αυτά του επενδυτή.

στ) ένα μέρος που έχει στενή επιχειρηματική σχέση με τον επενδυτή, όπως η σχέση μεταξύ ενός φορέα παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών και ενός από τους σημαντικούς πελάτες του.

Έλεγχος συγκεκριμένων στοιχείων ενεργητικού

B76 Ένας επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει κατά πόσο αντιμετωπίζει ένα μέρος μιας εκδότριας ως θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα και, εάν ναι, εάν ελέγχει την ξεχωριστή αυτή οικονομική οντότητα.

B77 Ένας επενδυτής θα πρέπει να αντιμετωπίζει ένα μέρος μιας εκδότριας ως θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα εάν και μόνο εάν πληρούνται η ακόλουθη προϋπόθεση:

Τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας (και οι συναφείς πιστωτικές ενισχύσεις, εάν υπάρχουν) είναι η μόνη πηγή πληρωμής των συγκεκριμένων υποχρεώσεων ή των συγκεκριμένων άλλων συμφερόντων της εκδότριας. Μέρη εκτός εκείνων που φέρουν τη συγκεκριμένη ευθύνη δεν έχουν δικαιώματα ή υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού ή τις υπολειπόμενες ταμειακές ροές από τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού. Στην ουσία, καμία από τις αποδόσεις από τα συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την εκδότρια και καμία από τις υποχρεώσεις της θεωρούμενης ξεχωριστής οικονομικής οντότητας δεν είναι πληρωτέα από τα στοιχεία ενεργητικού αυτού του τμήματος της εκδότριας. Ως εκ τούτου, στην ουσία, όλα τα στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια της εν λόγω θεωρούμενης ξεχωριστής οικονομικής οντότητας είναι πλήρως αποκομμένα από το σύνολο της εκδότριας. Μια τέτοια θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα συχνά ονομάζεται «σίλο».

B78 Όταν ικανοποιείται η προϋπόθεση της παραγράφου B77, ο επενδυτής πρέπει να προσδιορίσει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της θεωρούμενης ξεχωριστής οικονομικής οντότητας και πώς αυτές οι δραστηριότητες διευθύνονται, προκειμένου να αξιολογήσει κατά πόσο ασκεί εξουσία σε αυτό το τμήμα της εκδότριας. Κατά την αξιολόγηση του ελέγχου της θεωρούμενης ξεχωριστής οικονομικής οντότητας, ο επενδυτής πρέπει επίσης να εξετάσει κατά πόσον είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητά κέρδη από τη συμμετοχή του στη θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα και τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του για αυτό το τμήμα της εκδότριας προκειμένου να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεων του επενδυτή.

B79 Αν ο επενδυτής ελέγχει τη θεωρούμενη ξεχωριστή οικονομική οντότητα, ο επενδυτής θα πρέπει να ενοποιήσει το τμήμα αυτό της εκδότριας. Σε αυτή την περίπτωση, άλλα μέρη θα εξαιρέσουν αυτό το τμήμα της εκδότριας κατά την αξιολόγηση του ελέγχου και κατά την ενοποίηση της εκδότριας.

Συνεχής αξιολόγηση

B80 Ένας επενδυτής θα επανεκτιμήσει εάν ελέγχει μια επενδύμενη οικονομική οντότητα όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι υπάρχουν αλλαγές σε ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7.

B81 Αν υπάρχει μια αλλαγή στον τρόπο με τον οποίο μπορεί να ασκηθεί εξουσία πάνω σε μια εκδότρια, η αλλαγή αυτή πρέπει να αντικατοπτρίζεται στον τρόπο με τον οποίο ο επενδυτής αξιολογεί την εξουσία του πάνω στην εκδότρια. Για παράδειγμα, οι αλλαγές σε δικαιώματα λήψης αποφάσεων μπορεί να σημαίνουν ότι οι συναφείς δραστηριότητες δεν ελέγχονται πλέον μέσω των δικαιωμάτων ψήφου, αλλά ότι άλλες συμφωνίες, όπως συμβάσεις, παρέχουν σε κάποιο άλλο μέρος ή μέρη την τρέχουσα ικανότητα να κατευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

▼ **M32**

- B82 Ένα γεγονός μπορεί να προκαλέσει την απόκτηση ή την απώλεια της εξουσίας ενός επενδυτή επί μιας εκδότριας, χωρίς ο επενδυτής να εμπλέκεται σε αυτό. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να αποκτήσει εξουσία επί μιας εκδότριας, επειδή έχουν παρέλθει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων ενός άλλου μέρους ή μερών που εμπόδιζαν στο παρελθόν τον επενδυτή να ελέγχει μια εκδότρια.
- B83 Ένας επενδυτής θα πρέπει επίσης να εξετάσει τις αλλαγές που επηρεάζουν την έκθεση ή τα δικαιώματά του σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του σε μια εκδότρια. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής που ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια μπορεί να χάσει τον έλεγχο της εκδότριας αυτής, εάν δεν έχει πλέον το δικαίωμα να εισπράττει αποδόσεις ή να είναι εκτεθειμένος σε υποχρεώσεις, επειδή δεν πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 7 β) (π.χ. εάν λήξει μια σύμβαση για την είσπραξη αμοιβής βάσει απόδοσης).
- B84 Ένας επενδυτής θα πρέπει να εξετάζει εάν έχει αλλάξει η εκτίμησή του όσον αφορά το κατά πόσο ενεργεί ως εντολέας ή εντολοδόχος. Αλλαγές στη συνολική σχέση μεταξύ του επενδυτή και των άλλων μερών μπορεί να σημαίνουν ότι ο επενδυτής δεν ενεργεί πλέον ως εντολοδόχος, παρόλο που μπορεί στο παρελθόν ενεργούσε ως εντολοδόχος και το αντίστροφο. Για παράδειγμα, εάν υπάρξουν αλλαγές στα δικαιώματα του επενδυτή ή των άλλων μερών, ο επενδυτής θα πρέπει να επανεξετάσει την ιδιότητά του ως εντολέα ή εντολοδόχου.
- B85 Η αρχική εκτίμηση ενός επενδυτή όσον αφορά τον έλεγχο ή την ιδιότητά του ως εντολέα ή εντολοδόχου δεν μπορεί να αλλάξει απλώς και μόνο λόγω μιας αλλαγής των συνθηκών της αγοράς (π.χ. αλλαγή στις αποδόσεις της εκδότριας λόγω των συνθηκών της αγοράς), εκτός εάν η αλλαγή των συνθηκών της αγοράς μεταβάλει ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7 ή μεταβάλει τη συνολική σχέση μεταξύ του εντολέα και του εντολοδόχου.

▼ **M38****ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ**

- B85A Μια οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις όταν εκτιμά εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένου του σκοπού και του σχεδιασμού της. Μια οντότητα που διαθέτει και τα τρία στοιχεία μιας εταιρείας επενδύσεων που ορίζονται στην παράγραφο 27 συνιστά εταιρεία επενδύσεων. Οι παράγραφοι B85B–B85IΓ περιγράφουν πιο αναλυτικά τα στοιχεία του ορισμού.

Επιχειρηματικός σκοπός

- B85B Ο ορισμός μιας εταιρείας επενδύσεων προϋποθέτει ότι σκοπός της οικονομικής οντότητας είναι η επένδυση με αποκλειστικό στόχο την υπεραξία κεφαλαίου, τα έσοδα από επενδύσεις (όπως μερίσματα, τόκους ή εισοδήματα από μισθώσεις), ή και τα δύο. Τα έγγραφα που αναφέρουν τους επενδυτικούς στόχους μιας οικονομικής οντότητας, όπως το υπόμνημα προσφοράς μετοχών της οντότητας, δημοσιεύσεις που διανέμει η οντότητα και λοιπά εταιρικά έγγραφα ή έγγραφα εταιρικής σχέσης, παρέχουν κατά κανόνα αποδεικτικά στοιχεία του επιχειρηματικού σκοπού μιας εταιρείας επενδύσεων. Περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία ενδέχεται να περιλαμβάνουν τον τρόπο κατά τον οποίο η οντότητα παρουσιάζεται σε άλλα μέρη (όπως σε πιθανούς επενδυτές ή πιθανές εκδότριες) για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει την επιχειρηματική δραστηριότητά της ως παροχή μεσοπρόθεσμων επενδύσεων για υπεραξία κεφαλαίου. Αντιθέτως, μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζεται ως επενδυτής του οποίου στόχος είναι η ανάπτυξη, παραγωγή ή εμπορία προϊόντων από κοινού με τις εκδότριές του, ασκεί επιχειρηματικό σκοπό που δεν συνάδει με τον επιχειρηματικό σκοπό μιας εταιρείας επενδύσεων, διότι η οικονομική οντότητα θα αποκομίζει κέρδη τόσο από τις δραστηριότητες ανάπτυξης, παραγωγής ή εμπορίας όσο και από τις επενδύσεις της (βλέπε παράγραφο B85Θ).

▼ M51

B85Γ Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να παρέχει υπηρεσίες στον τομέα των επενδύσεων (π.χ. συμβουλευτικές υπηρεσίες επενδύσεων, διαχείριση επενδύσεων, υποστήριξη επενδύσεων και διοικητικές υπηρεσίες), είτε απευθείας είτε μέσω θυγατρικής, σε τρίτους, καθώς και στους επενδυτές της, ακόμη και στην περίπτωση που οι εν λόγω δραστηριότητες είναι σημαντικές για την εταιρεία, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να ανταποκρίνεται στον ορισμό της εταιρείας επενδύσεων.

▼ M38

B85Δ Μια εταιρεία επενδύσεων μπορεί επίσης να συμμετέχει στις ακόλουθες δραστηριότητες στον τομέα των επενδύσεων, είτε απευθείας είτε μέσω θυγατρικής, εφόσον οι εν λόγω δραστηριότητες αναλαμβάνονται με σκοπό να μεγιστοποιηθεί η απόδοση της επένδυσης (υπεραξία κεφαλαίου ή έσοδα από την επένδυση) από τις εκδότριές της και δεν αποτελούν μεμονωμένη σημαντική επιχειρηματική δραστηριότητα ή μεμονωμένη σημαντική πηγή εσόδων της εταιρείας επενδύσεων:

α) παροχή υπηρεσιών διαχείρισης και συμβουλών στρατηγικής σε εκδότρια και

β) παροχή οικονομικής στήριξης σε εκδότρια, όπως δάνειο, δέσμευση για εισφορά κεφαλαίου ή εγγύηση.

▼ M51

B85E Εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει θυγατρική η οποία δεν είναι η ίδια εταιρεία επενδύσεων και της οποίας κύριος σκοπός και δραστηριότητες είναι η παροχή υπηρεσιών ή η άσκηση δραστηριοτήτων σχετικών με τις επενδυτικές δραστηριότητες της εταιρείας επενδύσεων, όπως αυτές που περιγράφονται στις παραγράφους B85Γ–B85Δ, στην εταιρεία ή σε άλλα μέρη, η εταιρεία επενδύσεων ενοποιεί την εν λόγω θυγατρική σύμφωνα με την παράγραφο 32. Εάν η θυγατρική, που παρέχει τις υπηρεσίες ή ασκεί τις δραστηριότητες που είναι σχετικές με τις επενδυτικές δραστηριότητες, είναι και η ίδια εταιρεία επενδύσεων, η μητρική εταιρεία επενδύσεων επιμετρά την εν λόγω θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 31.

▼ M38*Στρατηγικές εξόδου*

B85ΣΤ Αποδεικτικά στοιχεία του επιχειρηματικού σκοπού μιας οικονομικής οντότητας παρέχουν και τα επενδυτικά της σχέδια. Ένα χαρακτηριστικό που διαφοροποιεί μια εταιρεία επενδύσεων από άλλες οικονομικές οντότητες είναι ότι μια εταιρεία επενδύσεων δεν σχεδιάζει να διατηρήσει τις επενδύσεις της επ' αόριστον· τις διατηρεί για περιορισμένη χρονική περίοδο. Επειδή οι επενδύσεις σε ίδια κεφάλαια και οι επενδύσεις σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν τη δυνατότητα να διατηρούνται επ' αόριστον, μια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει στρατηγική εξόδου που καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο η εταιρεία σχεδιάζει να εξασφαλίσει υπεραξία κεφαλαίου από όλες ουσιαστικά τις επενδύσεις της σε ίδια κεφάλαια και τις επενδύσεις της σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Μια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει επίσης στρατηγική εξόδου για χρεωστικούς τίτλους που είναι δυνατό να διατηρούνται επ' αόριστον, όπως ενδεικτικά οι χρεωστικοί τίτλοι αόριστης διάρκειας. Η εταιρεία δεν χρειάζεται να προσκομίζει στοιχεία τεκμηρίωσης συγκεκριμένων στρατηγικών εξόδου για κάθε μεμονωμένη επένδυση αλλά καθορίζει διαφορετικές δυναμικές στρατηγικές για διαφορετικά είδη ή χαρτοφυλάκια επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένου ενός ουσιαστικού χρονικού πλαισίου για έξοδο από τις επενδύσεις. Μηχανισμοί εξόδου οι οποίοι ενεργοποιούνται μόνο σε περιπτώσεις αθέτησης υποχρέωσης, όπως παραβίαση σύμβασης ή μη εκπλήρωση υποχρέωσης, δεν θεωρούνται στρατηγικές εξόδου για τους σκοπούς της εν λόγω αξιολόγησης.

B85Ζ Οι στρατηγικές εξόδου είναι δυνατόν να διαφέρουν ανάλογα με το είδος της επένδυσης. Για επενδύσεις σε τίτλους ιδίων κεφαλαίων, ορισμένα παραδείγματα στρατηγικών εξόδου είναι η αρχική δημόσια προσφορά, η ιδιωτική τοποθέτηση, η πώληση επιχείρησης με διαπραγμάτευση, διανομές (σε επενδυτές) δικαιωμάτων ιδιοκτησίας σε εκδότριες και πωλήσεις

▼ **M38**

περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της πώλησης περιουσιακών στοιχείων εκδότριας ακολουθούμενης από ρευστοποίηση της εκδότριας). Για επενδύσεις σε ίδια κεφάλαια που υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση, παραδείγματα στρατηγικών εξόδου είναι η πώληση της επένδυσης σε ιδιωτική τοποθέτηση ή σε δημόσια αγορά. Για επενδύσεις σε ακινήτα, ένα παράδειγμα στρατηγικής εξόδου είναι η πώληση του ακινήτου μέσω εξειδικευμένων αντιπροσώπων ακινήτων ή στην ανοικτή αγορά.

B85H Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει επένδυση σε άλλη εταιρεία επενδύσεων που έχει συσταθεί σε σχέση με την εν λόγω εταιρεία για νομικούς, κανονιστικούς, φορολογικούς ή παρόμοιους επιχειρηματικούς σκοπούς. Στην προκείμενη περίπτωση, η επενδύουσα εταιρεία επενδύσεων δεν χρειάζεται να διαθέτει στρατηγική εξόδου για την εν λόγω επένδυση, υπό την προϋπόθεση ότι η εκδότρια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει κατάλληλες στρατηγικές εξόδου για τις επενδύσεις της.

Κέρδη από επενδύσεις

B85Θ Μια οικονομική οντότητα δεν επενδύει με αποκλειστικό στόχο την υπεραξία κεφαλαίου, τα έσοδα από επενδύσεις, ή και τα δύο, εάν η οικονομική οντότητα ή άλλο μέλος του ομίλου στον οποίο ανήκει η οικονομική οντότητα (ήτοι του ομίλου που ελέγχεται από την τελική μητρική της εταιρείας επενδύσεων) αποκτά, ή αποβλέπει στο να αποκτήσει, άλλα οφέλη από τις επενδύσεις της οικονομικής οντότητας τα οποία δεν διατίθενται σε άλλα μέρη που δεν σχετίζονται με την εκδότρια. Στα οφέλη αυτά περιλαμβάνονται:

- α) η απόκτηση, χρήση, ανταλλαγή ή εκμετάλλευση των διαδικασιών, των περιουσιακών στοιχείων ή της τεχνολογίας μιας εκδότριας. Τούτο περιλαμβάνει την κατοχή δυσανάλογων ή αποκλειστικών δικαιωμάτων εκ μέρους της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, τεχνολογίας, προϊόντων ή υπηρεσιών οποιασδήποτε εκδότριας· για παράδειγμα, μέσω της κατοχής δικαιώματος προαίρεσης για την αγορά περιουσιακού στοιχείου από εκδότρια εάν η εξέλιξη των περιουσιακών στοιχείων θεωρηθεί επιτυχής·
- β) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 11) ή άλλες συμφωνίες μεταξύ της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου και μιας εκδότριας για την ανάπτυξη, παραγωγή, εμπορία ή παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών·
- γ) οικονομικές εγγυήσεις ή περιουσιακά στοιχεία που παρέχει μια εκδότρια ως ασφάλεια για συμφωνίες δανείων της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου (ωστόσο, μια εταιρεία επενδύσεων εξακολουθεί να έχει τη δυνατότητα χρήσης μιας επένδυσης σε εκδότρια ως ασφάλεια για οποιοδήποτε δάνειό της)·
- δ) δικαίωμα προαίρεσης που κατέχει ένα συνδεδεμένο μέρος της οικονομικής οντότητας για αγορά, από την εν λόγω οντότητα ή άλλο μέλος του ομίλου, δικαιώματος ιδιοκτησίας σε εκδότρια της εν λόγω οικονομικής οντότητας·
- ε) με εξαίρεση των όσων περιγράφονται στην παράγραφο B85I, συναλλαγές μεταξύ της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου και μιας εκδότριας οι οποίες:
 - i) διενεργούνται υπό όρους οι οποίοι δεν παρέχονται σε οικονομικές οντότητες που δεν είναι συνδεδεμένα μέρη είτε της οικονομικής οντότητας, είτε άλλου μέλους του ομίλου ή της εκδότριας·
 - ii) δεν αποτιμώνται στην εύλογη αξία ή

▼ M38

- iii) αντιπροσωπεύουν σημαντικό τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εκδότριας ή της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων άλλων οικονομικών οντοτήτων του ομίλου.

B85I Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να εφαρμόζει στρατηγική επένδυσης σε περισσότερες από μία εκδότριες εταιρείες στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο, αγορά ή γεωγραφική περιοχή προκειμένου να επωφεληθεί από συνέργειες που αυξάνουν την υπεραξία κεφαλαίου και τα έσοδα από επενδύσεις από τις εν λόγω εκδότριες. Με την επιφύλαξη της παραγράφου B85Θ στοιχείο ε), μια οικονομική οντότητα δεν αποκλείεται να κατατάσσεται ως εταιρεία επενδύσεων απλώς επειδή οι εν λόγω εκδότριες εκτελούν μεταξύ τους συναλλαγές.

Επιμέτρηση εύλογης αξίας

B85IA Βασικό στοιχείο του ορισμού μιας εταιρείας επενδύσεων είναι ότι επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της βάσει της εύλογης αξίας, διότι με τη χρήση της εύλογης αξίας εξασφαλίζεται πιο συναφής πληροφόρηση από ό,τι, για παράδειγμα, με την ενοποίηση των θυγατρικών της ή με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης για τις συμμετοχές της σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες. Προκειμένου να αποδείξει ότι πληροί το εν λόγω στοιχείο του ορισμού, μια εταιρεία επενδύσεων:

- α) παρέχει στους επενδυτές στοιχεία σχετικά με την εύλογη αξία και υπολογίζει ουσιαστικά όλες τις επενδύσεις της στην εύλογη αξία στις οικονομικές καταστάσεις, όποτε απαιτείται ή επιτρέπεται η αναγραφή στην εύλογη αξία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ· και
- β) αναφέρει στοιχεία σχετικά με την εύλογη αξία ενδοεταιρικά στα βασικά διοικητικά στελέχη της εταιρείας (όπως ορίζει το ΔΛΠ 24), τα οποία χρησιμοποιούν την εύλογη αξία ως κύρια βάση υπολογισμού για την εκτίμηση της απόδοσης ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με επενδύσεις.

B85IB Για να πληροί την προϋπόθεση της παραγράφου B85IA στοιχείο α), μια εταιρεία επενδύσεων:

- α) επιλέγει να λογιστικοποιεί κάθε επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της εύλογης αξίας που ορίζεται στο ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*·
- β) επιλέγει να εξαιρείται από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής αξίας του ΔΛΠ 28 για τις επενδύσεις της σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες· και
- γ) επιμετρά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της στην εύλογη αξία εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9.

B85IG Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει ορισμένα μη επενδυτικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ακίνητο κεντρικών γραφείων και συναφή εξοπλισμό, και επίσης δύναται να έχει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Το στοιχείο της επιμέτρησης στην εύλογη αξία που αναφέρεται στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων στην παράγραφο 27 στοιχείο γ) ισχύει για τις επενδύσεις μιας εταιρείας επενδύσεων. Αντιστοίχως, μια εταιρεία επενδύσεων δεν χρειάζεται να επιμετρά τα μη επενδυτικά περιουσιακά στοιχεία της ή τις υποχρεώσεις της στην εύλογη αξία.

Τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων

B85IA Προκειμένου να προσδιορίσει εάν ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, μια οικονομική οντότητα εξετάζει εάν εμφανίζει τα τυπικά χαρακτηριστικά μιας τέτοιας εταιρείας (βλέπε παράγραφο 28). Η απουσία ενός ή περισσότερων από τα ανωτέρω τυπικά χαρακτηριστικά δεν αποκλείει υποχρεωτικά την κατάταξη μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων αλλά υποδηλώνει ότι απαιτείται περαιτέρω εξέταση προκειμένου να προσδιοριστεί εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων.

▼ **M38***Περισσότερες από μία επενδύσεις*

B85IE Μια εταιρεία επενδύσεων διατηρεί κατά κανόνα διάφορες επενδύσεις με σκοπό τον επιμερισμό του κινδύνου και τη μεγιστοποίηση των αποδόσεών της. Μια οικονομική οντότητα δύναται να κατέχει χαρτοφυλάκιο επενδύσεων άμεσα ή έμμεσα, για παράδειγμα διατηρώντας μία και μόνο επένδυση σε άλλη εταιρεία επενδύσεων η οποία διατηρεί διάφορες επενδύσεις.

B85IT Μπορεί να υπάρξουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία διατηρεί μία και μόνο επένδυση. Ωστόσο, η διατήρηση μίας και μόνο επένδυσης δεν αποκλείει απαραίτητως μια οικονομική οντότητα από το να ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει μία και μόνο επένδυση όταν η εταιρεία:

- α) διανύει την περίοδο έναρξης της λειτουργίας της και δεν έχει εντοπίσει ακόμα κατάλληλες επενδύσεις και, συνεπώς, δεν έχει εκτελέσει ακόμα το επενδυτικό της σχέδιο για την απόκτηση διαφόρων επενδύσεων·
- β) δεν έχει προβεί ακόμα σε άλλες επενδύσεις προς αντικατάσταση αυτών που έχει διαθέσει·
- γ) έχει ιδρυθεί για να συγκεντρώσει κεφάλαια επενδυτών με σκοπό την επένδυσή τους σε μία και μόνο επένδυση σε περίπτωση που η εν λόγω επένδυση δεν μπορεί να αποκτηθεί από μεμονωμένους επενδυτές (π.χ. όταν η απαιτούμενη ελάχιστη επένδυση είναι υπερβολικά υψηλή για έναν μεμονωμένο επενδυτή)· ή
- δ) βρίσκεται σε διαδικασία ρευστοποίησης.

Περισσότεροι από έναν επενδυτές

B85IZ Κατά κανόνα, μια εταιρεία επενδύσεων είναι πιθανό να έχει διαφορετικούς επενδυτές οι οποίοι συγκεντρώνουν τα κεφάλαιά τους για να αποκτήσουν πρόσβαση σε υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων και επενδυτικές ευκαιρίες στις οποίες ενδέχεται να μην είχαν πρόσβαση ενεργώντας μεμονωμένα. Η ύπαρξη διαφορετικών επενδυτών μπορεί να μειώνει την πιθανότητα η εταιρεία, ή άλλα μέλη του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία, να μπορέσουν να αποκομίσουν οφέλη πέραν της υπεραξίας κεφαλαίου ή των εσόδων από επενδύσεις (βλέπε παράγραφο B85Θ).

B85IH Εναλλακτικά, μια εταιρεία επενδύσεων μπορεί να συσταθεί από ή για έναν και μόνο επενδυτή, ο οποίος εκπροσωπεί ή στηρίζει τα συμφέροντα μιας ευρύτερης ομάδας επενδυτών (π.χ. ενός συνταξιοδοτικού ταμείου, ενός δημόσιου ταμείου επενδύσεων ή ενός οικογενειακού καταπιστεύματος).

B85IO Μπορεί επίσης να υπάρξουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία έχει προσωρινά έναν και μόνο επενδυτή. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να έχει έναν και μόνο επενδυτή όταν η εταιρεία:

- α) διανύει την περίοδο αρχικής προσφοράς της, η οποία δεν έχει λήξει και η εταιρεία βρίσκεται στο στάδιο αναζήτησης κατάλληλων επενδυτών·
- β) δεν έχει εντοπίσει ακόμα κατάλληλους επενδυτές προς αντικατάσταση δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που έχουν ρευστοποιηθεί· ή
- γ) βρίσκεται σε διαδικασία ρευστοποίησης.

Μη συνδεδεμένοι επενδυτές

B85K Κατά κανόνα, μια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει διαφόρους επενδυτές που είναι μη συνδεδεμένα μέρη (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24) της εταιρείας ή άλλων μελών του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία. Η ύπαρξη μη συνδεδεμένων επενδυτών μπορεί να μειώσει την πιθανότητα η εταιρεία, ή άλλα μέλη του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία, να μπορέσει να αποκομίσει οφέλη πέραν της υπεραξίας κεφαλαίου ή των εσόδων από επενδύσεις (βλέπε παράγραφο B85Θ).

▼ **M38**

B85KA Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί και πάλι να χαρακτηριστεί ως εταιρεία επενδύσεων παρότι οι επενδυτές της είναι συνδεδεμένοι με την οντότητα. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να ιδρύσει ένα χωριστό «παράλληλο» ταμείο για μια ομάδα εργαζομένων της (όπως τα βασικά διοικητικά στελέχη) ή για έναν ή περισσότερους άλλους επενδυτές συνδεδεμένων μερών, το οποίο να αντικατοπτρίζει τις επενδύσεις του κύριου ταμείου επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Το εν λόγω «παράλληλο» ταμείο είναι δυνατό να συνιστά εταιρεία επενδύσεων παρότι όλοι οι επενδυτές του είναι συνδεδεμένα μέρη.

Δικαιώματα ιδιοκτησίας

B85KB Μια εταιρεία επενδύσεων συνιστά κατά κανόνα –αν τούτο και δεν αναγκαίο– χωριστό νομικό πρόσωπο. Τα δικαιώματα ιδιοκτησίας σε εταιρεία επενδύσεων έχουν συνήθως τη μορφή ιδίων κεφαλαίων ή παρόμοιων συμμετοχών (π.χ. συμμετοχικών δικαιωμάτων), στα οποία αποδίδονται αναλογικά μερίδια επί του καθαρού ενεργητικού της εταιρείας επενδύσεων. Ωστόσο, η ύπαρξη διαφορετικών κατηγοριών επενδυτών, ορισμένοι εκ των οποίων έχουν δικαιώματα για μια συγκεκριμένη μόνο επένδυση ή ομάδες επενδύσεων ή οι οποίοι κατέχουν διαφορετικά αναλογικά μερίδια επί του καθαρού ενεργητικού, δεν αποκλείει τον χαρακτηρισμό μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων.

B85KG Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα που κατέχει σημαντικά δικαιώματα ιδιοκτησίας υπό τη μορφή χρεωστικών τίτλων που, σύμφωνα με άλλα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ, δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των ιδίων κεφαλαίων, δύναται και πάλι να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφόσον οι κάτοχοι χρεωστικών τίτλων διατηρούν τοποθετήσεις με κυμαινόμενες αποδόσεις που προκύπτουν από μεταβολές της εύλογης αξίας του καθαρού ενεργητικού της οικονομικής οντότητας.

▼ **M32**

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Διαδικασίες ενοποίησης

B86 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:

- α) συνδυάζουν όμοια στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα, έξοδα και ταμειακές ροές της μητρικής εταιρείας με τις θυγατρικές της.
- β) συμψηφίζουν (απαλείφουν) τη λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρείας σε κάθε θυγατρική και το ποσοστό της μητρικής στα ίδια κεφάλαια κάθε θυγατρικής (το ΔΠΧΑ 3 εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται λογιστικά κάθε σχετική υπεραξία).
- γ) απαλείφουν πλήρως τα ενδοεταιρικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, ίδια κεφάλαια, έσοδα, έξοδα και ταμειακές ροές που αφορούν συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων του ομίλου (τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές που αναγνωρίζονται στο ενεργητικό, όπως αποθέματα και πάγια στοιχεία ενεργητικού απαλείφονται εξ ολοκλήρου). Οι ενδοεταιρικές ζημίες ενδέχεται να υποδηλώνουν μια απομείωση αξίας η οποία πρέπει να αναγνωριστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* εφαρμόζεται σε προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από την απάλειψη των κερδών και των ζημιών που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές.

Ενιαίες λογιστικές πολιτικές

B87 Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να εξασφαλιστεί ομοιομορφία στις λογιστικές πολιτικές του ομίλου.

▼ **M32****Επιμέτρηση**

- B88 Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να συμπεριλάβει τα έσοδα και τα έξοδα μιας θυγατρικής στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία κατά την οποία αποκτά τον έλεγχο έως την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αυτή παύει να έχει τον έλεγχο της θυγατρικής. Τα έσοδα και τα έξοδα της θυγατρικής θα βασίζονται στην αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά την ημερομηνία απόκτησης. Για παράδειγμα, το έξοδο απόσβεσης που αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη κατάσταση συνολικών εσόδων μετά την ημερομηνία της απόκτησης θα βασίζεται στις εύλογες αξίες εκείνων των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Δυνητικά δικαιώματα ψήφου

- B89 Όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου ή άλλα παράγωγα που περιέχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, το ποσοστό του κέρδους ή της ζημίας και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν στη μητρική και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθορίζεται αποκλειστικά βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλά την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος B90.
- B90 Σε ορισμένες περιπτώσεις η οικονομική οντότητα έχει, ουσιαστικά, υφιστάμενα δικαιώματα ιδιοκτησίας ως αποτέλεσμα συναλλαγής η οποία επί του παρόντος παρέχει πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με την κατοχή δικαιωμάτων ιδιοκτησίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το ποσοστό που αναλογεί στη μητρική εταιρεία και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την ενδεχόμενη άσκηση των εν δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων που παρέχουν επί του παρόντος στην οικονομική οντότητα πρόσβαση στις αποδόσεις.
- B91 Το ΔΠΧΑ 9 δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές σε θυγατρικές που ενοποιούνται. Όταν μέσα που περιέχουν ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου παρέχουν επί του παρόντος πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με δικαιώματα ιδιοκτησίας σε μια θυγατρική, τα μέσα αυτά δεν υπόκεινται στο ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε άλλη περίπτωση, μέσα που περιλαμβάνουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου σε θυγατρική λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Ημερομηνία αναφοράς

- B92 Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία. Όταν το τέλος της περιόδου αναφοράς της μητρικής και της θυγατρικής διαφέρουν, για τους σκοπούς της ενοποίησης, η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, ώστε να μπορέσει η μητρική να ενοποιήσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία της θυγατρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.
- B93 Αν είναι πρακτικά αδύνατον να το πράξει αυτό, η μητρική εταιρεία θα ενοποιήσει τα οικονομικά στοιχεία της θυγατρικής με βάση τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής προσαρμοσμένες με βάση τις επιπτώσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων αυτών και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν πρέπει να υπερβαίνει τους τρεις μήνες και η διάρκεια των περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά μεταξύ των ημερομηνιών των οικονομικών καταστάσεων θα είναι η ίδια από περίοδο σε περίοδο.

▼ **M32****Μη ελέγχουσες συμμετοχές**

B94 Μια οικονομική οντότητα θα αποδίδει τα κέρδη ή τις ζημίες και κάθε συστατικό στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές. Η οικονομική οντότητα θα αποδίδει επίσης όλα τα συνολικά έσοδα στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές, ακόμα κι αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι μη ελέγχουσες συμμετοχές να παρουσιάζουν έλλειμμα.

B95 Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια και ανήκουν σε μη ελέγχουσες συμμετοχές, η οικονομική οντότητα υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

Αλλαγές στο ποσοστό που κατέχεται από μη ελέγχουσες συμμετοχές

B96 Όταν το ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές αλλάξει, μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει τις λογιστικές αξίες των ελεγχουσών και μη συμμετοχών ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές στις αντίστοιχες συμμετοχές τους στη θυγατρική. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει απευθείας στα ίδια κεφάλαια οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του ποσού κατά το οποίο οι μη ελέγχουσες συμμετοχές προσαρμόζονται και της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε ή ελήφθη και να την αποδώσει στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας.

Απώλεια ελέγχου

B97 Μια μητρική εταιρεία θα μπορούσε να χάσει τον έλεγχο θυγατρικής με δύο ή περισσότερες ρυθμίσεις (συναλλαγές). Ωστόσο, κάποιες φορές οι συνθήκες υπαγορεύουν τη λογιστικοποίηση πολλαπλών συναλλαγών ως μία συναλλαγή. Για να αποφασίσει εάν οι ρυθμίσεις θα λογιστούν ως μία συναλλαγή, η μητρική πρέπει να λάβει υπόψη όλους τους όρους των ρυθμίσεων και τις οικονομικές τους επιπτώσεις. Ένα ή περισσότερα από τα κατωτέρω μπορεί να υποδηλώνει ότι η μητρική εταιρεία θα πρέπει να λογιστικοποιεί πολλαπλές ρυθμίσεις ως μία συναλλαγή:

- α) Συμφωνήθηκαν ταυτόχρονα ή η μία προέκυψε από την άλλη.
- β) Αποτελούν μία ενιαία συναλλαγή σχεδιασμένη ώστε να επιτευχθεί ένα συνολικό εμπορικό αποτέλεσμα.
- γ) Η εμφάνιση μιας ρύθμισης εξαρτάται από την εμφάνιση τουλάχιστον μίας ακόμα ρύθμισης.
- δ) Εξατομικευμένα, μία ρύθμιση δεν αιτιολογείται οικονομικά. Αιτιολογείται οικονομικά όταν λαμβάνεται υπόψη με άλλες ρυθμίσεις. Ένα παράδειγμα είναι όταν η διάθεση μετοχών τιμολογείται κάτω της αγοραίας αξίας και τυχάνει αποζημίωσης κατά τη μεταγενέστερη διάθεση σε τιμή άνω της αγοραίας αξίας.

B98 Εάν μια μητρική εταιρεία απωλέσει τον έλεγχο θυγατρικής, τότε αυτή:

- α) θα παύσει την αναγνώριση:
 - (i) των περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) και των υποχρεώσεων της θυγατρικής στις λογιστικές τους αξίες κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου και
 - (ii) της λογιστικής αξίας τυχόν μη ελέγχουσας συμμετοχής στην πρόην θυγατρική κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου (συμπεριλαμβανομένων τυχόν συστατικών στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων που λογίζονται σε αυτές).
- β) θα αναγνωρίσει
 - (i) την εύλογη αξία του τυχόν ανταλλάγματος που ελήφθη από τη συναλλαγή, το συμβάν, ή τις συνθήκες που είχαν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου·

▼ **M32**

(ii) εάν η συναλλαγή, το συμβάν ή η περίπτωση που είχε ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου περιλαμβάνει διανομή μετοχών της θυγατρικής σε ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή, εκείνη τη διανομή και

(iii) τυχόν επένδυση που έχει διακρατηθεί στην πρόην θυγατρική στην εύλογη της αξία κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου.

γ) θα ανακατατάξει στα αποτελέσματα ή θα μεταφέρει απευθείας στα κέρδη εις νέον, εάν απαιτείται από άλλα Δ.Π.Χ.Α., τα ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με τη θυγατρική στη βάση που περιγράφεται στην παράγραφο B99.

δ) θα αναγνωρίσει τυχόν διαφορές που προκύπτουν ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα που λογίζονται στη μητρική εταιρεία.

B99 Εάν μια μητρική εταιρεία απολέσει τον έλεγχο θυγατρικής, η μητρική εταιρεία πρέπει να λογιστικοποιήσει όλα τα ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εν λόγω θυγατρική όπως θα απαιτείτο εάν η μητρική εταιρεία είχε διαθέσει απευθείας τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις. Ως εκ τούτου, εάν κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα θα ανακατατασσόταν στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η μητρική εταιρεία ανακατατάσσει το κέρδος ή τη ζημία από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από ανακατάταξη) όταν απολέσει τον έλεγχο της θυγατρικής. Εάν ένα πλεόνασμα αναπροσαρμογής που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταφερόταν απευθείας στα κέρδη εις νέον κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, η μητρική εταιρεία μεταφέρει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής απευθείας στα κέρδη εις νέον, όταν χάνει τον έλεγχο της θυγατρικής.

▼ **M38**

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΣΤΗΝ ΙΔΙΟΤΗΤΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

B100 Σε περίπτωση που μια οικονομική οντότητα παύει να είναι εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 3 σε κάθε θυγατρική που έχει προηγουμένως επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 31. Η ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας είναι η θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης. Η εύλογη αξία της θυγατρικής κατά τη θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης αντιπροσωπεύει το μεταβιβαζόμενο θεωρούμενο αντάλλαγμα όταν επιμετρείται τυχόν υπεραξία ή κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας που προκύπτει από τη θεωρούμενη εξαγορά. Όλες οι θυγατρικές ενοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 19–24 του παρόντος ΔΠΧΑ από την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας.

B101 Όταν μια οικονομική οντότητα καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, παύει να ενοποιεί τις θυγατρικές της κατά την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητάς της, με εξαίρεση οποιαδήποτε θυγατρική η οποία εξακολουθεί να ενοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 32. Η εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 25 και 26 σε όσες θυγατρικές παύει να ενοποιεί ως εάν η εταιρεία επενδύσεων είχε απολέσει τον έλεγχο των εν λόγω θυγατρικών κατά την ημερομηνία εκείνη.

▼ **M32**

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Δ.Π.Χ.Α. για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα το παρόν πρότυπο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΧΠΑ 11, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼ **M37**

Γ1Α *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, κοινές ρυθμίσεις και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Γ2-Γ6 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ2Α-Γ2Β, Γ4Α-Γ4Γ, Γ5Α και Γ6Α-Γ6Β. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 10 για μια προγενέστερη περίοδο, οφείλει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

▼ **M38**

Γ1Β *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 4, Γ2Α, Γ6Α και το προσάρτημα Α και προστέθηκαν οι παράγραφοι 27–33, Β85Α–Β85ΚΓ, Β100–Β101 και Γ3Α–Γ3ΣΤ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις εν λόγω τροποποιήσεις, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼ **M51**

Γ1Δ Με την τροποποίηση *Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 32, Β85Γ, Β85Ε και Γ2Α και προστέθηκαν οι παράγραφοι 4Α–4Β. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M32**

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

▼ **M37**

Γ2 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, εκτός από τα οριζόμενα στις παραγράφους Γ2Α-Γ6.

▼ **M51**

Γ2Α Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8, όταν το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για πρώτη φορά, και, εάν αργότερα, όταν εφαρμόζονται για πρώτη φορά οι τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες Επενδύσεων και Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* του παρόντος ΔΠΧΑ, η οντότητα χρειάζεται απλώς να υποβάλει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 (στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος»). Μια οντότητα μπορεί επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προγενέστερες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.

▼ **M37**

Γ2Β Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής λαμβάνεται η αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ.

Γ3 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικής για τη συμμετοχή της είτε σε:

- α) οντότητες που ενοποιούνται την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις* και την ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού* και που εξακολουθούν να είναι ενοποιημένες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ· ή

▼ **M37**

β) οντότητες που δεν ενοποιούνται την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και την ΜΕΔ-12 και που δεν είναι ενοποιημένες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

▼ **M38**

Γ3Α Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια οικονομική οντότητα εξετάζει εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία αυτή. Εάν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, μια οντότητα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων Γ3Β–Γ3ΣΤ αντί αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους Γ5–Γ5Α.

Γ3Β Με εξαίρεση κάθε θυγατρική που ενοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 32 (στην οποία εφαρμόζονται οι παράγραφοι Γ3 και Γ6 ή οι παράγραφοι Γ4–Γ4Γ, ανάλογα με την περίπτωση), μια εταιρεία επενδύσεων επιμετρά την επένδυσή της σε κάθε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ως αν ίσχυαν πάντοτε οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Η εταιρεία επενδύσεων προσαρμόζει αναδρομικά τόσο την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής όσο και τα ίδια κεφάλαια στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου όσον αφορά κάθε διαφορά μεταξύ:

α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της θυγατρικής· και

β) της εύλογης αξίας της επένδυσης της εταιρείας επενδύσεων στη θυγατρική.

Η σωρευτική αξία τυχόν προγενέστερων αναγνωρισμένων προσαρμογών της εύλογης αξίας σε άλλα συνολικά έσοδα θα μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον στην αρχή της ετήσιας περιόδου αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γ3Γ Πριν από την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, μια εταιρεία επενδύσεων χρησιμοποιεί τα ποσά εύλογης αξίας που είχαν αναφερθεί στο παρελθόν σε επενδυτές ή στη διοίκηση, εάν τα εν λόγω ποσά αντιπροσωπεύουν το ποσό για το οποίο η επένδυση θα μπορούσε να ανταλλαγεί σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, κατά την ημερομηνία της αποτίμησης.

Γ3Δ Εάν η επιμέτρηση μιας επένδυσης σε θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους Γ3Β–Γ3Γ δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), μια εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή των παραγράφων Γ3Β–Γ3Γ, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Σε αυτήν την περίπτωση, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

Γ3Ε Εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει διαθέσει ή έχει απολέσει τον έλεγχο μιας επένδυσης σε θυγατρική πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, η εταιρεία επενδύσεων δεν απαιτείται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικοποίησης της εν λόγω θυγατρικής.

Γ3ΣΤ Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες επενδύσεων* για μια περίοδο μετά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10 για πρώτη φορά, οι αναφορές στην «ημερομηνία αρχικής εφαρμογής» στις παραγράφους Γ3Α–Γ3Ε νοούνται ως αναφορές στην «αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία εφαρμόζονται για πρώτη φορά οι τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012.»

▼ **M37**

Γ4 Όταν, την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, ένας επενδυτής καταλήξει ότι θα ενοποιήσει μια εκδότρια που δεν έχει ενοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη ΜΕΔ-12, ο επενδυτής θα πρέπει:

α) αν η εκδότρια είναι επιχείρηση (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*), να επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις μη ελέγχουσες συμμετοχές σε αυτή την προγενέστερα μη ενοποιηθείσα εκδότρια, ως εάν η εκδότρια αυτή είχε ενοποιηθεί (και συνεπώς εφαρμόσει τη λογιστική για τις εξαγορές σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3) από την ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε τον έλεγχο της εκδότριας, με βάση τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία αποκτήθηκε ο έλεγχος είναι προγενέστερη της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

(i) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών και

(ii) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

β) αν η εκδότρια δεν είναι επιχείρηση (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3), να επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις μη ελέγχουσες συμμετοχές σε αυτή την μη προγενέστερα ενοποιηθείσα εκδότρια, ως εάν η εκδότρια αυτή είχε ενοποιηθεί (εφαρμόζοντας τη μέθοδο της εξαγοράς που περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3 χωρίς όμως να αναγνωρίζει οποιαδήποτε υπεραξία στην εκδότρια) από την ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε τον έλεγχο της εκδότριας, με βάση τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία αποκτήθηκε ο έλεγχος είναι προγενέστερη της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

(i) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών και

(ii) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

Γ4Α Εάν η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών μιας εκδότριας σύμφωνα με την παράγραφο Γ4 στοιχείο α) ή β) δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), ο επενδυτής θα πρέπει:

α) εάν η εκδότρια είναι επιχείρηση, να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 από την θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς. Η θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς είναι η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ4 στοιχείο α), η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος.

β) εάν η εκδότρια δεν είναι επιχείρηση, να εφαρμόσει τη μέθοδο εξαγοράς όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3, χωρίς όμως να αναγνωρίζει την υπεραξία της εκδότριας από τη θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς. Η θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς είναι η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ4 στοιχείο β), η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος.

▼ **M37**

Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός αν η αρχή της προηγούμενης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν η θεωρούμενη ημερομηνία εξαγοράς προηγείται της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

γ) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών και

δ) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

Αν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

G4B Όταν ένας επενδυτής εφαρμόζει τις παραγράφους G4-G4A και η ημερομηνία που αποκτήθηκε ο έλεγχος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είναι μεταγενέστερη από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3, όπως αναθεωρήθηκε το 2008 (ΔΠΧΑ 3 (2008)), η αναφορά στο ΔΠΧΑ 3 στις παραγράφους G4 και G4A γίνεται στο ΔΠΧΑ 3 (2008). Εάν ο έλεγχος αποκτήθηκε πριν από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 (2008), ο επενδυτής εφαρμόζει είτε το ΔΠΧΑ 3 (2008) ή το ΔΠΧΑ 3 (που εκδόθηκε το 2004).

G4F Όταν ένας επενδυτής εφαρμόζει τις παραγράφους G4-G4A και η ημερομηνία που αποκτήθηκε ο έλεγχος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης εφαρμογής του ΔΛΠ 27, όπως αναθεωρήθηκε το 2008 (ΔΛΠ 27 (2008)), ο επενδυτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ για όλες τις περιόδους κατά τις οποίες η εκδότρια είναι αναδρομικά ενοποιημένη σύμφωνα με τις παραγράφους G4 και G4A. Αν ο έλεγχος αποκτήθηκε πριν από την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 27 (2008) ο επενδυτής θα εφαρμόσει:

α) τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΧΠΑ για όλες τις περιόδους κατά τις οποίες η εκδότρια είχε αναδρομικά ενοποιηθεί σύμφωνα με τις παραγράφους G4-G4A· ή

β) τις απαιτήσεις της διατύπωσης του ΔΛΠ 27 που εκδόθηκε το 2003 (ΔΛΠ 27 (2003)) για τις περιόδους πριν από την ημερομηνία εφαρμογής του ΔΛΠ 27 (2008) και στη συνέχεια, τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ για τις επακόλουθες περιόδους.

G5 Όταν κατά την εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ, για πρώτη φορά, προκύψει ότι ένας επενδυτής δεν θα ενοποιεί πλέον μια εκδότρια η οποία έχει ενοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη ΜΕΔ-12, ο επενδυτής θα υπολογίσει τη συμμετοχή του στην εκδότρια στο ποσό το οποίο θα είχε υπολογιστεί εάν ίσχυαν οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ όταν ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (αλλά δεν απέκτησε έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας. Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (χωρίς όμως να αποκτήσει έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας, είναι προγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

α) της προηγούμενης λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών και

β) του αναγνωρισμένου ποσού της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

▼ **M37**

Γ5Α Αν η επιμέτρηση της συμμετοχής στην εκδότρια, σύμφωνα με την παράγραφο Γ5, δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), ο επενδυτής θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προηγούμενης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ5, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής θα προσαρμόσει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός αν η αρχή της προηγούμενης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (χωρίς όμως να αποκτήσει έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας, είναι προγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

- α) της προηγούμενης λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών και
- β) του αναγνωρισμένου ποσού της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

Αν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

Γ6 Οι παράγραφοι 23, 25, Β94 και Β96–Β99 ήταν τροποποιήσεις του ΔΛΠ 27 οι οποίες επήλθαν το 2008 και μεταφέρθηκαν στο ΔΠΧΑ 10. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων αυτών, εκτός εάν εφαρμόζει την παράγραφο Γ3 ή απαιτείται να εφαρμόσει τις παραγράφους Γ4–Γ5Α, ως εξής:

▼ **M32**

- α) Μια οικονομική οντότητα δεν θα επαναδιατυπώσει οποιονδήποτε καταλογισμό κέρδους ή ζημίας για τις περιόδους αναφοράς πριν εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου Β94 για πρώτη φορά.
- β) Οι απαιτήσεις των παραγράφων 23 και Β96 για τη λογιστικοποίηση των αλλαγών σε δικαιώματα ιδιοκτησίας σε μια θυγατρική μετά την απόκτηση ελέγχου δεν ισχύουν για τις αλλαγές που συνέβησαν πριν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για πρώτη φορά.
- γ) Μια οικονομική οντότητα δεν θα αναδιατυπώσει τη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε μια πρώην θυγατρική, εάν ο έλεγχος απολέστηκε πριν εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 25 και Β97–Β99 για πρώτη φορά. Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα δεν θα υπολογίσει εκ νέου οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία κατά την απώλεια του ελέγχου μιας θυγατρικής που συνέβη πριν εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 25 και Β97–Β99 για πρώτη φορά.

▼ **M37**

Αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο»

▼ **M38**

Γ6Α Παρά τις αναφορές στην ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») στις παραγράφους Γ3Β–Γ5Α, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ3Β–Γ5Α θα πρέπει να νοηθούν ως αναφορές στην «προηγούμενη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται».

▼ **M37**

Γ6Β Εάν μια οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, οφείλει να προσδιορίσει με σαφήνεια τις πληροφορίες που δεν έχουν προσαρμοστεί, να αναφέρει ότι έχουν ετοιμαστεί σε διαφορετική βάση και να δώσει εξηγήσεις για τη βάση αυτή.

▼ M32**Αναφορές στο ΔΠΧΑ 9**

- Γ7 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΔΠΧΑ

- Γ8 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά τις απαιτήσεις που αφορούν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008).
- Γ9 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά επίσης τη ΜΕΔ-12 Ενοποίηση – *Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού*.

▼ **M32****ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 11***Σχήματα υπό κοινό έλεγχο***ΣΚΟΠΟΣ**

- 1** Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά από οικονομικές οντότητες που διατηρούν συμμετοχή σε επιχειρηματικά σχήματα που ελέγχονται από κοινού (π.χ. σχήματα υπό κοινό έλεγχο).

Επίτευξη του σκοπού

- 2** Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, το παρόν ΔΠΧΑ ορίζει τον κοινό έλεγχο και απαιτεί από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο να καθορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει, αξιολογώντας τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της και να λογιστικοποιεί τα εν λόγω δικαιώματα και υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον εν λόγω τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο.

ΠΕΛΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3** Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΈΛΕΓΧΟ

- 4** Σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι ένα σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο.
- 5** Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο παρουσιάζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
- α) Τα μέρη δεσμεύονται από μια συμβατική ρύθμιση (βλ. παράγραφοι Β2–Β4).
- β) Η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε δύο ή περισσότερα από τα εν λόγω μέρη κοινό έλεγχο του σχήματος (βλ. παράγραφοι 7–13).
- 6** Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι είτε μια κοινή επιχείρηση είτε μια κοινοπραξία.

Κοινός έλεγχος

- 7** Κοινός έλεγχος είναι ο συμβατικός συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου ενός σχήματος, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.
- 8** Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε ένα σχήμα εκτιμά κατά πόσον η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε όλα τα μέρη ή σε μια ομάδα των μερών τον έλεγχο του σχήματος συλλογικά. Όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το σχήμα συλλογικά όταν πρέπει να δράσουν από κοινού για να διευθύνουν τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά την απόδοση του σχήματος (δηλαδή τις συναφείς δραστηριότητες).
- 9** Εφόσον διαπιστωθεί ότι όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το σχήμα συλλογικά, κοινός έλεγχος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που ελέγχουν το σχήμα συλλογικά.
- 10** Σε ένα επιχειρηματικό σχήμα, κανένα μεμονωμένο μέρος δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα από μόνο του. Ένα μέρος με κοινό έλεγχο ενός σχήματος μπορεί να εμποδίσει οποιοδήποτε από τα άλλα μέρη ή μια ομάδα των μερών να ελέγξουν τη ρύθμιση.

▼ **M32**

- 11 Ένα επιχειρηματικό σχήμα μπορεί να είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο, ακόμη κι αν δεν έχουν όλα τα μέρη του κοινού έλεγχου του σχήματος. Το παρόν ΔΠΧΑ κάνει διάκριση ανάμεσα στα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο σχήματος υπό κοινό έλεγχο (*συμμετέχοντες σε κοινή επιχείρηση ή κοινοπρακτούντες*) και τα μέρη που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος.
- 12 Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιδεικνύει κριτική ικανότητα όταν αξιολογεί κατά πόσον όλα τα μέρη ή μια ομάδα μερών έχουν τον κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος. Μια οικονομική οντότητα κάνει αυτήν την αξιολόγηση λαμβάνοντας υπόψη όλα τα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις (βλ. παράγραφοι B5–B11).
- 13 Αν τα πραγματικά περιστατικά και οι συνθήκες αλλάξουν, μια οικονομική οντότητα επανεκτιμά κατά πόσον εξακολουθεί να έχει τον κοινό έλεγχο του σχήματος.

Τύποι σχημάτων υπό κοινό έλεγχο

- 14 **Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στον οποίο συμμετέχει. Η ταξινόμηση ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο ως κοινής επιχείρησης ή κοινοπραξίας εξαρτάται από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών του σχήματος.**
- 15 **Κοινή επιχείρηση είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και ευθύνες επί των υποχρεώσεών, έναντι του σχήματος. Τα εν λόγω μέρη ονομάζονται συμμετέχοντες σε κοινή επιχείρηση.**
- 16 **Κοινοπραξία είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του σχήματος. Τα εν λόγω μέρη ονομάζονται κοινοπρακτούντες.**
- 17 Μια οικονομική οντότητα επιδεικνύει κριτική ικανότητα όταν αξιολογεί κατά πόσον ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει λαμβάνοντας υπόψη τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη ρύθμιση. Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της λαμβάνοντας υπόψη τη δομή και τη νομική μορφή του σχήματος, τους όρους που έχουν συμφωνηθεί από τα μέρη στη συμβατική ρύθμιση και, κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παράγραφοι B12–B33).
- 18 Μερικές φορές τα μέρη δεσμεύονται από μια συμφωνία-πλαίσιο που καθορίζει τους γενικούς συμβατικούς όρους για την ανάληψη μίας ή περισσότερων δραστηριοτήτων. Η συμφωνία-πλαίσιο θα μπορούσε να ορίζει ότι τα μέρη δημιουργούν διαφορετικά σχήματα υπό κοινό έλεγχο για την ανάληψη συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που αποτελούν μέρος της συμφωνίας. Παρόλο που τα εν λόγω σχήματα συνδέονται με την ίδια συμφωνία-πλαίσιο, ο τύπος τους θα μπορούσε να είναι διαφορετικός, αν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των μερών διαφέρουν όταν αναλαμβάνουν τις διαφορετικές δραστηριότητες που αντιμετωπίζονται στη συμφωνία-πλαίσιο. Ως εκ τούτου, κοινές επιχειρήσεις και κοινοπραξίες μπορούν να συνυπάρχουν, όταν τα μέρη αναλαμβάνουν διαφορετικές δραστηριότητες που αποτελούν μέρος της ίδιας συμφωνίας-πλαισίου.
- 19 Αν τα γεγονότα και οι συνθήκες αλλάξουν, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά κατά πόσον έχει αλλάξει ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει.

▼ **M32**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕΡΩΝ ΣΧΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ
ΈΛΕΓΧΟ

Κοινές επιχειρήσεις

- 20 Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει σε σχέση με τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση:
- α) τα περιουσιακά του στοιχεία, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία του ανήκουν από κοινού·
 - β) τις υποχρεώσεις του, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιαδήποτε υποχρεώσεις τον βαρύνουν από κοινού·
 - γ) τα έσοδά του από την πώληση του μεριδίου του από την παραγωγή που προκύπτει από την κοινή επιχείρηση·
 - δ) το μερίδιό του στα έσοδα από την πώληση της παραγωγής από την κοινή επιχείρηση· και
 - ε) τις δαπάνες του, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιαδήποτε δαπάνες που τον βαρύνουν από κοινού.
- 21 Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση λογιστικοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που ισχύουν για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα.

▼ **M46**

- 21A Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, εφαρμόζει, στο βαθμό του μεριδίου της σύμφωνα με την παράγραφο 20, όλες τις αρχές λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων του ΔΠΧΑ 3, και άλλων ΔΠΧΑ, οι οποίες δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα εν λόγω ΔΠΧΑ σε σχέση με τις συνενώσεις επιχειρήσεων. Η διάταξη αυτή ισχύει για την απόκτηση τόσο της αρχικής συμμετοχής όσο και πρόσθετων συμμετοχών σε κοινή επιχείρηση στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση. Η λογιστική για την απόκτηση συμμετοχής σε τέτοιου είδους κοινή επιχείρηση καθορίζεται στις παραγράφους B33A–B33Δ.

▼ **M32**

- 22 Η λογιστική για συναλλαγές όπως η πώληση, η εισφορά ή η αγορά περιουσιακών στοιχείων ανάμεσα σε μια οικονομική οντότητα και μια κοινή επιχείρηση στην οποία είναι συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση καθορίζεται στις παραγράφους B34–B37.
- 23 Ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινή επιχείρηση, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχο αυτής, λογιστικοποιεί επίσης τη συμμετοχή του στο επιχειρηματικό σχήμα, σύμφωνα με τις παραγράφους 20 έως 22, εφόσον το εν λόγω μέρος έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία, και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με την κοινή επιχείρηση. Αν ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινή επιχείρηση, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχο αυτής, δεν έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με την εν λόγω κοινή επιχείρηση, λογιστικοποιεί επίσης τη συμμετοχή του στην κοινή επιχείρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που ισχύουν για την εν λόγω συμμετοχή.

Κοινοπραξίες

- 24 Ένα μέλος κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε μια κοινοπραξία ως επένδυση και λογιστικοποιεί την εν λόγω επένδυση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*, εκτός αν η οικονομική οντότητα απαλλάσσεται από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, όπως ορίζεται στο εν λόγω πρότυπο.
- 25 Ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινοπραξία, αλλά δεν έχει τον κοινό της έλεγχο, λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, εκτός αν έχει σημαντική επιρροή στην κοινοπραξία, περίπτωση στην οποία τη λογιστικοποιεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼ **M32**

ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- 26 Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του, ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση ή ένα μέλος κοινοπραξίας λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε:
- α) μια κοινή επιχείρηση σύμφωνα με τις παραγράφους 20–22·
 - β) μια κοινοπραξία σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 *Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*.
- 27 Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του, ένα μέρος που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχει τον κοινό της έλεγχο, λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε:
- α) μια κοινή επιχείρηση σύμφωνα με την παράγραφο 23·
 - β) μια κοινοπραξία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 9, εκτός αν η οικονομική οντότητα έχει σημαντική επιρροή στην κοινοπραξία, περίπτωση στην οποία εφαρμόζει την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

*Προσάρτημα Α***Ορισμοί**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

σχήμα υπό κοινό έλεγχο	Επιχειρηματικό σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο .
κοινός έλεγχος	Ο συμβατικός συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου μιας ρύθμισης, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.
κοινή επιχείρηση	Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο έχουν δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις ως προς τις υποχρεώσεις σε σχέση με σχήμα υπό κοινό έλεγχο.
συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση	Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση που έχει κοινό έλεγχο της εν λόγω κοινής επιχείρησης.
κοινοπραξία	Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του επιχειρηματικού σχήματος.
μέλος της κοινοπραξίας	Ένας συμμετέχων σε μια κοινοπραξία που έχει κοινό έλεγχο της εν λόγω κοινοπραξίας.
συμμετέχων σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο	Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο , ανεξάρτητα από το αν η εν λόγω οικονομική οντότητα έχει κοινό έλεγχο του σχήματος.

▼ **M32****χωριστός φορέας**

Μια χωριστά αναγνωρίσιμη χρηματοοικονομική δομή που περιλαμβάνει χωριστά νομικά πρόσωπα ή οικονομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το νόμο, ανεξάρτητα από το αν οι εν λόγω οικονομικές οντότητες έχουν νομική προσωπικότητα.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις* και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

- έλεγχος εκδότριας
- μέθοδος της καθαρής θέσης
- εξουσία
- δικαιώματα προστασίας
- συναφείς δραστηριότητες
- ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- σημαντική επιρροή

*Προσάρτημα Β***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1–27 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

- B1** Τα παραδείγματα αυτού του προσαρτήματος απεικονίζουν υποθετικές καταστάσεις. Παρόλο που ορισμένες πτυχές των παραδειγμάτων ενδέχεται να είναι παρούσες σε υποδείγματα πραγματικών καταστάσεων, όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις ενός συγκεκριμένου υποδείγματος πραγματικών καταστάσεων πρέπει να αξιολογούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 11.

ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΈΛΕΓΧΟ**Συμβατική ρύθμιση (παράγραφος 5)**

- B2** Οι συμβατικές ρυθμίσεις μπορούν να αποδειχθούν με διάφορους τρόπους. Μια εκτελεστή συμβατική ρύθμιση συχνά, αλλά όχι πάντα, γίνεται γραπτώς, συνήθως με τη μορφή σύμβασης ή τεκμηριωμένων συζητήσεων μεταξύ των μερών. Νομοθετικοί μηχανισμοί μπορούν επίσης να δημιουργήσουν εκτελεστές ρυθμίσεις, είτε μόνοι τους είτε σε συνδυασμό με συμβάσεις μεταξύ των μερών.
- B3** Όταν οι κοινές συμφωνίες δομούνται μέσω ενός *χωριστού φορέα* (βλ. παράγραφοι B19-B33), η συμβατική ρύθμιση ή ορισμένες πτυχές της συμβατικής ρύθμισης σε ορισμένες περιπτώσεις θα ενσωματώνονται στα άρθρα, το καταστατικό ή τους εσωτερικούς κανονισμούς του ξεχωριστού φορέα.

▼ **M32**

- B4 Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει τους όρους βάσει των οποίων τα μέρη συμμετέχουν στη δραστηριότητα που αποτελεί το αντικείμενο της ρύθμισης. Η συμβατική ρύθμιση γενικά ασχολείται με ζητήματα όπως:
- α) ο σκοπός, η δραστηριότητα και η διάρκεια του σχήματος υπό κοινό έλεγχο.
 - β) ο τρόπος διορισμού των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή του ισοδύναμου διοικητικού οργάνου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο.
 - γ) η διαδικασία λήψης αποφάσεων τα ζητήματα που απαιτούν αποφάσεις από τα μέρη, τα δικαιώματα ψήφου των μερών και το απαιτούμενο επίπεδο υποστήριξης για τα εν λόγω ζητήματα. Η διαδικασία λήψης αποφάσεων που απεικονίζεται στη συμβατική ρύθμιση καθορίζει τον κοινό έλεγχο του σχήματος (βλ. παράγραφοι B5–B11).
 - δ) το κεφάλαιο ή άλλες συνεισφορές που απαιτούνται από τα μέρη.
 - ε) ο τρόπος με τον οποίο επιμερίζονται στα μέρη τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, οι δαπάνες, τα κέρδη ή οι ζημιές που σχετίζονται με σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

Κοινός έλεγχος (παράγραφοι 7–13)

- B5 Κατά την αξιολόγηση αν μια οικονομική οντότητα έχει κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος, η οικονομική οντότητα αξιολογεί πρώτα αν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το επιχειρηματικό σχήμα. Το ΔΠΧΑ 10 ορίζει τον έλεγχο και χρησιμοποιείται για να καθοριστούν αν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών είναι εκτεθειμένα ή έχουν δικαιώματα, σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή τους στο επιχειρηματικό σχήμα και αν έχουν την ικανότητα να επηρεάσουν τις εν λόγω αποδόσεις μέσω της εξουσίας τους πάνω στο επιχειρηματικό σχήμα. Όταν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών λαμβανόμενη υπόψη συλλογικά είναι σε θέση να κατευθύνουν τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του επιχειρηματικού σχήματος (δηλαδή τις συναφείς δραστηριότητες), τα μέρη ελέγχουν τη ρύθμιση συλλογικά.
- B6 Αφού εξαχθεί το συμπέρασμα ότι όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το επιχειρηματικό σχήμα συλλογικά, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει κοινό έλεγχο του επιχειρηματικού σχήματος. Κοινός έλεγχος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που ελέγχουν συλλογικά το επιχειρηματικό σχήμα. Η αξιολόγηση του το επιχειρηματικό σχήμα ελέγχεται από κοινού από όλα τα μέρη της ή από μια ομάδα των μερών, ή ελέγχεται από ένα από τα μέρη της και μόνο, μπορεί να απαιτεί τη διατύπωση κρίσης.
- B7 Μερικές φορές η διαδικασία λήψης αποφάσεων που έχει συμφωνηθεί από τα μέρη στη συμβατική ρύθμιση οδηγεί σιωπηρά σε κοινό έλεγχο. Για παράδειγμα, ως υποθέσουμε ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα επιχειρηματικό σχήμα στο οποίο το καθένα έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου και η συμβατική ρύθμιση μεταξύ τους καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 51 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για να ληφθούν αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες. Στην περίπτωση αυτή, τα μέρη έχουν συμφωνήσει σιωπηρά ότι έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος, διότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες δεν μπορούν να ληφθούν χωρίς να συμφωνήσουν και τα δύο μέρη.

▼ M32

- B8 Υπό διαφορετικές περιστάσεις, η συμβατική ρύθμιση απαιτεί ένα ελάχιστο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες. Όταν το εν λόγω ελάχιστο απαιτούμενο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου μπορεί να επιτευχθεί με περισσότερους από έναν συνδυασμό των μερών που συμφωνούν μεταξύ τους, το εν λόγω σχήμα δεν είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο, εκτός αν η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ποια μέρη (ή συνδυασμός μερών) απαιτούνται για να υπάρξει ομόφωνη συμφωνία για αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του επιχειρηματικού σχήματος.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1

Ας υποθεθεί ότι τα τρία μέρη δημιουργούν ένα επιχειρηματικό σχήμα: Ο Α έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου στο σχήμα, ο Β έχει το 30 τοις εκατό και ο Γ έχει το 20 τοις εκατό. Η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των Α, Β και Γ καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος. Ακόμη και αν ο Α μπορεί να μπλοκάρει οποιαδήποτε απόφαση, δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα διότι χρειάζεται τη συμφωνία του Β. Οι όροι της συμβατικής ρύθμισής τους που απαιτούν τουλάχιστον 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες συνεπάγονται ότι ο Α και ο Β έχουν κοινό έλεγχο του επιχειρηματικού σχήματος, διότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος δεν μπορούν να ληφθούν χωρίς να συμφωνούν τόσο ο Α όσο και ο Β.

Παράδειγμα 2

Ας υποθέσουμε ότι ένα επιχειρηματικό σχήμα έχει τρία μέρη: Ο Α έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου στο σχήμα και ο Β και ο Γ έχουν από 25 τοις εκατό ο καθένας. Η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των Α, Β και Γ καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του επιχειρηματικού σχήματος. Ακόμη και αν ο Α μπορεί να μπλοκάρει οποιαδήποτε απόφαση, δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα διότι χρειάζεται τη συμφωνία είτε του Β είτε του Γ. Σε αυτό το παράδειγμα, ο Α, ο Β και ο Γ ελέγχουν συλλογικά το επιχειρηματικό σχήμα. Ωστόσο, υπάρχει πάνω από ένας συνδυασμός μερών που μπορούν να συμφωνήσουν να φθάσουν το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου (δηλαδή είτε ο Α και ο Β είτε ο Α και ο Γ). Σε μια τέτοια κατάσταση, για να πρόκειται για σχήμα υπό κοινό έλεγχο η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των μερών θα έπρεπε να καθορίζει ποιος συνδυασμός των μερών απαιτείται για να υπάρχει ομόφωνη συμφωνία με αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος.

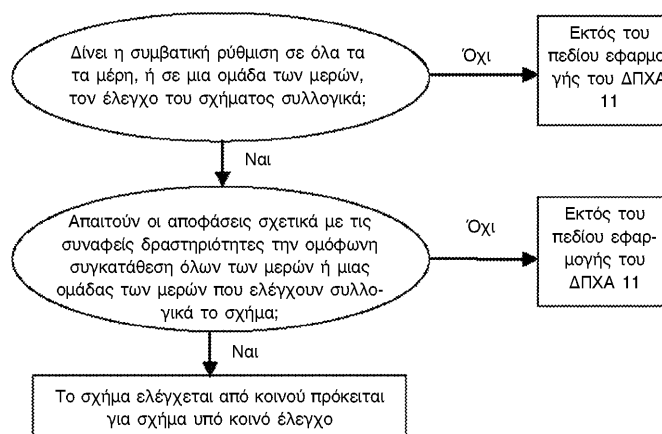
Παράδειγμα 3

Ας υποθέσουμε ένα επιχειρηματικό σχήμα στο οποίο ο Α και ο Β έχουν ο καθένας το 35 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου στο σχήμα, με το υπόλοιπο 30 τοις εκατό να είναι κατακερματισμένο. Οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν έγκριση από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου. Ο Α και ο Β έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος μόνο αν η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες της του επιχειρηματικού σχήματος απαιτούν να συμφωνούν τόσο ο Α όσο και ο Β.

- B9 Η απαίτηση για ομόφωνη συναίνεση σημαίνει ότι οποιοδήποτε μέρος με κοινό έλεγχο του σχήματος μπορεί να εμποδίσει οποιοδήποτε από τα άλλα μέρη ή μια ομάδα των μερών να λάβει μονομερείς αποφάσεις (σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες) χωρίς τη συγκατάθεσή του. Αν η απαίτηση για ομόφωνη συναίνεση σχετίζεται μόνο με αποφάσεις που δίνουν σε ένα μέρος δικαιώματα προστασίας και όχι με αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες ενός σχήματος, το εν λόγω μέρος δεν είναι μέρος με κοινό έλεγχο του σχήματος.

▼ **M32**

- B10 Μια συμβατική ρύθμιση θα μπορούσε να περιλαμβάνει ρήτρες για την επίλυση των διαφορών, όπως η διαιτησία. Οι εν λόγω διατάξεις μπορούν να επιτρέπουν να λαμβάνονται αποφάσεις απουσία ομόφωνης συναίνεσης μεταξύ των μερών που έχουν κοινό έλεγχο. Η ύπαρξη τέτοιων διατάξεων δεν εμποδίζει τον κοινό έλεγχο του σχήματος και, κατά συνέπεια, να είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

Εκτίμηση του κοινού ελέγχου

- B11 Όταν ένα σχήμα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 11, μια οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τη συμμετοχή της στο σχήμα σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ, όπως το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΠΧΑ 9.

ΤΥΠΟΙ ΣΧΗΜΑΤΩΝ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΈΛΕΓΧΟ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 14–19)

- B12 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο δημιουργούνται για διάφορους σκοπούς (π.χ. ως τρόπος για να επιμερίζονται στα μέρη το κόστος και οι κίνδυνοι ή ως τρόπος για να παρέχεται στα μέρη πρόσβαση σε νέες τεχνολογίες ή νέες αγορές) και μπορούν να καθιερωθούν με χρήση διαφορετικών δομών και νομικών μορφών.
- B13 Μερικά επιχειρηματικά σχήματα δεν απαιτούν η δραστηριότητα που αποτελεί το αντικείμενο του επιχειρηματικού σχήματος να αναληφθεί σε χωριστό φορέα. Ωστόσο, άλλα σχήματα συνεπάγονται τη δημιουργία χωριστού φορέα.
- B14 Η ταξινόμηση των σχημάτων υπό κοινό έλεγχο που απαιτείται από το παρόν ΔΠΧΑ εξαρτάται από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών που απορρέουν από τη λειτουργία του σχήματος κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών. Το παρόν ΔΠΧΑ κατατάσσει τα σχήματα υπό κοινό έλεγχο είτε ως κοινές επιχειρήσεις είτε ως κοινοπραξίες. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις για τις υποχρεώσεις, σε σχέση με το επιχειρηματικό σχήμα, το σχήμα αυτό είναι κοινή επιχείρηση. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του σχήματος, το σχήμα αυτό είναι κοινοπραξία. Οι παράγραφοι B16-B33 ορίζουν την αξιολόγηση που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα για να προσδιορίσει αν έχει συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση ή συμφέρον σε κοινοπραξία.

▼ **M32****Ταξινόμηση σχήματος υπό κοινό έλεγχο**

B15 Όπως αναφέρεται στην παράγραφο B14, η ταξινόμηση σχημάτων υπό κοινό έλεγχο απαιτεί τα μέρη να αξιολογήσουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από τη συμμετοχή στο σχήμα. Όταν κάνει την εν λόγω εκτίμηση, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τα εξής:

α) τη δομή του σχήματος υπό κοινό έλεγχο (βλ. παράγραφοι B16–B21).

β) τις περιπτώσεις όπου το σχήμα δομείται μέσω ενός χωριστού φορέα:

(i) τη νομική μορφή του χωριστού φορέα (βλ. παράγραφοι B22–B24)·

(ii) τους όρους της συμβατικής ρύθμισης (βλ. παράγραφοι B25–B28)· και

(iii) κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παράγραφοι B29–B33).

Δομή σχήματος υπό κοινό έλεγχο*Σχήματα υπό κοινό έλεγχο μη δομημένα μέσω χωριστού φορέα*

B16 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο που δεν είναι δομημένο μέσω ενός χωριστού φορέα είναι κοινή επιχείρηση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η συμβατική ρύθμιση καθιερώνει τα δικαιώματα των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το κοινό σχήμα και τα δικαιώματα των μερών στα αντίστοιχα έσοδα και τις υποχρεώσεις για τις αντίστοιχες δαπάνες.

B17 Η συμβατική ρύθμιση συχνά περιγράφει η φύση των δραστηριοτήτων που αποτελούν το αντικείμενο σχήματος και τον τρόπο με τον οποίο τα μέρη προτίθενται να αναλάβουν τις εν λόγω δραστηριότητες από κοινού. Για παράδειγμα, τα μέρη ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο θα μπορούσαν να συμφωνήσουν για την κατασκευή ενός προϊόντος από κοινού, με κάθε μέρος να είναι υπεύθυνο για μια συγκεκριμένη εργασία και καθένα να χρησιμοποιεί τα δικά του στοιχεία ενεργητικού και να αναλαμβάνει τις δικές του υποχρεώσεις. Η συμβατική ρύθμιση θα μπορούσε επίσης να καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να επιμερίζονται μεταξύ τους τα έσοδα και οι δαπάνες που είναι κοινά για τα μέρη. Σε τέτοια περίπτωση, κάθε συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις του τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που χρησιμοποιούνται για τη συγκεκριμένη εργασία και αναγνωρίζει το μερίδιό του στα έσοδα και τις δαπάνες, σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση.

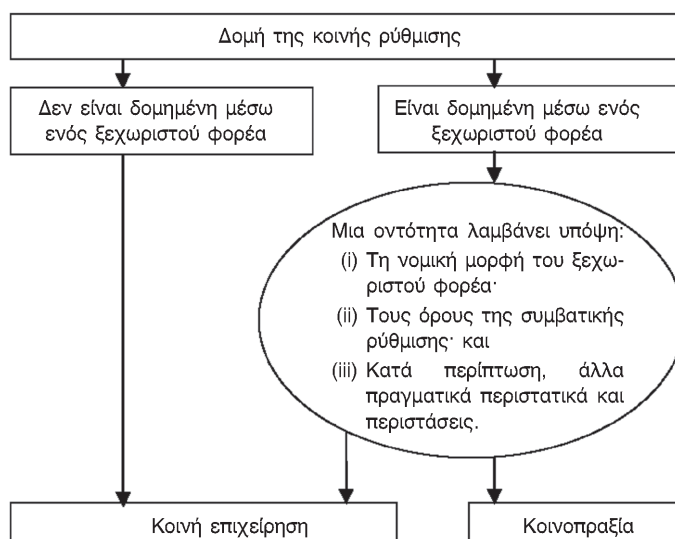
B18 Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο θα μπορούσαν να συμφωνήσουν, για παράδειγμα, να μοιράζονται και να λειτουργούν από κοινού ένα περιουσιακό στοιχείο. Σε τέτοια περίπτωση, η συμβατική ρύθμιση καθιερώνει τα δικαιώματα των μερών στο περιουσιακό στοιχείο που λειτουργεί από κοινού και τον τρόπο με τον οποίο η παραγωγή ή τα έσοδα από το περιουσιακό στοιχείο και τα λειτουργικά έξοδα επιμερίζονται ανάμεσα στα μέρη. Κάθε συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση λογιστικοποιεί το μερίδιό του στο κοινό περιουσιακό στοιχείο και το συμφωνημένο μερίδιό του σε τυχόν υποχρεώσεις και αναγνωρίζει το μερίδιό του από την παραγωγή, τα έσοδα και τις δαπάνες σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση.

▼ **M32**

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο δομημένα μέσω ενός χωριστού φορέα

- B19 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο στο οποίο τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με τη ρύθμιση διατηρούνται σε χωριστό φορέα μπορεί να είναι είτε κοινοπραξία είτε κοινή επιχείρηση.
- B20 Το αν ένα μέρος είναι συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση ή μέλος κοινοπραξίας εξαρτάται από τα δικαιώματα του μέρους στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα που διατηρούνται σε χωριστό φορέα.
- B21 Όπως αναφέρεται στην παράγραφο B15, όταν τα μέρη έχουν δομήσει ένα επιχειρηματικό σχήμα υπό κοινό έλεγχο σε χωριστό φορέα, τα μέρη πρέπει να εκτιμήσουν αν η νομική μορφή του χωριστού φορέα, οι όροι της συμβατικής ρύθμισης και, κατά περίπτωση, οποιαδήποτε άλλα γεγονότα και περιστάσεις τους δίνουν:
- α) δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με τη ρύθμιση (δηλαδή το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση)· ή
- β) δικαιώματα στο καθαρό ενεργητικό του σχήματος (δηλαδή το σχήμα είναι κοινοπραξία).

Ταξινόμηση μιας κοινής ρύθμισης αξιολόγηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των μερών που απορρέουν από τη ρύθμιση



Νομική μορφή του χωριστού φορέα

- B22 Η νομική μορφή του χωριστού φορέα είναι σημαντική κατά την εκτίμηση του τύπου σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Η νομική μορφή βοηθά στην αρχική εκτίμηση των δικαιωμάτων των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα, όπως το αν τα μέρη διατηρούν συμμετοχές στα στοιχεία ενεργητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα και αν είναι υπεύθυνα για τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα.
- B23 Για παράδειγμα, τα μέρη θα μπορούσαν να λειτουργήσουν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο μέσω ενός χωριστού φορέα, του οποίου η νομική μορφή κάνει τον χωριστό φορέα να λαμβάνεται υπόψη αυτόνομα (δηλαδή τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού του χωριστού φορέα και όχι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού των μερών). Σε τέτοια περίπτωση, η εκτίμηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική

▼ **M32**

μορφή του χωριστού φορέα δείχνει ότι το εν λόγω σχήμα είναι κοινοπραξία. Ωστόσο, οι όροι που συμφωνήθηκαν από τα μέρη στη συμβατική ρύθμισή τους (βλ. παράγραφοι B25-B28) και, κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παράγραφοι B29-B33) μπορούν να υπερισχύσουν της εκτίμησης των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα.

- B24 Η εκτίμηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα είναι επαρκής για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση μόνο αν τα συμβαλλόμενα μέρη λειτουργήσουν το επιχειρηματικό σχήμα σε χωριστό φορέα, η νομική μορφή του οποίου δεν παρέχει διαχωρισμό ανάμεσα στα μέρη και τον χωριστό φορέα (δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού των μερών).

Αξιολόγηση των όρων της συμβατικής ρύθμισης

- B25 Σε πολλές περιπτώσεις τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που συμφωνήθηκαν από τα μέρη στις συμβατικές ρυθμίσεις τους είναι συνεπή ή δεν έρχονται σε αντίθεση με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που παρέχονται στα μέρη με τη νομική μορφή του χωριστού φορέα στον οποίο έχει δομηθεί το επιχειρηματικό σχήμα.
- B26 Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη χρησιμοποιούν τη συμβατική ρύθμιση για να ανατρέψουν ή να τροποποιήσουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που παρέχονται από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα στο οποίο έχει δομηθεί το επιχειρηματικό σχήμα.

Παράδειγμα εφαρμογής**Παράδειγμα 4**

Ας υποθέσουμε ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο με τη μορφή οικονομικής οντότητας συσταθείσας ως εταιρεία. Κάθε μέρος κατέχει συμμετοχή 50 τοις εκατό στην εταιρεία. Η σύσταση της εταιρείας επιτρέπει το διαχωρισμό της οικονομικής οντότητας από τους ιδιοκτήτες της και κατά συνέπεια τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που διατηρούνται στην οικονομική οντότητα είναι τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας. Σε τέτοια περίπτωση, η εκτίμηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα δείχνει ότι τα μέρη έχουν δικαίωμα στο καθαρό ενεργητικό του σχήματος.

Ωστόσο, τα μέρη τροποποιούν τα χαρακτηριστικά της εταιρείας μέσω της συμβατικής συμφωνίας τους, με τρόπο ώστε το καθένα να έχει συμμετοχή στα στοιχεία του ενεργητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας και καθένα να ευθύνεται για τα στοιχεία παθητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας σε μια συγκεκριμένη αναλογία. Τέτοιες συμβατικές τροποποιήσεις των χαρακτηριστικών μιας εταιρείας μπορούν να καταστήσουν ένα σχήμα κοινή επιχείρηση.

- B27 Ο ακόλουθος πίνακας συγκρίνει τους κοινούς όρους των συμβατικών ρυθμίσεων των μερών σε μια κοινή επιχείρηση και κοινούς όρους των συμβατικών ρυθμίσεων των μερών σε μια κοινοπραξία. Τα παραδείγματα των συμβατικών όρων που προβλέπονται στον παρακάτω πίνακα δεν είναι εξαντλητικά.

Αξιολόγηση των όρων της συμβατικής ρύθμισης

	Κοινή επιχείρηση	Κοινοπραξία
Όροι της συμβατικής ρύθμισης	Η συμβατική ρύθμιση παρέχει στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα.	Η συμβατική ρύθμιση παρέχει στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δικαιώματα στο καθαρό ενεργητικό της σχήματος (δηλαδή ο χωριστός φορέας και όχι τα μέρη είναι εκείνος που έχει δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα).

▼ M32

	Κοινή επιχείρηση	Κοινοπραξία
Δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο μοιράζονται όλες τις συμμετοχές (π.χ. δικαιώματα, τίτλο ή κυριότητα) στα στοιχεία ενεργητικού σε σχέση με σχήμα σε ένα συγκεκριμένο ποσοστό (π.χ. κατ' αναλογία προς την ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα ή κατ' αναλογία προς τη δραστηριότητα που ασκείται μέσω του σχήματος που αποδίδεται άμεσα σε αυτά).	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι τα στοιχεία ενεργητικού που εισφέρονται στο σχήμα ή αποκτώνται στη συνέχεια από το σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι τα στοιχεία του ενεργητικού του σχήματος. Τα μέρη δεν διατηρούν συμμετοχές (π.χ. δικαιώματα, τίτλο ή κυριότητα) στα στοιχεία ενεργητικού του σχήματος.
Υποχρεώσεις για στοιχεία παθητικού	Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο επιμερίζονται όλες τις υποχρεώσεις, τις οφειλές, τα έξοδα και τις δαπάνες σε ένα καθορισμένο ποσοστό (π.χ. κατ' αναλογία προς την ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα ή κατ' αναλογία προς τη δραστηριότητα που ασκείται μέσω του σχήματος που αποδίδεται άμεσα σε αυτά).	Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι το σχήμα υπό κοινό έλεγχο ευθύνεται για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του σχήματος. Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι τα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο είναι υπεύθυνα έναντι του σχήματος μόνο στην έκταση των σχετικών επενδύσεών τους στο σχήμα ή των αντίστοιχων υποχρεώσεών τους να συμβάλλουν οποιοδήποτε μη καταβληθέν ή πρόσθετο κεφάλαιο στο σχήμα ή και τα δύο.
	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι τα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ευθύνονται για αξιώσεις που εγείρονται από τρίτους.	Η συμβατική ρύθμιση αναφέρει ότι οι πιστωτές του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δεν έχουν δικαίωμα προσφυγής κατά οποιουδήποτε μέρους σχετικά με χρέη ή υποχρεώσεις του σχήματος.
Έσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημίες	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει την κατανομή των εσόδων και των δαπανών με βάση τη σχετική απόδοση του κάθε μέρους του σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Για παράδειγμα, η συμβατική ρύθμιση θα μπορούσε να καθορίζει ότι τα έσοδα και οι δαπάνες κατανέμονται με βάση τη δυναμικότητα που χρησιμοποιεί κάθε μέρος σε ένα εργοστάσιο που λειτουργεί από κοινού, η οποία θα μπορούσε να διαφέρει από την ιδιοκτησιακή συμμετοχή τους στο σχήμα υπό κοινό έλεγχο. Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη θα μπορούσαν να έχουν συμφωνήσει να επιμερίζονται σε αυτά τα κέρδη ή οι ζημίες σε σχέση με το σχήμα με βάση ένα συγκεκριμένο ποσοστό, όπως η ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα. Αυτό δεν θα εμπόδιζε σχήμα να είναι κοινή επιχείρηση, εφόσον τα μέρη έχουν δικαίωμα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία του παθητικού, σε σχέση με το σχήμα.	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει το μερίδιο κάθε μέρους στα κέρδη ή τις ζημίες σε σχέση με τις δραστηριότητες του σχήματος.
Εγγυήσεις	Από μέρη σχημάτων υπό κοινό έλεγχο συχνά ζητείται να παράσχουν εγγυήσεις προς τρίτους που, για παράδειγμα, λαμβάνουν μια υπηρεσία ή παρέχουν χρηματοδότηση στο σχήμα υπό κοινό έλεγχο. Η παροχή τέτοιων εγγυήσεων ή η δέσμευση των μερών να τις παράσχουν, δεν καθορίζει, από μόνη της, ότι η κοινή ρύθμιση είναι κοινή επιχείρηση. Το στοιχείο που καθορίζει αν η κοινή ρύθμιση είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι αν τα μέρη βαρύνονται για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα (για μερικά από τα οποία τα μέρη μπορεί να έχουν ή να μην έχουν παράσχει εγγύηση).	

▼ **M32**

B28 Όταν η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα, είναι μέρη μιας κοινής επιχείρησης και δεν χρειάζεται να ληφθούν υπόψη άλλα γεγονότα και περιστάσεις (παράγραφοι B29-B33) για την ταξινόμηση του σχήματος υπό κοινό έλεγχο.

Αξιολόγηση άλλων γεγονότων και περιστάσεων

B29 Όταν οι όροι της συμβατικής ρύθμισης δεν καθορίζουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα, τα μέρη λαμβάνουν υπόψη άλλα γεγονότα και περιστάσεις για να αξιολογήσουν αν το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

B30 Ένα σχήματος υπό κοινό έλεγχο μπορεί να είναι δομημένο σε χωριστό φορέα, η νομική μορφή του οποίου παρέχει διαχωρισμό μεταξύ των μερών και του χωριστού φορέα. Οι συμβατικοί όροι που συμφωνήθηκαν ανάμεσα στα μέρη μπορεί να μην καθορίζουν τα δικαιώματα των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις τους για τα στοιχεία παθητικού, όμως ο συνυπολογισμός άλλων γεγονότων και περιστάσεων μπορεί να οδηγήσει στην ταξινόμηση ενός τέτοιου σχήματος ως κοινής επιχείρησης. Αυτό θα συμβαίνει όταν άλλα πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις δίνουν στα μέρη δικαιώματα σε στοιχεία ενεργητικού και τους επιβάλλουν υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα.

B31 Όταν οι δραστηριότητες ενός σχήματος είναι σχεδιασμένες κατά κύριο λόγο για την παροχή εκροών στα μέρη, αυτό δείχνει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα ουσιαστικά σε όλα τα οικονομικά οφέλη των στοιχείων ενεργητικού του σχήματος. Τα μέρη τέτοιων σχημάτων συχνά διασφαλίζουν την πρόσβασή τους στις εκροές που παρέχονται από το σχήμα, εμποδίζοντας το σχήμα να πωλεί παραγωγή σε τρίτους.

B32 Το αποτέλεσμα ενός σχήματος με τέτοιο σχεδιασμό και σκοπό είναι υποχρεώσεις που προκύπτουν για το σχήμα να ικανοποιούνται, κατ' ουσίαν, από τις ταμειακές ροές που εισπράττονται από τα μέρη, μέσω της αγοράς της παραγωγής από αυτά. Όταν τα μέρη είναι ουσιαστικά η μόνη πηγή ταμειακών ροών που συμβάλλουν στη συνέχεια των εργασιών του σχήματος, αυτό δείχνει ότι τα μέρη έχουν υποχρέωση για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα.

Παράδειγμα εφαρμογής**Παράδειγμα 5**

Ας υποθεθεί ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο με τη μορφή οικονομικής οντότητας που έχει συσταθεί ως εταιρεία (οικονομική οντότητα Γ), στην οποία κάθε μέρος έχει ιδιοκτησιακή συμμετοχή 50 τοις εκατό. Ο σκοπός του σχήματος είναι η παραγωγή υλικών που απαιτούνται από τα μέρη για τις δικές τους, μεμονωμένες μεταποιητικές διαδικασίες. Το σχήμα διασφαλίζει ότι τα μέρη λειτουργούν την εγκατάσταση που παράγει τα υλικά με τις ποσοτικές και ποιοτικές προδιαγραφές των μερών.

Η νομική μορφή της οικονομικής οντότητας Γ (επίσημα συσταθείσα οντότητα) μέσω της οποίας διεξάγονται οι δραστηριότητες δείχνει καταρχάς ότι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στην οικονομική οντότητα Γ είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού της οικονομικής οντότητας Γ. Η συμβατική ρύθμιση ανάμεσα στα μέρη δεν ορίζει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού της οικονομικής οντότητας Γ. Κατά συνέπεια, η νομική μορφή της οικονομικής οντότητας Γ και οι όροι της συμβατικής ρύθμισης δείχνουν ότι το σχήμα είναι κοινοπραξία.

▼ **M32**

Ωστόσο, τα μέρη λαμβάνουν επίσης υπόψη τις ακόλουθες πτυχές της ρύθμισης αναφορικά με το σχήμα:

- Τα μέρη συμφώνησαν να αγοράσουν όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ σε αναλογία 50:50. Η οικονομική οντότητα Γ δεν μπορεί να πουλήσει κανένα μέρος της παραγωγής σε τρίτους, εκτός αν αυτό έχει εγκριθεί από τα δύο μέρη που συμμετέχουν στο σχήμα. Επειδή ο σκοπός της ρύθμισης είναι να παρέχει στα μέρη την παραγωγή που απαιτούν, τέτοιες πωλήσεις προς τρίτους αναμένεται να είναι ασυνήθιστες και μη ουσιώδεις.
- Η τιμή της παραγωγής που πωλείται στα μέρη ορίζεται από τα δύο μέρη σε ένα επίπεδο που έχει σχεδιαστεί για να καλύπτει το κόστος της παραγωγής και τα διοικητικά έξοδα που βαρύνουν την οικονομική οντότητα Γ. Με βάση αυτό το μοντέλο λειτουργίας, το σχήμα προορίζεται να λειτουργεί σε επίπεδο νεκρού σημείου.

Από τα ανωτέρω γεγονότα, τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις θεωρούνται συναφή:

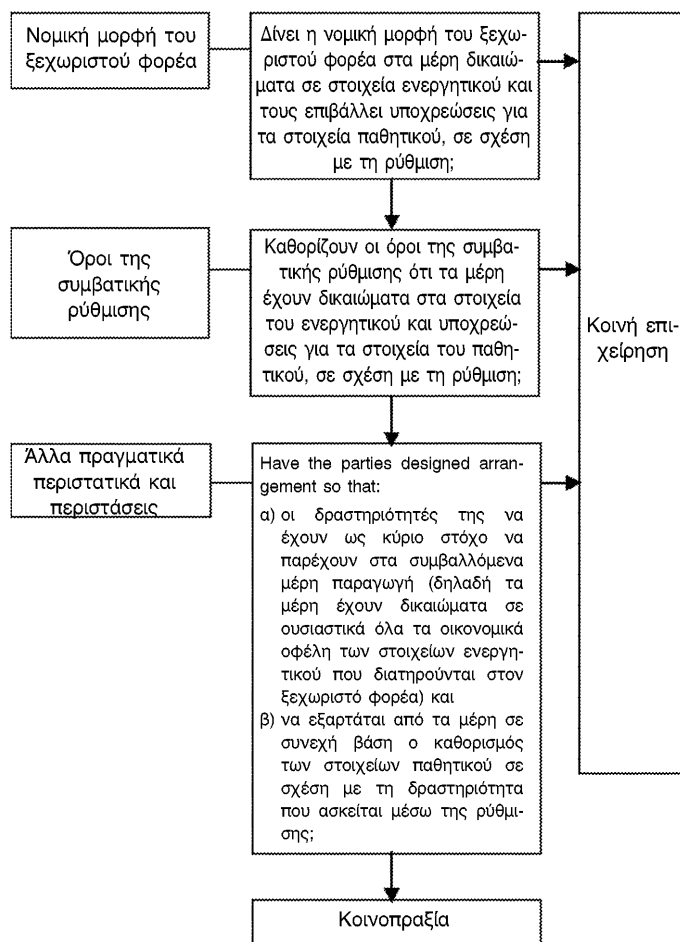
- Η υποχρέωση των μερών να αγοράζουν όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ αντανακλά την αποκλειστική εξάρτηση της οικονομικής οντότητας Γ από τα μέρη για την παραγωγή ταμειακών ροών και, κατά συνέπεια, τα μέρη έχουν την υποχρέωση να χρηματοδοτούν την τακτοποίηση των υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας Γ.
- Το γεγονός ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα σε όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ σημαίνει ότι τα μέρη καταναλώνουν και κατά συνέπεια έχουν δικαιώματα σε όλα τα οικονομικά οφέλη των στοιχείων ενεργητικού της οικονομικής οντότητας Γ.

Αυτά τα γεγονότα και οι περιστάσεις δείχνουν ότι το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση. Το συμπέρασμα σχετικά με την ταξινόμηση του σχήματος υπό κοινό έλεγχο υπό αυτές τις συνθήκες δεν θα άλλαζε αν, αντί τα μέρη να χρησιμοποιούν τα ίδια το μερίδιό τους στην παραγωγή τους σε μεταγενέστερη μεταποιητική διαδικασία, τα μέρη πωλούσαν σε τρίτους το μερίδιό τους στην παραγωγή.

Αν τα μέρη άλλαζαν τους όρους της συμβατικής ρύθμισης με τρόπο ώστε το σχήμα να μπορούσε να πωλεί την παραγωγή σε τρίτους, αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα Γ να αναλάμβανε τους κινδύνους ζήτησης, αποθεμάτων καθώς και τους πιστωτικούς κινδύνους. Στην περίπτωση αυτή, μια τέτοια αλλαγή στα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις θα απαιτούσε επανεκτίμηση της ταξινόμησης του σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Αυτά τα πραγματικά περιστατικά και οι περιστάσεις θα έδειχναν ότι το σχήμα είναι κοινοπραξία.

- B33 Το ακόλουθο διάγραμμα ροής απεικονίζει την αξιολόγηση την οποία ακολουθεί μια οικονομική οντότητα για να ταξινομήσει ένα επιχειρηματικό σχήμα, όταν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο δομείται μέσω χωριστού φορέα:

Ταξινόμηση μιας κοινής ρύθμισης δομημένης μέσω ενός ξεχωριστού φορέα

▼ **M32**▼ **M46**

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕΡΩΝ ΣΧΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 21Α–22)

Λογιστική για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις

B33A Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, εφαρμόζει, στο βαθμό του μεριδίου της σύμφωνα με την παράγραφο 20, όλες τις αρχές λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων του ΔΠΧΑ 3, και άλλων ΔΠΧΑ, οι οποίες δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα εν λόγω ΔΠΧΑ σε σχέση με συνενώσεις επιχειρήσεων. Οι αρχές λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων που δεν έρχονται σε αντίθεση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ περιλαμβάνουν αλλά δεν περιορίζονται σε:

- επιμέτρηση αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, εκτός των στοιχείων για τα οποία προβλέπονται εξαιρέσεις στο ΔΠΧΠ 3 και σε άλλα ΔΠΧΑ.

▼ **M46**

- β) αναγνώριση των σχετικών με τις αποκτήσεις εξόδων ως δαπανών εντός των περιόδων κατά τη διάρκεια των οποίων πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα και λήφθηκαν οι υπηρεσίες, εξαιρουμένων των εξόδων για έκδοση χρεωστικών ή συμμετοχικών τίτλων, τα οποία αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και ΔΠΧΑ 9⁽¹⁾
- γ) αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού, με εξαίρεση τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, κατά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 και του ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος* για συνενώσεις επιχειρήσεων·
- δ) αναγνώριση του υπερβάλλοντος ποσού του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται επί των καθαρών ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης των αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθέντων υποχρεώσεων, εάν υπάρχουν, ως υπεραξίας· και
- ε) έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, τουλάχιστον μια φορά ετησίως και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* για την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων.
- B33B Οι παράγραφοι 21A και B33A εφαρμόζονται επίσης για τη δημιουργία κοινής επιχείρησης εφόσον, και μόνον εφόσον, ένα από τα μέρη που συμμετέχουν στην κοινή επιχείρηση έχει συνεισφέρει σε αυτήν, κατά τη συγκρότησή της, υφιστάμενη επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Ωστόσο, οι παράγραφοι αυτές δεν εφαρμόζονται για τη δημιουργία κοινής επιχείρησης εφόσον όλα τα συμβαλλόμενα μέρη που συμμετέχουν στην κοινή επιχείρηση συνεισφέρουν στην κοινή επιχείρηση, κατά τη σύστασή της, μόνον περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων που δεν συνιστούν επιχειρήσεις.
- B33Γ Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση δύναται να αυξήσει τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, αποκτώντας πρόσθετη συμμετοχή στην κοινή επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η προηγούμενη κατοχή συμμετοχών στην κοινή επιχείρηση, δεν επιμετρύεται εκ νέου εάν ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση διατηρεί από κοινού έλεγχο.

▼ **M67**

- B33ΓΑ Ένα μέρος που συμμετέχει σε κοινή επιχείρηση, αλλά δεν διαθέτει από κοινού έλεγχο της, δύναται να αποκτήσει από κοινού έλεγχο της κοινής επιχείρησης στην οποία η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Στις περιπτώσεις αυτές, η προηγούμενη κατοχή συμμετοχών στην κοινή επιχείρηση δεν επιμετρύεται εκ νέου.

▼ **M46**

- B33Δ Οι παράγραφοι 21A και B33A–B33Γ δεν εφαρμόζονται για την απόκτηση συμμετοχής σε κοινή επιχείρηση όταν τα μέρη μοιράζονται από κοινού έλεγχο, καθώς και όταν η οικονομική οντότητα που αποκτά τη συμμετοχή στην κοινή επιχείρηση, είναι υπό τον κοινό έλεγχο του ίδιου μέρους ή μερών που έχει (-ουν) τον τελικό έλεγχο τόσο πριν όσο και μετά την εξαγορά, και ο έλεγχος αυτός δεν είναι παροδικός.

▼ **M32**

Λογιστικοποίηση για τις πωλήσεις ή τις εισφορές στοιχείων του ενεργητικού σε μια κοινή επιχείρηση

- B34 Όταν μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί συναλλαγή με μια κοινή επιχείρηση στην οποία συμμετέχει, όπως μια πώληση ή εισφορά στοιχείων ενεργητικού, διεξάγει τη συναλλαγή με τα άλλα μέρη της κοινής επιχείρησης και, ως εκ τούτου, ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μια τέτοια συναλλαγή μόνο στην έκταση των συμμετοχών των άλλων μερών στην κοινή επιχείρηση.

⁽¹⁾ Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στις τροποποιήσεις αυτές του ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

▼ **M32**

B35 Όταν τέτοιες συναλλαγές είναι ενδεικτικές μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων ενεργητικού που πρόκειται να πωληθούν ή να εισφερθούν στην κοινή επιχείρηση, ή ζημίας λόγω απομείωσης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού, οι εν λόγω ζημίες αναγνωρίζονται πλήρως από τον συμμετέχοντα στην κοινή επιχείρηση.

Λογιστικοποίηση για τις αγορές στοιχείων ενεργητικού από μια κοινή επιχείρηση

B36 Όταν μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί συναλλαγή με μια κοινή επιχείρηση στην οποία συμμετέχει, όπως αγορά στοιχείων ενεργητικού, δεν αναγνωρίζει το μερίδιό της στα κέρδη και τις ζημίες, μέχρις ότου επαναπωλήσει τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού σε τρίτους.

B37 Όταν τέτοιες συναλλαγές είναι ενδεικτικές μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων ενεργητικού που πρόκειται να αγοραστούν ή ζημίας απομείωσης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού, ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει το μερίδιό του στις εν λόγω ζημίες.

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος, μετάβαση και απόσυρση άλλων ΔΠΧΑ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα το παρόν πρότυπο, κοινοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΧΠΑ 10, ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες* και τα ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼ **M37**

Γ1Α *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Γ2-Γ5, Γ7-Γ10 και Γ12 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ1Β και Γ12Α-Γ12Β. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 11 για μια προηγούμενη περίοδο, οφείλει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

▼ **M46**

Γ1ΑΑ Η δημοσίευση της *Λογιστικής για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) τον Μάιο του 2014 είχε ως αποτέλεσμα την τροποποίηση του τίτλου που έπεται της παραγράφου Β33 και την προσθήκη των παραγράφων 21Α, Β33Α-Β33Γ και Γ14Α με τους σχετικούς τίτλους τους. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M67**

Γ1ΑΒ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015-2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος Β33ΓΑ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις σε συναλλαγές με τις οποίες αποκτά από κοινού έλεγχο κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M32**

ΜΕΤΑΒΑΣΗ

▼ **M37**

Γ1B Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, όταν το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οντότητα χρειάζεται απλά να υποβάλει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 11 (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος»). Μια οντότητα μπορεί επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προηγούμενες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.

Κοινοπραξίες—Μετάβαση από την αναλογική ενοποίηση στη μέθοδο της καθαρής θέσης

Γ2 Κατά τη μετάβαση από την αναλογική ενοποίηση στη μέθοδο της καθαρής θέσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την επένδυσή της στην κοινοπραξία στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η εν λόγω αρχική επένδυση επιμετράται ως το άθροισμα των λογιστικών αξιών των στοιχείων του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού τα οποία η οικονομική οντότητα είχε προηγούμενος ενοποιήσει αναλογικά, συμπεριλαμβανομένης της τυχόν υπεραξίας που προκύπτει από την απόκτηση. Αν η υπεραξία ανήκε προηγούμενος σε μια μεγαλύτερη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή σε μια ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα κατανέμει την υπεραξία στην κοινοπραξία με βάση τη σχετική λογιστική αξία της κοινοπραξίας και της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών ή της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκε.

Γ3 Ο ισολογισμός ανοίγματος της επένδυσης, προσδιορισμένος σύμφωνα με την παράγραφο Γ2, θεωρείται τεκμαρτό κόστος της επένδυσης κατά την αρχική αναγνώριση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 40-43 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) στον ισολογισμό ανοίγματος της επένδυσης για να εκτιμήσει αν η επένδυση έχει υποστεί απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης ως προσαρμογή στα κέρδη εις νέον στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η αρχική εξαίρεση αναγνώρισης των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος* δεν ισχύει όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια επένδυση σε κοινοπραξία που προκύπτει από την εφαρμογή των απαιτήσεων μετάβασης για κοινοπραξίες που είχαν προηγούμενος ενοποιηθεί αναλογικά.

Γ4 Αν η άθροιση όλων των προηγούμενος αναλογικά ενοποιημένων στοιχείων ενεργητικού και στοιχείων παθητικού έχει ως αποτέλεσμα αρνητική καθαρή θέση, η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσον έχει νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις σε σχέση με την αρνητική καθαρή θέση και, αν συμβαίνει αυτό, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντίστοιχο στοιχείο παθητικού. Αν η οικονομική οντότητα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν έχει νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις σε σχέση με την αρνητική καθαρή θέση, δεν αναγνωρίζει το αντίστοιχο στοιχείο παθητικού, αλλά προσαρμόζει τα κέρδη εις νέον στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με το σωρευμένο μη αναγνωρισμένο μερίδιό της στις ζημίες των κοινοπραξιών της, στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου και την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ.

Γ5 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια ανάλυση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού που έχουν αθροιστεί στον ισολογισμό της επένδυσης απλής γραμμής, όπως ήταν κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η εν λόγω γνωστοποίηση προετοιμάζεται με αθροιστικό τρόπο για όλες τις κοινοπραξίες για τις οποίες μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις μετάβασης που αναφέρονται στις παραγράφους Γ2-Γ6.

▼ **M32**

Γ6 Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την επένδυσή της στην κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼ **M37****Κοινές επιχειρήσεις—μετάβαση από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού**

- Γ7 Κατά τη μετάβαση από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της σε κοινή επιχείρηση, μια οικονομική οντότητα, κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, διαγράφει την επένδυση η οποία προηγουμένως είχε λογιστικοποιηθεί με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, καθώς και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με την παράγραφο 38 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και αναγνωρίζει το μερίδιό της σε καθένα από τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της στην κοινή επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας που μπορεί να αποτελούσε μέρος της λογιστικής αξίας της επένδυσης.
- Γ8 Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη συμμετοχή της στα στοιχεία ενεργητικού και στα στοιχεία παθητικού σε σχέση με την κοινή επιχείρηση με βάση τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της σε ένα καθορισμένο ποσοστό, σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση. Μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις αρχικές λογιστικές αξίες των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού διαχωρίζοντάς τις από τη λογιστική αξία της επένδυσης κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου με βάση τις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από την οικονομική οντότητα κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- Γ9 Οποιαδήποτε διαφορά προκύψει από την επένδυση που προηγουμένως λογιστικοποιήθηκε με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης μαζί με οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με την παράγραφο 38 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), καθώς και την καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζονται:
- α) συμψηφίζεται με οποιαδήποτε υπεραξία σε σχέση με την επένδυση, με οποιαδήποτε υπολειπόμενη διαφορά να αναπροσαρμόζεται έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, αν η καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζεται, είναι μεγαλύτερη από την επένδυση (και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας) που διαγράφεται.
 - β) αναπροσαρμόζεται έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, αν η καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζεται, είναι χαμηλότερη από την επένδυση (και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας) που διαγράφεται.
- Γ10 Μια οικονομική οντότητα που μεταβαίνει από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμφωνεί την επένδυση που διαγράφεται και τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που αναγνωρίζονται, μαζί με οποιαδήποτε υπολειπόμενη διαφορά αναπροσαρμοσμένη έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου.

▼ **M32**

- Γ11 Η αρχική εξαίρεση αναγνώρισης των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 δεν εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στοιχεία του ενεργητικού και στοιχεία του παθητικού σε σχέση με το συμφέρον της σε μια κοινή επιχείρηση.

▼ **M37****Μεταβατικές διατάξεις στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας**

Γ12 Μια οικονομική οντότητα που, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27, προηγουμένως αντιμετώπιζε λογιστικά στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της τη συμμετοχή της σε κοινή επιχείρηση ως επένδυση στο κόστος ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9:

α) διαγράφει την επένδυση και αναγνωρίζει τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της στην κοινή επιχείρηση κατά τα ποσά που καθορίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7-Γ9.

β) προβαίνει σε συμφωνία ανάμεσα στην επένδυση που διαγράφεται και τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που αναγνωρίζονται, μαζί με οποιαδήποτε υπολειπομένη διαφορά αναπροσαρμοσμένη έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου που παρουσιάζεται.

Αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο»

Γ12Α Παρά τις αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ2-Γ12, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ2-Γ12 θα πρέπει να νοηθούν ως αναφορές στην «προγενέστερη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται».

Γ12Β Εάν μια οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, οφείλει να προσδιορίσει με σαφήνεια τις πληροφορίες που δεν έχουν προσαρμοστεί, να αναφέρει ότι έχουν ετοιμαστεί σε διαφορετική βάση και να δώσει εξηγήσεις για τη βάση αυτή.

▼ **M32**

Γ13 Η αρχική εξαίρεση αναγνώρισης των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 δεν εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στοιχεία ενεργητικού και στοιχεία παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της σε μια κοινή επιχείρηση στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των απαιτήσεων μετάβασης για κοινές επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο Γ12.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

Γ14 Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

▼ **M46****Λογιστική για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις**

Γ14Α Η δημοσίευση της *Λογιστικής για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) τον Μάιο του 2014 είχε ως αποτέλεσμα την τροποποίηση του τίτλου που έπεται της παραγράφου Β33 και την προσθήκη των παραγράφων 21Α, Β33Α-Β33Γ και Γ1ΑΑ με τους σχετικούς τίτλους τους. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις στις οποίες οι δραστηριότητες των κοινών επιχειρήσεων συνιστούν επιχειρήσεις, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, για εκείνες τις αποκτήσεις που λαμβάνουν χώρα μετά την έναρξη της πρώτης περιόδου κατά την οποία θα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις. Κατά συνέπεια, τα ποσά που αναγνωρίζονται για τις αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις οι οποίες λαμβάνουν χώρα σε προηγούμενες περιόδους δεν προσαρμόζονται.

▼ **M32****ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΔΠΧΑ**

Γ2 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά τα ακόλουθα ΔΠΧΑ:

α) ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες* και

β) SIC-13 *Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες — Μη χρηματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες*

▼ M32

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 12

Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες

ΣΚΟΠΟΣ

1 Σκοπός αυτού του ΔΠΧΑ είναι να απαιτήσει από μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:

- α) τη φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε άλλες οντότητες· και
- β) τα αποτελέσματα των εν λόγω συμμετοχών στην οικονομική της θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές.

Επίτευξη του σκοπού

▼ M38

2 Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τις σημαντικές παραδοχές και υποθέσεις που έκανε κατά τον καθορισμό:
 - i) της φύσης της συμμετοχής της σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή επιχειρηματικό σχήμα·
 - ii) του τύπου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο έχει συμμετοχή (παράγραφοι 7–9)·
 - iii) της ανταπόκρισής της στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, εφόσον συντρέχει η περίπτωση (παράγραφος 9Α)· και

▼ M32

β) πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε:

- (i) θυγατρικές (παράγραφοι 10–19)·
- (ii) σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφοι 20–23)· και
- (iii) δομημένες οικονομικές οντότητες που δεν ελέγχονται από την οικονομική οντότητα (μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες) (παράγραφοι 24–31).

3 Αν οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ, μαζί με γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ, δεν επιτύχουν τον σκοπό της παραγράφου 1, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί οποιεσδήποτε πρόσθετες πληροφορίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού.

4 Μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να ικανοποιήσει τον σκοπό της γνωστοποίησης και πόση έμφαση πρέπει να δίνεται σε καθεμία από τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΧΑ. Συναθροίζει ή διαχωρίζει γνωστοποιήσεις με τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται είτε από τη συμπερίληψη μεγαλύτερης ποσότητας ασήμαντων λεπτομερειών, είτε από τον συνυπολογισμό στοιχείων που έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά (βλ. παράγραφοι B2–B6).

▼ **M32**

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 5 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από μια οικονομική οντότητα που έχει συμμετοχή σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:
- α) θυγατρικές
 - β) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (δηλαδή κοινές επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες)
 - γ) συγγενείς επιχειρήσεις
 - δ) μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

▼ **M59**

- 5A Με εξαίρεση όσα αναφέρονται στην παράγραφο Β17, οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε συμμετοχές της οικονομικής οντότητας που απαριθμούνται στην παράγραφο 5 και κατατάσσονται (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται) ως κατεχόμενες προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*.

▼ **M32**

- 6 Αυτό το ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται:
- α) σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλα μακροπρόθεσμα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*.

▼ **M51**

- β) στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΛΠ 27 *Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*. Ωστόσο:
 - (i) αν μια οικονομική οντότητα έχει συμμετοχές σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες και καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις, κατά την κατάρτιση των εν λόγω ατομικών οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 24–31.
 - (ii) μια εταιρεία επενδύσεων που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις όπου όλες οι θυγατρικές της επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10, παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις εταιρείες επενδύσεων που απαιτούνται βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ.

▼ **M32**

- γ) μια συμμετοχή που διατηρείται από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχό της, εκτός αν η εν λόγω συμμετοχή έχει ως αποτέλεσμα σημαντική επιρροή στο επιχειρηματικό σχήμα ή συμμετοχή σε μια δομημένη οικονομική οντότητα.
- δ) μια συμμετοχή σε μια άλλη οικονομική οντότητα που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΑ:
 - (i) όταν η εν λόγω συμμετοχή είναι συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή σε κοινοπραξία που, σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες*, επιμετρύται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· ή
 - (ii) όταν η εν λόγω συμμετοχή είναι συμμετοχή σε μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ

- 7 **Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που έχει πραγματοποιήσει (και τροποποιήσεις των εν λόγω κρίσεων και παραδοχών) όταν προσδιορίζεται:**
- α) **ότι έχει τον έλεγχο άλλης οντότητας, δηλαδή μιας εκδότριας εταιρείας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5 και 6 του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις*·**
 - β) **ότι έχει κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος ή σημαντική επιρροή σε άλλη οικονομική οντότητα· και**

▼ **M32**

- γ) ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο (π.χ. κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία), όταν το επιχειρηματικό σχήμα έχει δομηθεί μέσω χωριστού φορέα.
- 8 Οι σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 7 περιλαμβάνουν εκείνες που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα όταν οι αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις είναι τέτοιες, ώστε το συμπέρασμα για το αν έχει τον έλεγχο, τον κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή να αλλάζει κατά την περίοδο αναφοράς.
- 9 Για να συμμορφωθεί με την παράγραφο 7, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, για παράδειγμα, σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που έγιναν όταν προσδιορίστηκε ότι:
- α) δεν ελέγχει μια άλλη οικονομική οντότητα, παρόλο που κατέχει πάνω από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οικονομικής οντότητας.
 - β) ελέγχει μια άλλη οικονομική οντότητα, παρόλο που κατέχει κάτω από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οικονομικής οντότητας.
 - γ) είναι αντιπρόσωπος ή κύριος υπόχρεος (βλ. παράγραφοι 58–72 του ΔΠΧΑ 10).
 - δ) δεν έχει σημαντική επιρροή, παρόλο που κατέχει πάνω από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης οικονομικής οντότητας.
 - ε) έχει σημαντική επιρροή, παρόλο που κατέχει κάτω από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης οικονομικής οντότητας.

▼ **M38****Ιδιότητα εταιρείας επενδύσεων**

- 9A Σε περίπτωση που η μητρική καθορίζει ότι είναι εταιρεία επενδύσεων σύμφωνα με την παράγραφο 27 του ΔΠΧΑ 10, η εταιρεία επενδύσεων θα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με σημαντικές κρίσεις και παραδοχές στις οποίες προέβη κατά τον προσδιορισμό της ιδιότητάς της ως εταιρείας επενδύσεων. Εάν η εταιρεία επενδύσεων δεν πληροί ένα ή περισσότερα τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων (βλέπε παράγραφο 28 του ΔΠΧΑ 10), θα γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους κατέληξε στο συμπέρασμα ότι συνιστά εντούτοις εταιρεία επενδύσεων.
- 9B Όταν μια οικονομική οντότητα καθίσταται ή παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, γνωστοποιεί τη μεταβολή στην ιδιότητα της εταιρείας επενδύσεων καθώς και τους λόγους της εν λόγω μεταβολής. Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα που καθίσταται εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί τις επιπτώσεις της εν λόγω μεταβολής της ιδιότητάς της στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου που παρουσιάζεται, συμπεριλαμβανομένων:
- α) της συνολικής εύλογης αξίας, από την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας, των θυγατρικών που παύουν να ενοποιούνται·
 - β) των συνολικών κερδών ή ζημιών, εφόσον υπάρχουν, που υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο B101 του ΔΠΧΑ 10· και
 - γ) των κονδυλίων στα αποτελέσματα στα οποία αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία (εφόσον παρουσιάζονται χωριστά).

▼ **M32****ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ**

- 10 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των ενοποιημένων οικονομικών της καταστάσεων τη δυνατότητα:
- α) να κατανοούν:
 - (i) τη σύνθεση του ομίλου· και
 - (ii) τη συμμετοχή που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και τις ταμειακές ροές (παράγραφος 12)· και
 - β) να αξιολογούν:
 - (i) τη φύση και την έκταση σημαντικών περιορισμών στην ικανότητά της να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί στοιχεία ενεργητικού και να ρυθμίζει στοιχεία παθητικού του ομίλου (παράγραφος 13)·

▼ M32

- (ii) τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 14–17)·
 - (iii) τις συνέπειες των αλλαγών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου (παράγραφος 18)· και
 - (iv) τις συνέπειες της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής κατά την περίοδο αναφοράς (παράγραφος 19).
- 11 Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ισχύει από ημερομηνία ή για περίοδο που είναι διαφορετική από εκείνη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (βλ. παράγραφοι B92 και B93 του ΔΠΧΑ 10), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω θυγατρικής· και
 - β) τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετική ημερομηνία ή περίοδος.
- Η συμμετοχή που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και τις ταμειακές ροές**
- 12 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε μία από τις θυγατρικές της που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οικονομική οντότητα:
- α) την επωνυμία της θυγατρικής,
 - β) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα συγκρότησης σε εταιρεία, αν είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) της θυγατρικής.
 - γ) το ποσοστό των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές
 - δ) το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές αν είναι διαφορετικό από το ποσοστό των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που κατέχονται.
 - ε) το κέρδος ή την απώλεια που κατανέμεται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές της θυγατρικής εταιρείας κατά την περίοδο αναφοράς.
 - στ) συσσωρευμένες μη ελέγχουσες συμμετοχές της θυγατρικής κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.
 - ζ) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την θυγατρική (βλ. παράγραφο B10).
- Η φύση και η έκταση σημαντικών περιορισμών**
- 13 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:
- α) σημαντικούς περιορισμούς (π.χ. νομοθετικούς, συμβατικούς και κανονιστικούς περιορισμούς) όσον αφορά την ικανότητά της να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί τα στοιχεία ενεργητικού και να εξοφλήσει στοιχεία παθητικού του ομίλου, όπως:
 - (i) εκείνοι που περιορίζουν την ικανότητα της μητρικής ή των θυγατρικών της να μεταφέρουν μετρητά ή άλλα στοιχεία ενεργητικού σε (ή από) άλλες οικονομικές οντότητες εντός του ομίλου.
 - (ii) εγγυήσεις ή άλλες απαιτήσεις που ενδέχεται να περιορίζουν τα μερίσματα και άλλες διανομές κεφαλαίου που καταβάλλονται ή δάνεια και προκαταβολές που καταβάλλονται ή επιστρέφονται σε (ή από) άλλες οικονομικές οντότητες εντός του ομίλου.
 - β) τη φύση και την έκταση στην οποία δικαιώματα προστασίας μη ελεγχουσών συμμετοχών μπορούν να περιορίσουν σημαντικά την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί τα στοιχεία ενεργητικού και να τακτοποιεί τα στοιχεία παθητικού του ομίλου (όπως όταν μια μητρική είναι υποχρεωμένη να ρυθμίζει στοιχεία παθητικού της θυγατρικής πριν ρυθμίσει τα δικά της στοιχεία παθητικού ή απαιτείται έγκριση μη ελεγχουσών συμμετοχών είτε για την πρόσβαση στα στοιχεία ενεργητικού, είτε για τη ρύθμιση των στοιχείων παθητικού μιας θυγατρικής).

▼ **M32**

γ) τις λογιστικές αξίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού για τα οποία ισχύουν αυτοί οι περιορισμοί.

Φύση των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της οικονομικής οντότητας σε ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες

14 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τους όρους οποιωνδήποτε συμβατικών ρυθμίσεων που θα μπορούσαν να απαιτήσουν από τη μητρική ή τις θυγατρικές της να παράσχουν οικονομική στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων γεγονότων ή συνθηκών που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις για την αγορά στοιχείων ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας ή για την παροχή οικονομικής στήριξης).

15 Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια μητρική ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα (π.χ. αγοράζοντας στοιχεία ενεργητικού ή τίτλους εκδοθέντες από τη δομημένη οικονομική οντότητα), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε, συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων όπου η μητρική ή οι θυγατρικές της βοήθησαν τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη· και

β) τους λόγους παροχής της στήριξης.

16 Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια μητρική ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια προηγουμένως μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα και η εν λόγω παροχή στήριξης είχε ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να ελέγχει τη δομημένη οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια επεξήγηση των σχετικών παραγόντων στη λήψη αυτής της απόφασης.

17 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τυχόν τρέχουσες προθέσεις της να παράσχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένων των προθέσεων να βοηθήσει την δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη.

Συνέπειες των αλλαγών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου

18 Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει ένα χρονοδιάγραμμα που δείχνει τις επιπτώσεις όσον αφορά καθαρή θέση που αποδίδονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής για τυχόν αλλαγές των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου.

Συνέπειες της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής κατά την περίοδο αναφοράς

19 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το κέρδος ή τη ζημία, αν υπάρχουν, υπολογισμένα σύμφωνα με την παράγραφο 25 του ΔΠΧΑ 10, και:

α) το τμήμα του εν λόγω κέρδους ή ζημίας που αποδίδονται στην αναγνώριση τυχόν επένδυσης που έχει διακρατηθεί στην πρώην θυγατρική στην εύλογη της αξία κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου· και

β) το (τα) κονδύλιο(α) κερδών ή ζημιών στα οποία αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία (αν δεν παρουσιάζεται χωριστά).

▼ M38

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ (ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ)

- 19Α Μια εταιρεία επενδύσεων, η οποία σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, υποχρεούται να εφαρμόζει την εξαίρεση όσον αφορά την ενοποίηση και αντ' αυτού να λογιστικοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 19Β Για κάθε μη ενοποιημένη θυγατρική, μια εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί:
- α) την επωνυμία της θυγατρικής·
 - β) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα συγκρότησης σε εταιρεία, αν είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) της θυγατρικής· και
 - γ) το ποσοστό του δικαιώματος ιδιοκτησίας που κατέχει η εταιρεία επενδύσεων και, αν είναι διαφορετικό, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται.
- 19Γ Εάν μια εταιρεία επενδύσεων είναι μητρική άλλης εταιρείας επενδύσεων, η μητρική θα παρέχει επίσης τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 19Β στοιχείων α) έως γ) για επενδύσεις που ελέγχονται από τη θυγατρική της εταιρείας επενδύσεων. Η γνωστοποίηση είναι δυνατό να παρέχεται συμπεριλαμβανόντας, στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, τις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής (ή των θυγατρικών) που περιέχουν τις ανωτέρω πληροφορίες.
- 19Δ Μια εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί:
- α) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων, κανονιστικές απαιτήσεις ή συμβατικές ρυθμίσεις) στην ικανότητα μιας μη ενοποιημένης θυγατρικής να μεταφέρει κεφάλαια στην εταιρεία επενδύσεων με τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή να εξοφλεί δάνεια ή προκαταβολές που έχουν δοθεί από την εταιρεία επενδύσεων στη μη ενοποιημένη θυγατρική· και
 - β) οποιοσδήποτε τρέχουσες δεσμεύσεις ή προθέσεις να παρέχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη θυγατρική, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων ή προθέσεων να βοηθήσει τη θυγατρική να λάβει οικονομική στήριξη.
- 19Ε Εάν, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια εταιρεία επενδύσεων ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της, έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη θυγατρική (π.χ. αγοράζοντας στοιχεία ενεργητικού της θυγατρικής ή τίτλους εκδοθέντες από τη θυγατρική ή βοηθώντας τη θυγατρική να λάβει οικονομική στήριξη), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε σε κάθε μη ενοποιημένη θυγατρική· και
 - β) τους λόγους παροχής της στήριξης.
- 19ΣΤ Μια εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί τους όρους οποιωνδήποτε συμβατικών ρυθμίσεων που θα μπορούσαν να απαιτήσουν από την οικονομική οντότητα ή τις μη ενοποιημένες θυγατρικές της να παράσχουν οικονομική στήριξη σε μια μη ενοποιημένη, ελεγχόμενη, δομημένη οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων γεγονότων ή συνθηκών που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσιες αξιολόγησις της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις για την αγορά στοιχείων ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας ή για την παροχή οικονομικής στήριξης).

▼ **M38**

- 19Z Εάν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια εταιρεία επενδύσεων ή οποιαδήποτε από τις μη ενοποιημένες θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα που δεν βρισκόταν υπό τον έλεγχο της εταιρείας επενδύσεων, και εάν η εν λόγω παροχή στήριξης είχε ως αποτέλεσμα η εταιρεία επενδύσεων να ελέγχει τη δομημένη οικονομική οντότητα, η εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί μια επεξήγηση των σχετικών παραγόντων στη λήψη αυτής της απόφασης να παράσχει την εν λόγω στήριξη.

▼ **M32**

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΈΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

- 20 **Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:**

- α) τη φύση, την έκταση και τις οικονομικές επιπτώσεις των συμμετοχών της σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και των επιπτώσεων της συμβατικής σχέσης της με τους άλλους επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφοι 21 και 22)· και
- β) τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφος 23).

Φύση, έκταση και οικονομικές επιπτώσεις των συμμετοχών μιας οικονομικής οντότητας σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις

- 21 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:
- α) για κάθε σχήμα υπό κοινό έλεγχο και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφερόμενη οντότητα:
- (i) την επωνυμία του επιχειρηματικού σχήματος ή της συγγενούς επιχείρησης.
- (ii) τη φύση της σχέσης της οικονομικής οντότητας με σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή τη συγγενή επιχείρηση (περιγράφοντας, για παράδειγμα, τη φύση των δραστηριοτήτων του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης και αν είναι στρατηγικής σημασίας για τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας).
- (iii) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα ίδρυσης, αν εφαρμόζεται και είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης.
- (iv) το ποσοστό του δικαιώματος ιδιοκτησίας ή μετοχής με δικαίωμα μερίσματος που κατέχεται από την οικονομική οντότητα και, εφόσον διαφέρει, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχεται (αν εφαρμόζεται).
- β) για κάθε κοινοπραξία και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφερόμενη οντότητα:
- (i) αν η επένδυση στην κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση επιμετράται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή στην εύλογη αξία.
- (ii) συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση, όπως ορίζεται στις παραγράφους B12 και B13.
- (iii) αν η κοινοπραξία ή η συγγενής επιχείρηση αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η εύλογη αξία της επένδυσής της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση, αν υπάρχει καθορισμένη αγοραία τιμή για την επένδυση.

▼ **M32**

- γ) οικονομικές πληροφορίες, όπως ορίζονται στην παράγραφο B16 σχετικά με τις επενδύσεις της οικονομικής οντότητας σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις που δεν είναι ουσιώδεις ατομικά:
- (i) συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση κοινοπραξίες και, χωριστά,
 - (ii) συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συγγενείς επιχειρήσεις.

▼ **M38**

- 21A Μια εταιρεία επενδύσεων δεν είναι αναγκαίο να προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 21 στοιχείο β) και γ).

▼ **M32**

- 22 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης:
- α) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων, κανονιστικές απαιτήσεις ή συμβατικές ρυθμίσεις ανάμεσα σε επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε μια κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση) στην ικανότητα των κοινοπραξιών ή συγγενών επιχειρήσεων να μεταφέρουν κονδύλια στην οικονομική οντότητα με τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή να εξοφλούν δάνεια ή προκαταβολές που έχουν δοθεί από την οικονομική οντότητα.
 - β) όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης ισχύουν από ημερομηνία ή για περίοδο που είναι διαφορετική από εκείνη της οικονομικής οντότητας:
 - (i) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης και
 - (ii) τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετική ημερομηνία ή περίοδος.
 - γ) το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών μια κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης, τόσο για την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, αν η οικονομική οντότητα έχει σταματήσει να αναγνωρίζει το μερίδιό της στις ζημίες της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Κίνδυνοι που σχετίζονται με τις συμμετοχές μιας οικονομικής οντότητας σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις

- 23 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:
- α) τις δεσμεύσεις που έχει σε σχέση με τις κοινοπραξίες της χωριστά από το ποσό των άλλων δεσμεύσεων, όπως ορίζεται στις παραγράφους B18-B20.
 - β) σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη, ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν σε σχέση με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες ή συγγενείς εταιρίες (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλους επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή στις κοινοπραξίες ή συγγενείς επιχειρήσεις), χωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΙΩΗΜΕΝΕΣ ΔΟΜΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- 24 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων τη δυνατότητα:
- α) να κατανοούν τη φύση και την έκταση των συμμετοχών της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 26-28) και
 - β) να αξιολογούν τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 29-31).

▼ M32

- 25 Οι πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 24 στοιχείο β) περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους από τη συμμετοχή που είχε σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες σε προηγούμενες περιόδους (π.χ. χορηγία της δομημένης οικονομικής οντότητας), έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν έχει πλέον καμία συμβατική δέσμευση με τη δομημένη οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία αναφοράς.

▼ M38

- 25A Μια εταιρεία επενδύσεων δεν είναι αναγκαίο να προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 24 για μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα την οποία ελέγχει και για την οποία παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 19Α–19Ζ.

▼ M32**Φύση των συμμετοχών**

- 26 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες που περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά, τη φύση, τον σκοπό, το μέγεθος και τις δραστηριότητες της δομημένης οικονομικής οντότητας και τον τρόπο χρηματοδότησης της δομημένης οικονομικής οντότητας.
- 27 Αν μια οικονομική οντότητα έχει δώσει χορηγία σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα για την οποία δεν παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 29 (π.χ. διότι δεν έχει συμμετοχή στην οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία αναφοράς), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τρόπο με τον οποίο έχει καθορίσει σε ποιες δομημένες οικονομικές οντότητες έχει δώσει χορηγία·
 - β) το εισόδημα από τις εν λόγω δομημένες οικονομικές οντότητες κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής των τύπων εισοδήματος που παρουσιάζονται και
 - γ) τη λογιστική αξία (κατά τον χρόνο της μεταβίβασης) όλων των στοιχείων ενεργητικού που μεταβιβάζονται στις εν λόγω δομημένες οικονομικές οντότητες κατά την περίοδο αναφοράς.
- 28 Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις πληροφορίες της παραγράφου 27 στοιχείο β) και στοιχείο γ) σε μορφή πίνακα, εκτός αν κάποια άλλη μορφή είναι πιο κατάλληλη, και κατατάσσει τις δραστηριότητες χορηγίας της σε σχετικές κατηγορίες (βλ. παραγράφους Β2-Β6).

Φύση των κινδύνων

- 29 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί σε μορφή πίνακα, εκτός αν κάποια άλλη μορφή είναι πιο κατάλληλη, μια περίληψη:
- α) των λογιστικών αξιών των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της σε σχέση με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.
 - β) των κινδύνων στη δήλωση οικονομικής κατάστασης στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού.
 - γ) του ποσού που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση της οικονομικής οντότητας σε ζημία από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζεται η μέγιστη έκθεση σε ζημία. Αν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να ποσοτικοποιήσει τη μέγιστη έκθεσή της σε ζημία από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και τις αιτίες.

▼ **M32**

- δ) μιας σύγκρισης της λογιστικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού της οικονομικής οντότητας που σχετίζονται με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες και της μέγιστης έκθεσης της οικονομικής οντότητας σε απώλεια από τις εν λόγω οικονομικές οντότητες.
- 30 Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια οικονομική οντότητα έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα στην οποία είχε προηγουμένως ή έχει επί του παρόντος συμμετοχή (π.χ. αγοράζοντας στοιχεία ενεργητικού ή τίτλους εκδοθέντες από τη δομημένη οικονομική οντότητα), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε, συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων όπου η οικονομική οντότητα βοήθησε τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη· και
- β) τους λόγους παροχής της στήριξης.
- 31 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τυχόν τρέχουσες προθέσεις της να παράσχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένων των προθέσεων να βοηθήσει την δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη.

*Προσάρτημα Α***Ορισμοί**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ

εισόδημα από μια δομημένη οικονομική οντότητα

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, το εισόδημα από μια **δομημένη οικονομική οντότητα** περιλαμβάνει, όχι όμως περιοριστικά, επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες αμοιβές, τόκους, μερίσματα, κέρδη ή ζημίες από την επανακαταμέτρηση ή διαγραφή των συμμετοχών σε δομημένες οικονομικές οντότητες και κέρδη ή ζημίες από τη μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και στοιχείων παθητικού στη δομημένη οικονομική οντότητα.

συμμετοχή σε άλλη οντότητα

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια συμμετοχή σε άλλη οντότητα αναφέρεται σε συμβατική και μη συμβατική εμπλοκή που εκθέτει την οικονομική οντότητα σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση της άλλης οικονομικής οντότητας. Μια συμμετοχή σε μια άλλη οικονομική οντότητα μπορεί να τεκμηριωθεί, όχι όμως περιοριστικά, από την κατοχή καθαρής θέσης ή δανειακών μέσων, καθώς και από άλλες μορφές εμπλοκής, όπως παροχή χρηματοδότησης, ενίσχυση της ρευστότητας, πιστωτική ενίσχυση και εγγυήσεις. Περιλαμβάνει τα μέσα με τα οποία μια οικονομική οντότητα ασκεί έλεγχο ή κοινό έλεγχο ή έχει σημαντική επιρροή σε μια άλλη οικονομική οντότητα. Μια οικονομική οντότητα δεν έχει απαραίτητα συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα μόνο λόγω μιας τυπικής σχέσης πελάτη-προμηθευτή.

Οι παράγραφοι Β7-Β9 παρέχουν περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με συμμετοχές σε άλλες οικονομικές οντότητες.

▼ **M32**

Οι παράγραφοι B55-B57 του ΔΠΧΑ 10 εξηγούν τη μεταβλητότητα των αποδόσεων.

δομημένη οικονομική οντότητα

Μια οικονομική οντότητα που έχει σχεδιαστεί με τρόπο ώστε τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα να μην αποτελούν τον κυρίαρχο παράγοντα για να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την οικονομική οντότητα, όπως όταν τα τυχόν δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι σχετικές δραστηριότητες κατευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων.

Οι παράγραφοι B22-B24 παρέχουν περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με τις δομημένες οικονομικές οντότητες.

▼ **M38**

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

- συγγενής επιχείρηση
- ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- έλεγχος μιας οικονομικής οντότητας
- μέθοδος της καθαρής θέσης
- όμιλος
- εταιρεία επενδύσεων
- σχήμα υπό κοινό έλεγχο

▼ **M32**

- κοινός έλεγχος
- κοινή επιχείρηση
- κοινοπραξία
- μη ελέγχουσα συμμετοχή
- μητρική
- δικαιώματα προστασίας
- συναφείς δραστηριότητες
- ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- ξεχωριστός φορέας
- σημαντική επιρροή
- θυγατρική.

*Προσάρτημα Β***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1–31 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

- B1** Τα παραδείγματα αυτού του προσαρτήματος απεικονίζουν υποθετικές καταστάσεις. Παρόλο που ορισμένες πτυχές των παραδειγμάτων ενδέχεται να είναι παρούσες σε πραγματικά μοτίβα γεγονότων, όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις ενός συγκεκριμένου μοτίβου γεγονότων πρέπει να αξιολογούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 12.

▼ **M32****ΣΥΝΑΘΡΟΙΣΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 4)**

- B2** Η οικονομική οντότητα αποφασίζει, υπό το πρίσμα των περιστάσεων, πόσες λεπτομέρειες παρέχει για να ικανοποιήσει τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών, πόση έμφαση δίνει στις διάφορες πτυχές των απαιτήσεων και πώς συναθροίζει τις πληροφορίες. Χρειάζεται να υπάρχει ισορροπία μεταξύ της επιβάρυνσης των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες, οι οποίες ενδέχεται να μην εξυπηρετούν τους χρήστες των καταστάσεων αυτών, και της απόκρυψης πληροφοριών λόγω υπερβολικής συνάθροισης.
- B3** Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να συναθροίσει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ για συμμετοχές σε παρόμοιες οικονομικές οντότητες, αν η συνάθροιση είναι συνεπής με τον σκοπό της γνωστοποίησης και την απαίτηση της παραγράφου B4 και δεν σκιάζει τις πληροφορίες που παρέχονται. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πώς έχει συναθροίσει τις συμμετοχές της σε παρόμοιες οικονομικές οντότητες.
- B4** Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις πληροφορίες χωριστά για συμμετοχές σε:
- α) θυγατρικές·
 - β) κοινοπραξίες·
 - γ) κοινές επιχειρήσεις·
 - δ) συγγενείς επιχειρήσεις· και
 - ε) μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.
- B5** Προκειμένου να καθορίσει αν θα συναθροίσει πληροφορίες, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη ποσοτικές και ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τα διάφορα χαρακτηριστικά κινδύνου και απόδοσης κάθε οικονομικής οντότητας την οποία λαμβάνει υπόψη για συνάθροιση και τη σημασία κάθε τέτοιας οικονομικής οντότητας για την αναφέρουσα οντότητα. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις με τρόπο που να εξηγεί με σαφήνεια στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη φύση και την έκταση των συμμετοχών της στις εν λόγω άλλες οικονομικές οντότητες.
- B6** Παραδείγματα επιπέδων συσσώρευσης εντός των κατηγοριών οικονομικών οντοτήτων που αναφέρονται στην παράγραφο B4 τα οποία θα μπορούσαν να είναι κατάλληλα είναι:
- α) η φύση των δραστηριοτήτων (π.χ. μια οικονομική οντότητα έρευνας και ανάπτυξης, μια οικονομική οντότητα ανακυκλούμενης τιτλοποίησης πιστωτικών καρτών).
 - β) η ταξινόμηση της βιομηχανίας.
 - γ) η γεωγραφία (π.χ. χώρα ή περιοχή).

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

- B7** Μια συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα αναφέρεται σε συμβατική και μη συμβατική εμπλοκή που εκθέτει την αναφέρουσα οντότητα σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση της άλλης οικονομικής οντότητας. Η εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της άλλης οικονομικής οντότητας μπορεί να βοηθήσει την αναφέρουσα οντότητα κατά την αξιολόγηση κατά πόσον έχει συμμετοχή στην εν λόγω οικονομική οντότητα και, ως εκ τούτου, κατά πόσον απαιτείται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Η εν λόγω εκτίμηση περιλαμβάνει εξέταση των κινδύνων τους οποίους η άλλη οικονομική οντότητα είχε σχεδιαστεί να προκαλέσει και των κινδύνων τους οποίους η άλλη οικονομική οντότητα έχει σχεδιαστεί να μεταφέρει στην αναφέρουσα οντότητα και στα άλλα μέρη.

▼ **M32**

- B8** Μια αναφέρουσα οντότητα είναι συνήθως εκτεθειμένη σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση μιας άλλης οικονομικής οντότητας, κρατώντας τίτλους (όπως μετοχές ή χρεόγραφα εκδοθέντα από την άλλη οικονομική οντότητα) ή έχοντας άλλη εμπλοκή που απορροφά μεταβλητότητα. Για παράδειγμα, ως υποθεθεί ότι μια δομημένη οικονομική οντότητα κατέχει ένα χαρτοφυλάκιο δανείων. Η δομημένη οικονομική οντότητα αποκτά μια σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου από άλλη οικονομική οντότητα (την αναφέρουσα οντότητα) για να προστατευθεί από την αθέτηση των πληρωμών τόκων και κεφαλαίου για τα δάνεια. Η αναφέρουσα οντότητα έχει συμμετοχή που την εκθέτει σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση της δομημένης οικονομικής οντότητας, διότι η σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου απορροφά μεταβλητότητα των αποδόσεων της δομημένης οικονομικής οντότητας.
- B9** Ορισμένοι τίτλοι έχουν σχεδιαστεί για να μεταφέρουν κίνδυνο από μια αναφέρουσα οντότητα σε άλλο φορέα. Τέτοιοι τίτλοι δημιουργούν μεταβλητότητα των αποδόσεων για την άλλη οικονομική οντότητα, αλλά συνήθως δεν εκθέτουν την αναφέρουσα οντότητα σε μεταβλητότητα αποδόσεων από την απόδοση της άλλης οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, ως υποθέσουμε ότι μια δομημένη οικονομική οντότητα έχει συσταθεί για να παρέχει επενδυτικές ευκαιρίες σε επενδυτές που επιθυμούν να έχουν έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z (η οικονομική οντότητα Z δεν έχει καμία σχέση με κανένα μέρος που εμπλέκεται στο σχήμα). Η δομημένη οικονομική οντότητα λαμβάνει χρηματοδότηση εκδίδοντας στους εν λόγω επενδυτές ομόλογα που είναι συνδεδεμένα με τον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z (ομόλογα συνδεδεμένα με τον πιστωτικό κίνδυνο υποκείμενου μέσου) και χρησιμοποιεί τα έσοδα για να επενδύει σε ένα χαρτοφυλάκιο με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωρίς κίνδυνο. Η δομημένη οικονομική οντότητα αποκτά έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z συνάπτοντας σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου (CDS) με έναν αντισυμβαλλόμενο σύμβασης ανταλλαγής. Το CDS περνά τον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z στη δομημένη οικονομική οντότητα ως αντάλλαγμα για μια προσαύξηση που καταβάλλεται από τον αντισυμβαλλόμενο σύμβασης ανταλλαγής. Οι επενδυτές στη δομημένη οικονομική οντότητα λαμβάνουν υψηλότερη απόδοση που απεικονίζει τόσο την απόδοση της δομημένης οικονομικής οντότητας από το χαρτοφυλάκιο στοιχείων του ενεργητικού της όσο και το ασφάλιστρο CDS. Ο αντισυμβαλλόμενος σύμβασης ανταλλαγής δεν έχει εμπλοκή με τη δομημένη οικονομική οντότητα που τον εκθέτει σε μεταβλητότητα των αποδόσεων από την απόδοση της δομημένης οικονομικής οντότητας λόγω της μεταβλητότητας των μεταβιβάσεων CDS στη δομημένη οικονομική οντότητα, αντί να απορροφά μεταβλητότητα των αποδόσεων της δομημένης οικονομικής οντότητας.

ΣΥΝΟΠΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 12 ΚΑΙ 21)

- B10** Για κάθε θυγατρική που έχει μη ελέγχουσες συμμετοχές που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οικονομική οντότητα, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές
 - β) τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τα στοιχεία ενεργητικού, τα στοιχεία παθητικού, τα κέρδη ή τις ζημίες και τις ταμειακές ροές της θυγατρικής που δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες να κατανοήσουν τη συμμετοχή που έχουν οι μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και στις ταμειακές ροές. Οι εν λόγω πληροφορίες θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά, για παράδειγμα, κυκλοφορούν ενεργητικό, μη κυκλοφορούν ενεργητικό, βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη ή ζημίες και τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.
- B11** Οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο B10 στοιχείο β) είναι τα ποσά πριν από ενδοεταιρικές απαλείψεις.

▼ **M32**

- B12** Για κάθε κοινοπραξία και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οντότητα, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τα μερίσματα που λαμβάνονται από την κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση.
 - β) συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση, (βλ. παράγραφοι B14 και B15), που περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά:
 - (i) κυκλοφορούν ενεργητικό.
 - (ii) μη κυκλοφορούν ενεργητικό.
 - (iii) βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
 - (iv) μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.
 - (v) έσοδα.
 - (vi) κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.
 - (vii) κέρδη μετά τους φόρους ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.
 - (viii) τα λοιπά συγκεντρωτικά έσοδα.
 - (ix) τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.
- B13** Πέραν από τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο B12, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κοινοπραξία που είναι ουσιώδης για την αναφέρουσα οντότητα, το ποσό:
- α) των μετρητών και των ισοδύναμων μετρητών που περιλαμβάνονται στην παράγραφο B12 στοιχείο β) περίπτωση i).
 - β) των βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (εκτός από εμπορικούς και άλλους πιστωτές και προβλέψεις) που περιλαμβάνονται στην παράγραφο B12 στοιχείο β) περίπτωση iii).
 - γ) των μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (εκτός από εμπορικούς και άλλους πιστωτές και προβλέψεις) που περιλαμβάνονται στην παράγραφο B12 στοιχείο β) περίπτωση iv).
 - δ) των αποσβέσεων.
 - ε) του εισοδήματος από τόκους.
 - στ) των εξόδων για τόκους.
 - ζ) του φόρου εισοδήματος ή του εισοδήματος.
- B14** Οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται σύμφωνα με τις παραγράφους B12 και B13 είναι τα ποσά που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης (και όχι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά). Αν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης:
- α) τα ποσά που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης προσαρμόζονται για να απεικονίζουν τις προσαρμογές που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης, όπως οι προσαρμογές της εύλογης αξίας που πραγματοποιούνται τη στιγμή της απόκτησης και οι προσαρμογές για τις διαφορές στις λογιστικές πολιτικές.
 - β) η οικονομική οντότητα ελέγχει τη συμφωνία των συνοπτικών οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στη λογιστική αξία της συμμετοχής της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση.

▼ M32

B15 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους B12 και B13, με βάση τις οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης, αν:

- α) η οικονομική οντότητα επιμετρά τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011)· και
- β) η κοινοπραξία ή η συγγενής επιχείρηση δεν καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ και η κατάρτιση σε αυτή τη βάση θα ήταν ανέφικτη ή θα προκαλούσε αδικαιολόγητο κόστος.

Σε αυτήν την περίπτωση η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη βάση στην οποία έχουν καταρτιστεί οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες.

B16 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συνολικά τη λογιστική αξία των συμμετοχών της σε όλες τις ατομικά μη ουσιαστικές κοινοπραξίες ή συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης. Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης χωριστά το συνολικό ποσό του μεριδίου της:

- α) στα κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.
- β) στα κέρδη μετά τους φόρους ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.
- γ) στα λοιπά συγκεντρωτικά έσοδα.
- δ) στα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.

Μια οικονομική οντότητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις χωριστά για κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις.

▼ M59

B17 Όταν η συμμετοχή της οικονομικής οντότητας σε θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση (ή ένα μέρος της συμμετοχής της σε κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση) κατατάσσεται (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται) ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά την εν λόγω θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση, σύμφωνα με τις παραγράφους B10–B16.

▼ M32

ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 23 ΣΤΟΙΧΕΙΟ Α))

B18 Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις συνολικές δεσμεύσεις που έχει αναλάβει, αλλά δεν έχει αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία αναφοράς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλους επενδυτές, με κοινό έλεγχο μιας κοινοπραξίας) σε σχέση με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες. Δεσμεύσεις είναι εκείνες που ενδέχεται να προκαλέσουν μελλοντική εκροή μετρητών ή άλλων πόρων.

B19 Οι μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις που ενδέχεται να προκαλέσουν μελλοντική εκροή μετρητών ή άλλων πόρων περιλαμβάνουν:

- α) μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις για συνεισφορά χρηματοδότησης ή πόρων ως αποτέλεσμα, για παράδειγμα:
 - (i) των συμφωνιών σύστασης ή απόκτησης μιας κοινοπραξίας (που απαιτούν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα να συνεισφέρει κεφάλαια για συγκεκριμένη περίοδο).
 - (ii) έργων υψηλής έντασης κεφαλαίου που αναλαμβάνονται από μια κοινοπραξία.
 - (iii) υποχρεώσεων αγοράς άνευ όρων, που περιλαμβάνουν την προμήθεια εξοπλισμού, αποθεμάτων ή υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει δεσμευθεί να αγοράσει από μια κοινοπραξία ή για λογαριασμό της.

▼ **M32**

- (iv) μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων για την παροχή δανείων ή άλλης οικονομικής στήριξης σε μια κοινοπραξία.
 - (v) μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων για τη συνεισφορά πόρων σε μια κοινοπραξία, όπως στοιχεία ενεργητικού ή υπηρεσίες.
 - (vi) άλλων μη ακυρώσιμων μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων σε σχέση με μια κοινοπραξία.
- β) μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις για την απόκτηση του δικαιώματος ιδιοκτησίας άλλου μέρους (ή ενός τμήματος του εν λόγω δικαιώματος ιδιοκτησίας) σε μια κοινοπραξία, αν ένα συγκεκριμένο γεγονός συμβεί ή δεν συμβεί στο μέλλον.

B20 Οι απαιτήσεις και τα παραδείγματα στις παραγράφους B18 και B19 απεικονίζουν μερικούς από τους τύπους γνωστοποίησης που απαιτούνται από την παράγραφο 18 του ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών*.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΔΟΜΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 24–31)

Δομημένες οικονομικές οντότητες

- B21 Δομημένη οικονομική οντότητα είναι μια οικονομική οντότητα που έχει σχεδιαστεί με τρόπο τέτοιο ώστε τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα να μην είναι ο κυρίαρχος παράγοντας για να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την οικονομική οντότητα, όπως όταν τα τυχόν δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι σχετικές δραστηριότητες κατευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων.
- B22 Μια δομημένη οικονομική οντότητα συχνά έχει μερικά ή όλα τα παρακάτω χαρακτηριστικά ή ιδιότητες:
- α) περιορισμένες δραστηριότητες.
 - β) ένα στενό και σαφώς καθορισμένο σκοπό, όπως η πραγματοποίηση μιας φορολογικής αποδοτικής μίσθωσης, η άσκηση δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, η παροχή πηγής κεφαλαίου ή χρηματοδότησης σε μια οικονομική οντότητα ή η παροχή επενδυτικών ευκαιριών για επενδυτές μέσω μεταβίβασης κινδύνων και ανταμοιβών που συνδέονται με τα στοιχεία ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας σε επενδυτές.
 - γ) ανεπαρκή ίδια κεφάλαια που θα επέτρεπαν στη δομημένη οικονομική οντότητα να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της χωρίς οικονομική στήριξη μειωμένης εξασφάλισης.
 - δ) χρηματοδότηση με τη μορφή πολλαπλών συμβατικά συνδεδεμένων τίτλων σε επενδυτές που δημιουργούν συγκεντρώσεις πίστωσης ή άλλους κινδύνους (δόσεις).

B23 Παραδείγματα οικονομικών οντοτήτων που θεωρούνται δομημένες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά:

- α) φορείς τιτλοποίησης.
- β) χρηματοδοτήσεις βασισμένες σε στοιχεία ενεργητικού.
- γ) ορισμένα επενδυτικά κεφάλαια.

B24 Μια οικονομική οντότητα που ελέγχεται από δικαιώματα ψήφου δεν είναι δομημένη οικονομική οντότητα από το γεγονός και μόνο ότι, για παράδειγμα, λαμβάνει χρηματοδότηση από τρίτους, ύστερα από ανασυγκρότηση.

Φύση των κινδύνων από συμμετοχές σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 29–31)

B25 Πέραν από τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 29-31, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συμπληρωματικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να επιτευχθεί ο σκοπός γνωστοποίησης της παραγράφου 24 στοιχείο β).

▼ **M32**

B26 Παραδείγματα πρόσθετων πληροφοριών οι οποίες, ανάλογα με τις περιστάσεις, θα μπορούσαν να έχουν σημασία για την εκτίμηση των κινδύνων στους οποίους μια οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη όταν έχει συμμετοχή σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα είναι:

- α) οι όροι μιας ρύθμισης που θα μπορούσε να απαιτεί να παρέχει η οικονομική οντότητα οικονομική στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις αγοράς στοιχείων του ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας ή παροχής οικονομικής στήριξης), που περιλαμβάνουν:
 - (i) μια περιγραφή των γεγονότων ή περιστάσεων που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια.
 - (ii) κατά πόσον υπάρχουν όροι που θα περιόριζαν την υποχρέωση.
 - (iii) κατά πόσον υπάρχουν άλλα μέρη που παρέχουν οικονομική στήριξη και, σε αυτήν την περίπτωση, με ποιον τρόπο κατατάσσεται η υποχρέωση της αναφέρουσας οντότητας σε σχέση με εκείνες των άλλων μερών.
- β) ζημίες που υπέστη η οικονομική οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς σε σχέση με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.
- γ) οι τύποι εσόδων που έλαβε η οικονομική οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.
- δ) κατά πόσον η οικονομική οντότητα απαιτείται να απορροφήσει τις ζημίες μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας πριν από άλλα μέρη, το ανώτατο όριο των εν λόγω ζημιών για την οικονομική οντότητα, και (κατά περίπτωση) την κατάταξη και τα ποσά των δυνητικών ζημιών που βαρύνουν τα μέρη των οποίων οι συμμετοχές κατατάσσονται χαμηλότερα από τη συμμετοχή της οικονομικής οντότητας στη μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα.
- ε) πληροφορίες σχετικά με οποιεσδήποτε ρυθμίσεις ρευστότητας, εγγυήσεις ή άλλες δεσμεύσεις με τρίτους που ενδέχεται να επηρεάσουν την εύλογη αξία ή τον κίνδυνο των συμμετοχών της οικονομικής οντότητας σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.
- ε) δυσκολίες που έχει υποστεί μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα κατά τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της κατά την περίοδο αναφοράς.
- στ) σε σχέση με τη χρηματοδότηση μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας, οι μορφές χρηματοδότησης (π.χ. εμπορικά χρεόγραφα ή μεσοπρόθεσμα ομόλογα) και ο σταθμισμένος μέσος όρος ζωής τους. Οι εν λόγω πληροφορίες θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν αναλύσεις ωριμότητας των στοιχείων ενεργητικού και τη χρηματοδότηση μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας, αν η δομημένη οικονομική οντότητα έχει μακροπρόθεσμα στοιχεία ενεργητικού που χρηματοδοτούνται από βραχυπρόθεσμη χρηματοδότηση.

*Προσάρτημα Γ***Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

G1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα.

▼ **M37**

Γ1Α *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2012 και προσέθεσαν τις παραγράφους Γ2Α-Γ2Β. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 12 για μια προγενέστερη περίοδο, οφείλει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

▼ **M38**

Γ1Β *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν η παράγραφος 2 και το προσάρτημα Α, και προστέθηκαν οι παράγραφοι 9Α–9Β, 19Α–19Ζ, 21Α και 25Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις παρούσες τροποποιήσεις, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

▼ **M51**

Γ1Γ Με την τροποποίηση *Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαιρέσης όσον αφορά την ενοποίηση* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M59**

Γ1Δ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2014–2016*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2016, προστέθηκε η παράγραφος 5Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος Β17. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 ή μεταγενέστερα.

▼ **M32**

Γ2 Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να παρέχει πληροφορίες που απαιτούνται από αυτό το ΔΠΧΑ νωρίτερα από τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η παροχή μερικών από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από αυτό το ΔΠΧΑ δεν υποχρεώνει την οικονομική οντότητα να συμμορφωθεί με όλες τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΧΑ ή να εφαρμόσει νωρίς το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11, το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

▼ **M37**

Γ2Α Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμοστούν για περίοδο που παρουσιάζεται η οποία αρχίζει πριν από την ετήσια περίοδο που προηγείται αμέσως της πρώτης ετήσιας περιόδου για την οποία εφαρμόζεται στο ΔΠΧΑ 12.

Γ2Β Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης των παραγράφων 24-31 και οι αντίστοιχες οδηγίες στις παραγράφους Β12-Β26 του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμοστούν για περίοδο που παρουσιάζεται η οποία αρχίζει πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο για την οποία εφαρμόζεται στο ΔΠΧΑ 12.

▼ **M32**

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ ΣΤΟ ΔΠΧΑ 9

Γ3 Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα. Αναγνώριση και Επimέτρηση*.

▼ **M33****ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 13***Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας*

ΣΤΟΧΟΣ

- 1 Το παρόν ΔΠΧΑ:**
- α) **ορίζει την εύλογη αξία**
 - β) **θέτει σε ένα ΔΠΧΑ το πλαίσιο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και**
 - γ) **απαιτεί την πραγματοποίηση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας.**
- 2** Η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά και δεν αφορά μια συγκεκριμένη οντότητα. Για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Για άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δύναται να μην υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Ωστόσο, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας είναι ο ίδιος και στις δύο περιπτώσεις να εκτιμηθεί η τιμή στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς (ήτοι μια τιμή εξόδου κατά την ημερομηνία επιμέτρησης από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση).
- 3** Όταν δεν υπάρχει παρατηρήσιμη τιμή για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας άλλη τεχνική αποτίμησης που μεγιστοποιεί τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιεί τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών. Καθώς η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά, αποτιμάται με τη χρήση των υποθέσεων που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο. Ως εκ τούτου, η πρόθεση μιας οντότητας να διακρατήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να τακτοποιήσει ή άλλως να εκπληρώσει μια υποχρέωση δεν έχει σημασία κατά την αποτίμηση της εύλογης αξίας.
- 4** Ο ορισμός της εύλογης αξίας εστιάζει σε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι αποτελούν το κύριο αντικείμενο της λογιστικής επιμέτρησης. Επιπλέον, το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους μιας οντότητας αποτιμώμενους στην εύλογη αξία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 5 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται όταν βάσει άλλου ΔΠΧΑ απαιτούνται ή επιτρέπονται επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ή γνωστοποιήσεις σχετικά με επιμετρήσεις εύλογης αξίας (και επιμετρήσεις, όπως η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, βάσει της εύλογης αξίας ή γνωστοποιήσεις σχετικά με τις επιμετρήσεις αυτές), εκτός των περιπτώσεων που προσδιορίζονται στις παραγράφους 6 και 7.**

▼ **M54**

- 6** Οι απαιτήσεις επιμέτρησης και γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν ισχύουν για τα εξής:

▼ **M33**

- α) συναλλαγές πληρωμών βάσει της αξίας μετοχών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*

▼ **M54**

- β) συναλλαγές μίσθωσης που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις* και

▼ **M33**

- γ) επιμετρήσεις που έχουν ορισμένες ομοιότητες με την εύλογη αξία αλλά δεν είναι εύλογη αξία, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του ΔΛΠ 2 *Απογραφές* ή η αξία κατά τη χρήση του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

▼ M33

- 7 Οι απαιτούμενες βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ γνωστοποιήσεις δεν απαιτούνται για τα εξής:
- α) περιουσιακά στοιχεία προγράμματος παροχών σε εργαζομένους αποτιμώμενα στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*
 - β) επενδύσεις προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία αποτιμώμενες στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 26 *Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία* και
 - γ) περιουσιακά στοιχεία για τα οποία το ανακτήσιμο ποσό ισούται με την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
- 8 Το πλαίσιο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας που περιγράφεται στο παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται στην αρχική και στις επακόλουθες μετρήσεις εάν επιτρέπεται ή απαιτείται η εύλογη αξία βάσει άλλων ΔΠΧΑ.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Ορισμός της εύλογης αξίας

- 9 **Το παρόν ΔΠΧΑ περιγράφει την εύλογη αξία ως την τιμή που θα λάμβανε κάποιος για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε κάποιος για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.**
- 10 Στην παράγραφο Β2 περιγράφεται η συνολική προσέγγιση στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

Το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση

- 11 **Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αφορά ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση. Ως εκ τούτου, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη τα χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη τα εν λόγω χαρακτηριστικά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Τα εν λόγω χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τα εξής:**

- α) την κατάσταση και τη θέση του περιουσιακού στοιχείου και
- β) περιορισμούς, εφόσον υπάρχουν, όσον αφορά την πώληση ή τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

- 12 Οι επιπτώσεις στην επιμέτρηση που προκύπτουν από ένα συγκεκριμένο χαρακτηριστικό διαφέρει ανάλογα με το πώς το χαρακτηριστικό αυτό θα λαμβανόταν υπόψη από τους συμμετέχοντες στην αγορά.

- 13 Το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση που αποτιμάται στην εύλογη αξία δύναται να είναι:

- α) ανεξάρτητο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (π.χ. ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο)· ή
- β) μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, μια ομάδα υποχρεώσεων ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (π.χ. μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή μια επιχείρηση).

- 14 Το εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση είναι ανεξάρτητο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ομάδα περιουσιακών στοιχείων, ομάδα υποχρεώσεων ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για σκοπούς αναγνώρισης και γνωστοποίησης εξαρτάται από τη λογιστική μονάδα του. Η λογιστική μονάδα του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ που απαιτεί ή επιτρέπει την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, εκτός όσων προβλέπονται στο παρόν ΔΠΧΑ.

▼ **M33****Η συναλλαγή**

- 15 **Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας υποτίθεται ότι το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση ανταλλάσσεται σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.**
- 16 **Στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας υποτίθεται ότι η συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης λαμβάνει χώρα είτε:**
- α) **στην κύρια αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή**
 - β) **ελλείψει κύριας αγοράς, στην πλέον συμφέρουσα αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.**
- 17 Μια οντότητα δεν χρειάζεται να πραγματοποιήσει εξαντλητική έρευνα όλων των πιθανών αγορών για να εντοπίσει την κύρια αγορά ή, απουσία κύριας αγοράς, την πλέον συμφέρουσα αγορά, αλλά λαμβάνει υπόψη της όλες τις ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες. Απουσία σχετικών αποδείξεων για το αντίθετο, η αγορά στην οποία μια οντότητα θα πραγματοποιούσε κανονικά μια συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης θεωρείται ότι είναι η κύρια αγορά ή, απουσία κύριας αγοράς, η πλέον συμφέρουσα αγορά.
- 18 Εάν υπάρχει κύρια αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντιπροσωπεύει την τιμή στη αγορά αυτή (είτε η τιμή αυτή είναι άμεσα παρατηρήσιμη είτε εκτιμάται με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης), ακόμα και εάν η τιμή σε μια διαφορετική αγορά είναι ενδεχομένως περισσότερο συμφέρουσα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
- 19 Η οντότητα πρέπει να έχει πρόσβαση στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Δεδομένου ότι διαφορετικές οντότητες (και επιχειρήσεις εντός αυτών των οντοτήτων) με διαφορετικές δραστηριότητες δύναται να έχουν πρόσβαση σε διαφορετικές αγορές, η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση δύναται να διαφέρει για διαφορετικές οντότητες (και επιχειρήσεις εντός αυτών των οντοτήτων). Ως εκ τούτου, η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά (και, συνεπώς, οι συμμετέχοντες στην αγορά) εξετάζονται από την οπτική της οντότητας έτσι δύναται να υπάρχουν διαφορές μεταξύ οντοτήτων με διαφορετικές δραστηριότητες.
- 20 Αν και μια οντότητα πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση στην αγορά, η οντότητα δεν χρειάζεται να είναι σε θέση να πωλήσει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή να μεταβιβάσει τη συγκεκριμένη υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να μπορεί να επιμετρήσει την εύλογη αξία βάσει της τιμής στην αγορά αυτή.
- 21 Ακόμα και όταν δεν υφίσταται παρατηρήσιμη αγορά για την παροχή πληροφοριών τιμολόγησης σχετικά με την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας πρέπει να θεωρεί ότι μια συναλλαγή λαμβάνει χώρα κατά την ημερομηνία αυτή, εξετάζοντας τη συναλλαγή από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση. Αυτή η υποτιθέμενη συναλλαγή αποτελεί τη βάση εκτίμησης της τιμής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης.

Συμμετέχοντες στην αγορά

- 22 **Μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης χρησιμοποιώντας τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, υποθέτοντας ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά ενεργούν προς το βέλτιστο οικονομικό τους συμφέρον.**

▼ **M33**

23 Κατά την ανάπτυξη των υποθέσεων αυτών, μια οντότητα δεν χρειάζεται να προσδιορίσει συγκεκριμένους συμμετέχοντες στην αγορά. Αντιθέτως, μια οντότητα προσδιορίζει χαρακτηριστικά που διακρίνουν τους συμμετέχοντες στην αγορά γενικά, εξετάζοντας παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα όλα τα εξής:

- α) το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση
- β) την κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και
- γ) τους συμμετέχοντες στην αγορά με τους οποίους η οντότητα θα συναλλασσόταν στην αγορά αυτή.

Η τιμή

24 **Εύλογη αξία είναι η τιμή που μια οντότητα θα λάμβανε κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή κατά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς (ήτοι, τιμή εξόδου) ανεξαρτήτως του εάν η τιμή αυτή είναι άμεσα παρατηρήσιμη ή εκτιμάται με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης.**

25 Η τιμή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης δεν προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα *έξοδα συναλλαγής*. Τα έξοδα συναλλαγής λογιστικοποιούνται σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ. Τα έξοδα συναλλαγής δεν αποτελούν χαρακτηριστικό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αντιθέτως, αφορούν συγκεκριμένα μια συναλλαγή και διαφέρουν ανάλογα με τον τρόπο εκτέλεσης μιας συναλλαγής από την οντότητα για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

26 Στα έξοδα συναλλαγής δεν περιλαμβάνονται τα *μεταφορικά έξοδα*. Εάν η τοποθεσία είναι χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου (όπως ενδέχεται να συμβαίνει στην περίπτωση, για παράδειγμα, ενός εμπορεύματος), η τιμή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα έξοδα, εφόσον υπάρχουν, για τη μεταφορά του περιουσιακού στοιχείου από την τρέχουσα τοποθεσία του στην εν λόγω αγορά.

Εφαρμογή σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**Μέγιστη και βέλτιστη χρήση για μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

27 **Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει υπόψη την ικανότητα ενός συμμετέχοντα στην αγορά να παράγει οικονομικά οφέλη κάνοντας *μέγιστη και βέλτιστη* χρήση του περιουσιακού στοιχείου ή πωλώντας το σε άλλο συμμετέχοντα στην αγορά που θα χρησιμοποιούσε το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο κατά τον μέγιστο και βέλτιστο τρόπο.**

28 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει υπόψη τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου που είναι φυσικά δυνατή, νομικά επιτρεπτή και οικονομικά εφικτή, ως εξής:

- α) Μια φυσικά δυνατή χρήση λαμβάνει υπόψη τα φυσικά χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου τα οποία θα λάμβαναν υπόψη οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου (π.χ. η τοποθεσία ή το μέγεθος ενός ακινήτου).
- β) Μια νομικά επιτρεπτή χρήση λαμβάνει υπόψη οποιουδήποτε νομικούς περιορισμούς στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου (π.χ. πολεοδομικοί κανονισμοί που ισχύουν για ένα ακίνητο).
- γ) Μια οικονομικά εφικτή χρήση λαμβάνει υπόψη το εάν η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου που είναι φυσικά δυνατή και νομικά επιτρεπτή παράγει επαρκή έσοδα ή ταμειακές ροές (λαμβάνοντας υπόψη το κόστος της μετατροπής του περιουσιακού στοιχείου για τη συγκεκριμένη χρήση) για την επίτευξη απόδοσης επένδυσης που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα απαιτούσαν από μια επένδυση στο συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο μέσω της συγκεκριμένης χρήσης του.

▼ M33

29 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση προσδιορίζεται από την οπτική των συμμετεχόντων στην αγορά, ακόμα και εάν η οντότητα σκοπεύει να κάνει διαφορετική χρήση. Ωστόσο, η τρέχουσα χρήση από μια οντότητα ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του, εκτός εάν οι παράγοντες της αγοράς ή άλλοι παράγοντες δείχνουν ότι μια διαφορετική χρήση από τους συμμετέχοντες στην αγορά θα μεγιστοποιούσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου.

30 Για την προστασία της ανταγωνιστικής της θέσης ή για άλλους λόγους, μια οντότητα δύναται να μην προτίθεται να χρησιμοποιήσει ένα αποκτηθέν μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ενεργά ή να μην το χρησιμοποιήσει κατά τον μέγιστο και βέλτιστο τρόπο. Για παράδειγμα, αυτό δύναται να ισχύει στην περίπτωση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου που η οντότητα σκοπεύει να χρησιμοποιήσει αμυντικά, αποτρέποντας τη χρήση του από άλλους. Μολαταύτα, η οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υποθέτοντας τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του από τους συμμετέχοντες στην αγορά.

Βάση αποτίμησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

31 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζει τη βάση αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου ως εξής:

α) Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δύναται να παρέχει μέγιστη αξία στους συμμετέχοντες στην αγορά μέσω της χρήσης του σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία στο πλαίσιο μιας ομάδας (όπως έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση) ή σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. μια επιχείρηση).

(i) Εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή την οποία θα λάμβανε μια οντότητα σε μια τρέχουσα συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου υποθέτοντας ότι το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις και ότι τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (ήτοι, τα συμπληρωματικά του περιουσιακά στοιχεία και οι συνδεδεμένες υποχρεώσεις) θα είναι διαθέσιμα στους συμμετέχοντες στην αγορά.

(ii) Οι υποχρεώσεις που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο και τα συμπληρωματικά του περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν υποχρεώσεις που χρηματοδοτούν το κεφάλαιο κίνησης αλλά δεν περιλαμβάνουν υποχρεώσεις που χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση περιουσιακών στοιχείων πέραν αυτών που περιλαμβάνονται στην ομάδα περιουσιακών στοιχείων.

(iii) Οι υποθέσεις για τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου συμφωνούν για όλα τα περιουσιακά στοιχεία (που έχουν σχετική μέγιστη και βέλτιστη χρήση) της ομάδας περιουσιακών στοιχείων ή της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της οποίας θα χρησιμοποιούταν το περιουσιακό στοιχείο.

β) Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δύναται να παρέχει μέγιστη αξία στους συμμετέχοντες στην αγορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ανεξάρτητα. Εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι η ανεξάρτητη χρήση του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα σε μια τρέχουσα συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε συμμετέχοντες στην αγορά που θα χρησιμοποιούσαν το περιουσιακό στοιχείο ανεξάρτητα.

▼ **M33**

32 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προϋποθέτει ότι το περιουσιακό στοιχείο πωλείται σύμφωνα με τη λογιστική μονάδα που προσδιορίζεται σε άλλα ΔΠΧΑ (η οποία δύναται να είναι ένα επιμέρους περιουσιακό στοιχείο). Αυτό ισχύει ακόμα και όταν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι να χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι ο συμμετέχων στην αγορά κατέχει ήδη τα συμπληρωματικά περιουσιακά στοιχεία και τις συνδεδεμένες υποχρεώσεις.

33 Στην παράγραφο Β3 περιγράφεται η εφαρμογή της έννοιας της βάσης αποτίμησης για μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Εφαρμογή στις υποχρεώσεις και τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους μιας οντότητας

Γενικές αρχές

34 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι μια χρηματοοικονομική ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένας ίδιος συμμετοχικός τίτλος μιας οντότητας (π.χ. συμμετοχές στο εταιρικό κεφάλαιο εκδιδόμενες ως αντάλλαγμα μιας συνένωσης επιχειρήσεων) μεταβιβάζεται σε έναν συμμετέχοντα στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησής. Κατά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας θεωρούνται δεδομένα τα εξής:

α) Μια υποχρέωση θα παραμείνει σε εκκρεμότητα και ο συμμετέχων στην αγορά στον οποίο μεταβιβάζεται θα πρέπει να εκπληρώσει τη σχετική υποχρέωση. Η υποχρέωση δεν θα εκκαθαριστεί με τον αντισυμβαλλόμενο ή άλλως εξοφληθεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησής.

β) Ο ίδιος συμμετοχικός τίτλος μιας οντότητας θα παραμείνει σε κυκλοφορία και ο συμμετέχων στην αγορά στον οποίο μεταβιβάζεται θα αναλάβει τα δικαιώματα και τις ευθύνες που συνδέονται με τον τίτλο. Ο τίτλος δεν θα ακρωθεί ή άλλως εξοφληθεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησής.

35 Ακόμα και εάν δεν υπάρχει παρατηρήσιμη αγορά για την παροχή πληροφοριών αποτίμησης σχετικά με τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή του ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας (π.χ. διότι συμβατικοί και άλλοι νομικοί περιορισμοί εμποδίζουν τη μεταβίβαση των εν λόγω στοιχείων), δύναται να υπάρχει παρατηρήσιμη αγορά για τα εν λόγω στοιχεία εάν τα κατέχουν άλλα μέρη ως περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εταιρική ομολογία ή δικαίωμα αγοράς των μετοχών μιας οντότητας).

36 Σε κάθε περίπτωση, μια οντότητα μεγιστοποιεί τη χρήση των συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιεί τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών ώστε να εκπληρώσει τον στόχο της επιμέτρησής της εύλογης αξίας, ήτοι να εκτιμήσει την τιμή στην οποία μια κανονική συναλλαγή για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης ή του ίδιου συμμετοχικού τίτλου θα λάμβανε χώρα μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησής υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία

37 Όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη επίσημη τιμή για τη μεταβίβαση μιας πανομοιότυπης ή παρόμοιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας και το πανομοιότυπο στοιχείο βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που κατέχει το πανομοιότυπο στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία επιμέτρησής.

38 Στις εν λόγω περιπτώσεις, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου ως εξής:

α) με τη χρήση της επίσημης χρηματιστηριακής τιμής σε μια ενεργό αγορά για το πανομοιότυπο στοιχείο που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, εάν υπάρχει διαθέσιμη τέτοια τιμή

▼ M33

- β) εάν η τιμή αυτή δεν είναι διαθέσιμη, με τη χρήση άλλων παρατηρήσιμων εισροών, όπως η επίσημη τιμή σε μια αγορά που δεν είναι ενεργός για το πανομοιότυπο στοιχείο που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο
- γ) εάν οι παρατηρήσιμες τιμές στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω δεν είναι διαθέσιμες, με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης, όπως οι εξής:
- (i) μια προσέγγιση βάσει εισοδήματος (π.χ. μια τεχνική παρούσας αξίας που λαμβάνει υπόψη τις μελλοντικές ταμειακές ροές που αναμένει να λάβει ένας συμμετέχων στην αγορά από την κατοχή της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου ως περιουσιακό στοιχείο βλ. παραγράφους B10 και B11)·
 - (ii) μια προσέγγιση βάσει της αγοράς (π.χ. με τη χρήση επίσημων τιμών για παρόμοιες υποχρεώσεις ή συμμετοχικούς τίτλους στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία βλ. παράγραφους B5-B7).
- 39 Μια οντότητα προσαρμόζει την επίσημη τιμή μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο μόνο εάν υπάρχουν συγκεκριμένοι παράγοντες για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο που δεν ισχύουν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου. Μια οντότητα εξασφαλίζει ότι η τιμή του περιουσιακού στοιχείου δεν αντανakλά το αποτέλεσμα περιορισμού που εμποδίζει την πώληση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Ορισμένοι από τους παράγοντες που δύναται να δείχνουν ότι θα πρέπει να προσαρμοστεί η επίσημη τιμή του περιουσιακού στοιχείου είναι οι εξής:
- α) Η επίσημη τιμή του περιουσιακού στοιχείου αφορά παρεμφερή (αλλά όχι πανομοιότυπη) υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, η υποχρέωση ή ο συμμετοχικός τίτλος δύναται να έχουν κάποιο ιδιαίτερο χαρακτηριστικό (π.χ. την πιστωτική ποιότητα του εκδότη) το οποίο διαφέρει από το χαρακτηριστικό που αντανakλάται στην εύλογη αξία της παρεμφερούς υποχρέωσης ή συμμετοχικού τίτλου που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο.
 - β) Η λογιστική μονάδα για το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ίδια με τη λογιστική μονάδα για την υποχρέωση ή τον συμμετοχικό τίτλο. Για παράδειγμα, όσον αφορά τις υποχρεώσεις, σε ορισμένες περιπτώσεις η τιμή για ένα περιουσιακό στοιχείο αντανakλά μια σύνθετη τιμή για ένα πακέτο που περιέχει και τα οφειλόμενα από τον εκδότη ποσά καθώς και μια πιστωτική ενίσχυση τρίτου μέρους. Εάν η λογιστική μονάδα της υποχρέωσης δεν είναι η λογιστική μονάδα του σύνθετου πακέτου, στόχος είναι η επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης του εκδότη και όχι της εύλογης αξίας του σύνθετου πακέτου. Ως εκ τούτου, στις εν λόγω περιπτώσεις, η οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει την παρατηρούμενη τιμή για το περιουσιακό στοιχείο ώστε να αποκλειστεί η επίδραση της πιστωτικής ενίσχυσης τρίτου μέρους.
- Υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι που δεν βρίσκονται στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία*
- 40 Όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη επίσημη τιμή για τη μεταβίβαση μιας πανομοιότυπης ή παρεμφερούς υποχρέωσης ή ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας και το πανομοιότυπο στοιχείο δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου χρησιμοποιώντας τεχνική αποτίμησης από την οπτική ενός συμμετέχοντα στην αγορά που οφείλει την υποχρέωση ή έχει εκδώσει την αξίωση επί των ιδίων κεφαλαίων.
- 41 Για παράδειγμα, κατά την εφαρμογή μιας τεχνικής παρούσας αξίας, μια οντότητα δύναται να λαμβάνει υπόψη οποιοδήποτε από τα εξής:
- α) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που αναμένει ένας συμμετέχων στην αγορά να προκύψουν από την εκπλήρωση της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης που απαιτεί ένας συμμετέχων στην αγορά για την ανάληψη της υποχρέωσης (βλ. παράγραφους B31-B33)·

▼ M33

- β) το ποσό που θα λάβει ένας συμμετέχων στην αγορά για τη σύναψη ή την έκδοση πανομοιότυπης υποχρέωσης ή συμμετοχικού τίτλου, χρησιμοποιώντας τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του πανομοιότυπου στοιχείου (π.χ. το οποίο διαθέτει τα ίδια πιστωτικά χαρακτηριστικά) στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για την έκδοση μιας υποχρέωσης ή ενός συμμετοχικού τίτλου με τους ίδιους συμβατικούς όρους.

Κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων

- 42 Η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης αντανακλά την επίδραση του κινδύνου μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων. Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τον πιστωτικό κίνδυνο μιας οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις). Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων θεωρείται ότι είναι ο ίδιος πριν και μετά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης.

- 43 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα του πιστωτικού της κινδύνου (πιστοληπτική ικανότητα) και άλλους παράγοντες που δύναται να επηρεάζουν την πιθανότητα εκπλήρωσης ή μη εκπλήρωσης της υποχρέωσης. Το αποτέλεσμα αυτό δύναται να διαφέρει ανάλογα με την υποχρέωση, για παράδειγμα:

α) ανάλογα με το εάν η υποχρέωση είναι υποχρέωση παράδοσης διαθεσίμων (χρηματοοικονομική υποχρέωση) ή υποχρέωση παράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών (μη χρηματοοικονομική υποχρέωση)·

β) ανάλογα με τους όρους των πιστωτικών ενισχύσεων που σχετίζονται με την υποχρέωση, εάν υπάρχουν.

- 44 Η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης αντανακλά το αποτέλεσμα του κινδύνου μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων βάσει της λογιστικής της μονάδας. Ο εκδότης μιας υποχρέωσης που εκδίδεται με αδιαχώριστη πιστωτική ενίσχυση τρίτου η οποία λογιστικοποιείται ξεχωριστά από την υποχρέωση δεν περιλαμβάνει την επίδραση της πιστωτικής ενίσχυσης (π.χ. εγγύηση χρέους τρίτου) στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης. Εάν η πιστωτική ενίσχυση λογιστικοποιείται ξεχωριστά από την υποχρέωση, ο εκδότης λαμβάνει υπόψη τη δική του πιστοληπτική ικανότητα και όχι την πιστοληπτική ικανότητα του τρίτου εγγυητή κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης.

Περιορισμοί στη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας

- 45 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας, μια οντότητα δεν περιλαμβάνει ξεχωριστές εισροές ή προσαρμογές άλλων εισροών σχετικά με την ύπαρξη περιορισμού που εμποδίζει τη μεταβίβαση του στοιχείου. Η επίδραση ενός περιορισμού στη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας περιλαμβάνεται σιωπηρά ή ρητά στις άλλες εισροές στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

- 46 Για παράδειγμα, κατά την ημερομηνία συναλλαγής, αμφότεροι ο πιστωτής και ο οφειλέτης αποδέχθηκαν την τιμή συναλλαγής για την υποχρέωση έχοντας πλήρη επίγνωση ότι η υποχρέωση περιλαμβάνει έναν περιορισμό στη μεταβίβασή της. Δεδομένου ότι ο περιορισμός περιλαμβάνεται στην τιμή συναλλαγής, δεν απαιτείται ξεχωριστή εισροή ή προσαρμογή σε υφιστάμενη εισροή κατά την ημερομηνία συναλλαγής ώστε να αντανακλάται η επίδραση του περιορισμού στη μεταβίβαση. Αντιστοίχως, δεν απαιτείται ξεχωριστή εισροή ή προσαρμογή σε υφιστάμενη εισροή σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να αντανακλάται η επίδραση του περιορισμού στη μεταβίβαση.

▼ M33

Χρηματοοικονομική υποχρέωση με χαρακτηριστικό απαίτησης

- 47 Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. κατάθεση όψεως) δεν είναι κατώτερη του πληρωτέου κατ' απαίτηση ποσού, προεξοφλημένου από την πρώτη ημερομηνία κατά την οποία δύναται να είχε απαιτηθεί η καταβολή του ποσού.

Εφαρμογή σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις με θέσεις συμφητισμού σε κινδύνους αγοράς ή πιστωτικό κίνδυνο αντισυμβαλλομένου

- 48 Μια οντότητα που κατέχει μια ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εκτίθεται σε κινδύνους αγοράς (όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 7) και στον πιστωτικό κίνδυνο (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) καθενός εκ των αντισυμβαλλομένων. Εάν η οντότητα διαχειρίζεται την εν λόγω ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της καθαρής έκθεσής της είτε σε κινδύνους αγοράς είτε στον πιστωτικό κίνδυνο, η οντότητα δύναται να εφαρμόσει εξαίρεση στο παρόν ΔΠΧΑ για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Η εξαίρεση αυτή επιτρέπει σε κάθε οντότητα να επιμετρά την εύλογη αξία μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της τιμής που θα λάμβανε εάν πωλούσε μια καθαρή θέση αγοράς (ήτοι ένα περιουσιακό στοιχείο) για μια συγκεκριμένη έκθεση σε κίνδυνο ή εάν μεταβίβαζε μια καθαρή θέση πώλησης (ήτοι μια υποχρέωση) για μια συγκεκριμένη έκθεση σε κίνδυνο σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Αντιστοίχως, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με το πώς οι συμμετέχοντες στην αγορά θα τιμολογούσαν την καθαρή έκθεση σε κίνδυνο κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

- 49 Μια οντότητα επιτρέπεται να χρησιμοποιεί την εξαίρεση της παραγράφου 48 μόνο εάν πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) διαχειρίζεται την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της καθαρής έκθεσής της οντότητας σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς ή στον πιστωτικό κίνδυνο συγκεκριμένου αντισυμβαλλομένου σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου ή επενδύσεων της οντότητας
- β) παρέχει πληροφορίες στη βάση αυτή για την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στα βασικά στελέχη διοίκησης της οντότητας, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* και
- γ) απαιτείται ή έχει επιλέξει να επιμετρά τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία στην έκθεση οικονομικής κατάστασης στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς.

- 50 Η εξαίρεση της παραγράφου 48 δεν αφορά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η βάση για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στην έκθεση οικονομικής κατάστασης διαφέρει από τη βάση επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων, για παράδειγμα, εάν ένα ΔΠΧΑ δεν απαιτεί ή επιτρέπει την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων σε καθαρή βάση. Στις εν λόγω περιπτώσεις, μια οντότητα δύναται να πρέπει να καταναίμει τις προσαρμογές σε επίπεδο χαρτοφυλακίου (βλ. παραγράφους 53-56) στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που απαρτίζουν την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων η οποία υφίσταται διαχείριση βάσει της καθαρής έκθεσης της οντότητας στον κίνδυνο. Μια οντότητα πραγματοποιεί τις εν λόγω κατανομές εύλογα και συνεκτικά χρησιμοποιώντας κατάλληλη μεθοδολογία για τις περιστάσεις.

▼ **M33**

- 51 Μια οντότητα λαμβάνει απόφαση για τη λογιστική της πολιτική σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* ώστε να χρησιμοποιήσει την εξαίρεση της παραγράφου 48. Μια οντότητα που χρησιμοποιεί την εξαίρεση οφείλει να εφαρμόζει τη συγκεκριμένη λογιστική πολιτική, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής για την κατανομή προσαρμογών προσφοράς-ζήτησης (βλ. παράγραφους 53-55) και των πιστωτικών προσαρμογών (βλ. παράγραφο 56), κατά περίπτωση, συνεχώς μεταξύ των περιόδων για ένα συγκεκριμένο χαρτοφυλάκιο.

▼ **M53**

- 52 Η εξαίρεση της παραγράφου 48 εφαρμόζεται μόνο σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και άλλες συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα* (ή ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση*, εάν δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί το ΔΠΧΑ 9). Οι αναφορές σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στις παραγράφους 48-51 και 53-56 πρέπει να εκλαμβάνονται ως ισχύουσες σε όλες τις συμβάσεις εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 (ή του ΔΛΠ 39, εάν το ΔΠΧΑ 9 δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί) και να αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει αυτού, ανεξαρτήτως εάν εμπίπτουν στους ορισμούς των χρηματοοικονομικών μέσων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*.

▼ **M33****Έκθεση σε κινδύνους της αγοράς**

- 53 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48 για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων η διαχείριση των οποίων γίνεται βάσει της καθαρής έκθεσης της οντότητας σε συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς, η οντότητα χρησιμοποιεί την τιμή εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς που είναι πλέον αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας στις συγκεκριμένες περιστάσεις της καθαρής έκθεσης της οντότητας στους εν λόγω κινδύνους της αγοράς (βλ. παράγραφο 70-71).
- 54 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, μια οντότητα εξασφαλίζει ότι ο κίνδυνος (ή οι κίνδυνοι) της αγοράς στον οποίο αυτή εκτίθεται εντός της συγκεκριμένης ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι ουσιαστικά ο ίδιος. Για παράδειγμα, μια οντότητα δεν θα πρέπει να συνδυάζει τον κίνδυνο επιτοκίου που συνδέεται με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με τον κίνδυνο της τιμής εμπορεύματος που σχετίζεται με μια χρηματοοικονομική υποχρέωση διότι αυτό δεν μετριάξει την έκθεση της οντότητας στον κίνδυνο επιτοκίου ή στον κίνδυνο τιμής εμπορεύματος. Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, κάθε βασικός κίνδυνος που προκύπτει από το γεγονός ότι οι παράμετροι κινδύνου της αγοράς δεν είναι πανομοιότυποι λαμβάνεται υπόψη στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της ομάδας.
- 55 Αντιστοίχως, η διάρκεια της έκθεσης μιας οντότητας σε συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς που προκύπτει από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις είναι ουσιαστικά η ίδια. Για παράδειγμα, μια οντότητα που χρησιμοποιεί δωδεκάμηνη προθεσμιακή σύμβαση έναντι των ταμειακών ροών που σχετίζονται με την δωδεκάμηνη αξία της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός πενταετούς χρηματοοικονομικού μέσου εντός μιας ομάδας που απαρτίζεται μόνο από τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρά την εύλογη αξία της έκθεσης στον δωδεκάμηνο κίνδυνο επιτοκίου σε καθαρή βάση και της υπολειπόμενης έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου (ήτοι, κατά τα έτη 2-5) σε ακαθόριστη βάση.

Έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο συγκεκριμένου αντισυμβαλλομένου

- 56 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48 για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που έχει συναφθεί με έναν συγκεκριμένο

▼ M33

αντισυμβαλλόμενο, η οντότητα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα της καθαρής έκθεσης της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο του εν λόγω αντισυμβαλλομένου ή της καθαρής έκθεσης του αντισυμβαλλομένου στον πιστωτικό κίνδυνο της οντότητας κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, όταν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη τυχόν υφιστάμενες διευθετήσεις που μετριάζουν την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο σε περίπτωση αθέτησης (π.χ. μια σύμβαση-πλαίσιο συμφηφισμού με τον αντισυμβαλλόμενο ή μια συμφωνία που απαιτεί την ανταλλαγή πρόσθετων ασφαλειών βάσει της καθαρής έκθεσης κάθε μέρους στον πιστωτικό κίνδυνο του ετέρου μέρους). Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντανακλά τις προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με την πιθανότητα να είναι νομικά εφαρμοστά μια τέτοια διευθέτηση στην περίπτωση αθέτησης των υποχρεώσεων.

Εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση

- 57 Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση περιλαμβάνεται σε μια συναλλαγή ανταλλαγής για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, η τιμή συναλλαγής είναι η τιμή που θα καταβληθεί για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή που θα ληφθεί για την ανάληψη της υποχρέωσης (τιμή εισόδου). Αντιθέτως, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης είναι η τιμή που λαμβάνεται για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης (τιμή εξόδου). Οι οντότητες δεν πωλούν απαραίτητως τα περιουσιακά στοιχεία στην τιμή που κατέβαλαν για να τα αποκτήσουν. Αντιστοίχως, οι οντότητες δεν μεταβιβάζουν απαραίτητως υποχρεώσεις στην τιμή που έλαβαν για να τις αναλάβουν.
- 58 Σε πολλές περιπτώσεις, η τιμή συναλλαγής ισούται με την εύλογη αξία (π.χ. αυτό δύναται να ισχύει όταν κατά την ημερομηνία συναλλαγής η συναλλαγή για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει χώρα στην αγορά στην οποία θα πωλείτο το περιουσιακό στοιχείο).
- 59 Για να προσδιοριστεί εάν η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ισούται με την τιμή συναλλαγής, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα τη συναλλαγή και το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Στην παράγραφο B4 περιγράφονται καταστάσεις στις οποίες η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντανακλά την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση.
- 60 Εάν, βάσει άλλου ΔΠΧΑ, απαιτείται ή επιτρέπεται αρχικά η επιμέτρηση από μια οντότητα ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης στην εύλογη αξία και η τιμή συναλλαγής διαφέρει από την εύλογη αξία, η οντότητα αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει στα αποτελέσματά της, εκτός εάν άλλως προσδιορίζεται στο συγκεκριμένο ΔΠΧΑ.

Τεχνικές αποτίμησης

- 61 **Μια οντότητα χρησιμοποιεί τεχνικές αποτίμησης που είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις και για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή δεδομένα για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μεγιστοποιώντας τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιώντας τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών.**
- 62 Ο στόχος της χρήσης μιας τεχνικής αποτίμησης είναι η εκτίμηση της τιμής στην οποία λαμβάνει χώρα μια κανονική συναλλαγή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Τρεις ευρέως χρησιμοποιούμενες τεχνικές αποτίμησης είναι η προσέγγιση βάσει της αγοράς, η προσέγγιση βάσει του κόστους και η προσέγγιση βάσει του εισοδήματος. Οι κύριες πτυχές των εν λόγω προσεγγίσεων συνοψίζονται στις παραγράφους B5-B11. Μια οντότητα χρησιμοποιεί τεχνικές αποτίμησης σύμφωνες με μία ή περισσότερες από τις προσεγγίσεις αυτές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

▼ **M33**

- 63 Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι κατάλληλη η χρήση μιας μεμονωμένης τεχνικής αποτίμησης (π.χ. κατά την αποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης με τη χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Σε άλλες περιπτώσεις, είναι κατάλληλη η χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης (π.χ. αυτό μπορεί να ισχύει κατά την αποτίμηση μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών). Εάν χρησιμοποιούνται πολλαπλές τεχνικές αποτίμησης για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, τα αποτελέσματα (ήτοι οι αντίστοιχες ενδείξεις εύλογης αξίας) αξιολογούνται λαμβάνοντας υπόψη το εύλογο του εύρους τιμών που δείχνουν τα αποτελέσματα αυτά. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας είναι το σημείο εντός αυτού του εύρους που είναι το πλέον αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας στις συγκεκριμένες περιστάσεις.
- 64 Εάν η τιμή συναλλαγής είναι η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και πρόκειται να χρησιμοποιηθεί τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί μη παρατηρήσιμες εισροές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας σε μεταγενέστερες περιόδους, η τεχνική αποτίμησης βαθμονομείται έτσι ώστε, κατά την αρχική αναγνώριση, το αποτέλεσμα της τεχνικής αποτίμησης να ισούται με την τιμή συναλλαγής. Η βαθμονόμηση εξασφαλίζει ότι η τεχνική αποτίμησης αντανακλά τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και βοηθά μια οντότητα να προσδιορίσει εάν απαιτείται προσαρμογή στην τεχνική αποτίμησης (π.χ. ενδέχεται να υπάρχει χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που δεν λαμβάνεται υπόψη από την τεχνική αποτίμησης). Μετά την αρχική αναγνώριση, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας με τη χρήση τεχνικής ή τεχνικών αποτίμησης που χρησιμοποιούν μη παρατηρήσιμες εισροές, μια οντότητα πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι εν λόγω τεχνικές αποτίμησης αντανακλούν παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς (π.χ. την τιμή για παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
- 65 Οι τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας εφαρμόζονται με συνέπεια. Ωστόσο, δύναται να απαιτείται αλλαγή στην τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της (π.χ. αλλαγή στη στάθμισή της όταν χρησιμοποιούνται πολλαπλές τεχνικές αποτίμησης ή αλλαγή σε μια προσαρμογή που πραγματοποιείται σε μια τεχνική αποτίμησης) εάν η αλλαγή οδηγεί σε επιμέτρηση που είναι εξίσου ή περισσότερο αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας υπό τις παρούσες περιστάσεις. Αυτό δύναται να ισχύει, για παράδειγμα, εάν λαμβάνει χώρα οποιοδήποτε από τα εξής:
- α) αναπτύσσονται νέες αγορές
 - β) καθίστανται διαθέσιμες νέες πληροφορίες
 - γ) δεν είναι πλέον διαθέσιμες πληροφορίες που χρησιμοποιούνταν στο παρελθόν
 - δ) βελτιώνονται οι τεχνικές αποτίμησης ή
 - ε) μεταβάλλονται οι συνθήκες της αγοράς.
- 66 Οι αναθεωρήσεις που προκύπτουν από μια μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της λογιστικοποιούνται ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Ωστόσο, δεν απαιτούνται οι γνωστοποιήσεις βάσει του ΔΛΠ 8 για μεταβολή σε μια λογιστική εκτίμηση στην περίπτωση αναθεωρήσεων που προκύπτουν από μεταβολή σε μια τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της.

Εισροές σε τεχνικές αποτίμησης**Γενικές αρχές**

- 67 **Οι τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μεγιστοποιούν τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιούν τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών.**
- 68 Παραδείγματα αγορών στις οποίες δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες εισροές για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. χρηματοοικονομικά μέσα) περιλαμβάνουν τα χρηματιστήρια, τις αγορές διαπραγματευτών (dealer markets), τις αγορές μεσιτών (brokered markets) και τις αγορές άμεσης διαπραγμάτευσης (principal-to-principal markets) (βλ. παράγραφο B34).

▼ M33

69 Μια οντότητα επιλέγει εισροές που συμφωνούν με τα χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που θα λάμβαναν υπόψη οι συμμετέχοντες στην αγορά σε μια συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (βλ. παραγράφους 11 και 12). Σε ορισμένες περιπτώσεις τα εν λόγω χαρακτηριστικά οδηγούν στην εφαρμογή μιας προσαρμογής, όπως υπερτιμήματος ή έκπτωσης (π.χ. υπερτίμημα για την απόκτηση ελέγχου ή έκπτωση για μη ελέγχουσα συμμετοχή). Ωστόσο, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας δεν περιλαμβάνει υπερτίμημα ή έκπτωση που δεν συμφωνεί με τη λογιστική μονάδα στο ΔΠΧΑ που απαιτεί ή επιτρέπει την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (βλ. παραγράφους 13 και 14). Τα υπερτίμηματα ή οι εκπτώσεις που αντανακλούν το μέγεθος ως χαρακτηριστικό της συμμετοχής μιας οντότητας (συγκεκριμένα, συντελεστής αποκλεισμού που προσαρμόζει την επίσημη τιμή ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης διότι ο κανονικός ημερήσιος όγκος συναλλαγών της αγοράς δεν επαρκεί για να απορροφήσει την ποσότητα που κατέχει η οντότητα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 80) αντί ως χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης (π.χ. υπερτίμημα για την απόκτηση ελέγχου κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ελέγχουσας συμμετοχής) δεν επιτρέπονται κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Σε όλες τις περιπτώσεις, εάν υπάρχει επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά (ήτοι *εισροές 1ου επιπέδου*) για ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση, μια οντότητα χρησιμοποιεί την τιμή αυτή χωρίς προσαρμογή κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, με την εξαίρεση όσων προσδιορίζονται στην παράγραφο 79.

Εισροές με βάση τις τιμές ζήτησης και προσφοράς

70 Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση αποτιμώμενη στην εύλογη αξία διαθέτει τιμή ζήτησης και τιμή προσφοράς (π.χ. εισροή από αγορά διαπραγματευτών), η τιμή εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς που είναι η πλέον αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας υπό τις δεδομένες περιστάσεις χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ανεξαρτήτως του πού ταξινομείται η εισροή εντός της ιεραρχίας εύλογης αξίας (ήτοι 1ο, 2ο ή 3ο επίπεδο, βλ. παραγράφους 72-90). Η χρήση τιμών ζήτησης για θέσεις περιουσιακών στοιχείων και τιμών προσφοράς για θέσεις υποχρεώσεων επιτρέπεται αλλά δεν απαιτείται.

71 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αποκλείει τη χρήση τιμολόγησης σε μεσαίες τιμές αγοράς ή άλλων συμβάσεων τιμολόγησης που χρησιμοποιούνται από τις συμμετέχοντες στην αγορά ως ένα πρακτικό μέσο επιμέτρησης της εύλογης αξίας εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς.

Ιεραρχία εύλογης αξίας

72 Για την αύξηση της συνέπειας και της συγκρισιμότητας στις επιμετρήσεις εύλογης αξίας και τις συναφείς γνωστοποιήσεις, το παρόν ΔΠΧΑ καθορίζει ιεραρχία εύλογης αξίας που κατηγοριοποιεί σε τρία επίπεδα (βλ. παραγράφους 76-90) τις εισροές στις τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Η ιεράρχηση εύλογης αξίας δίνει μέγιστη προτεραιότητα στις επίσημες τιμές (χωρίς προσαρμογές) σε αγορές με σημαντικό όγκο συναλλαγών για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις (εισροές 1ου επιπέδου) και ελάχιστη προτεραιότητα σε μη παρατηρήσιμες εισροές (*εισροές 3ου επιπέδου*).

73 Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εισροές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης δύναται να κατηγοριοποιούνται εντός διαφορετικών επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Στις περιπτώσεις αυτές, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας κατηγοριοποιείται στο σύνολό της στο ίδιο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας με αυτό της εισροής κατώτατου επιπέδου που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση. Η αξιολόγηση της σημασίας μιας επιμέρους εισροής σε ολόκληρη την επιμέτρηση απαιτεί τη λήψη απόφασης κατά περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη παράγοντες σχετικούς με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Οι προσαρμογές που οδηγούν σε επιμετρήσεις βάσει της εύλογης αξίας, όπως το κόστος πώλησης κατά την επιμέτρηση εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του επιπέδου στην ιεραρχία εύλογης αξίας εντός του οποίου κατηγοριοποιείται η επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

▼ **M33**

74 Η διαθεσιμότητα συναφών εισροών και η σχετική τους υποκειμενικότητα δύναται να επηρεάζουν την επιλογή κατάλληλων τεχνικών αποτίμησης (βλ. παράγραφο 61). Ωστόσο, η ιεράρχηση εύλογης αξίας κατηγοριοποιεί τις εισροές στις τεχνικές αποτίμησης όχι τις τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, η επιμέτρηση μιας εύλογης αξίας που αναπτύσσεται με τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας δύναται να κατηγοριοποιείται στο 2ο ή το 3ο επίπεδο, ανάλογα με τις εισροές που είναι σημαντικές για ολόκληρη την επιμέτρηση και το επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας εντός του οποίου κατηγοριοποιούνται οι εν λόγω εισροές.

75 Εάν μια παρατηρήσιμη εισροή απαιτεί προσαρμογή με τη χρήση μη παρατηρήσιμης εισροής και η προσαρμογή αυτή οδηγήσει σε επιμέτρηση σημαντικά υψηλότερης ή χαμηλότερης αξίας, η επιμέτρηση που προκύπτει θα πρέπει να κατηγοριοποιηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, εάν ένας συμμετέχων στην αγορά λάβει υπόψη την επίδραση ενός περιορισμού στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση της τιμής για το περιουσιακό στοιχείο, μια οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει την επίσημη τιμή ώστε να αντανakλά την επίδραση του περιορισμού αυτού. Εάν αυτή η επίσημη τιμή είναι *εισροή 2ου επιπέδου* και η προσαρμογή είναι μη παρατηρήσιμη εισροή που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση, η επιμέτρηση θα πρέπει να ταξινομηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

Εισροές 1ου επιπέδου

76 Οι εισροές 1ου επιπέδου είναι οι επίσημες χρηματιστηριακές τιμές (χωρίς προσαρμογή) στις αγορές για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στις οποίες έχει πρόσβαση η οντότητα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

77 Μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά παρέχει τις πλέον αξιόπιστες αποδείξεις της εύλογης αξίας και χρησιμοποιείται χωρίς προσαρμογή για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας όποτε υπάρχει διαθέσιμη, με την εξαίρεση όσων προσδιορίζονται στην παράγραφο 79.

78 Εισροή 1ου επιπέδου θα υπάρχει διαθέσιμη για πολλά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ορισμένα εκ των οποίων δύναται να ανταλλάσσονται σε πολλαπλές ενεργείς αγορές (π.χ. σε διαφορετικά χρηματιστήρια). Ως εκ τούτου, έμφαση στο 1ο επίπεδο δίδεται στον προσδιορισμό αμφότερων των εξής:

α) της κύριας αγοράς για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή, απουσία κύριας αγοράς, της πλέον συμφέρουσας αγοράς για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και

β) του εάν μια οντότητα δύναται να πραγματοποιήσει συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση χρησιμοποιώντας την τιμή στην αγορά αυτή κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

79 Μια οντότητα πραγματοποιεί προσαρμογή στις εισροές 1ου επιπέδου μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν μια οντότητα κατέχει μεγάλο αριθμό παρεμφερών (αλλά όχι πανομοιότυπων) περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (π.χ. χρεωστικούς τίτλους) που επιμετρούνται στην εύλογη αξία και υπάρχει διαθέσιμη επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά αλλά δεν είναι άμεσα προσβάσιμη για καθένα από τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις μεμονωμένα (ήτοι, δεδομένου του μεγάλου αριθμού παρεμφερών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που κατέχει η οντότητα, είναι δύσκολο να ληφθούν πληροφορίες τιμολόγησης για καθένα επιμέρους περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης). Στην περίπτωση αυτή, ως πρακτικό μέσο, η οντότητα δύναται να επιμετρήσει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας εναλλακτική μέθοδο αποτίμησης που δεν βασίζεται αποκλειστικά σε επίσημες

▼ **M33**

χρηματιστηριακές τιμές (π.χ. τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου (matrix pricing)). Ωστόσο, η χρήση εναλλακτικής μεθόδου τιμολόγησης οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας σε χαμηλότερο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

- β) Όταν μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά δεν αντανακλά την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Αυτό δύναται να συμβαίνει εάν, για παράδειγμα, σημαντικά γεγονότα (όπως συναλλαγές σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης, συναλλαγές σε αγορά μεσιτών ή ανακοινώσεις) λαμβάνουν χώρα μετά το κλείσιμο μιας αγοράς αλλά πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης. Μια οντότητα θεσπίζει και εφαρμόζει με συνοχή πολιτική για τον εντοπισμό τέτοιων γεγονότων που δύναται να επηρεάζουν τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας. Ωστόσο, εάν η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή προσαρμοστεί βάσει των νέων πληροφοριών, η προσαρμογή οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας εντός κατώτερου επιπέδου της ιεραρχίας εύλογης αξίας.
- γ) Όταν η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας επιμετράται με τη χρήση της επίσημης χρηματιστηριακής τιμής για το πανομοιότυπο στοιχείο που ανταλλάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο σε μια ενεργό αγορά και η τιμή αυτή πρέπει να προσαρμοστεί βάσει παραγόντων που αφορούν συγκεκριμένα το στοιχείο ή το περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 39). Εάν δεν απαιτείται προσαρμογή στην επίσημη χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου, αυτό οδηγεί σε κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας στο 1ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Ωστόσο, κάθε προσαρμογή στην επίσημη χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας σε χαμηλότερο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

- 80 Εάν μια οντότητα κατέχει μια θέση σε ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (συμπεριλαμβανομένης μιας θέσης που περιλαμβάνει μεγάλο αριθμό πανομοιότυπων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, όπως η κατοχή χρηματοοικονομικών μέσων) και το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση τυγχάνει διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης επιμετράται στο 1ο επίπεδο ως το πληκτικό της επίσημης χρηματιστηριακής τιμής για το επιμέρους περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση και της ποσότητας που κατέχει η οντότητα. Αυτό ισχύει ακόμα και εάν ο κανονικός ημερήσιος όγκος συναλλαγών μιας αγοράς δεν επαρκεί ώστε να απορροφήσει την ποσότητα που κατέχει η οντότητα και η χορήγηση εντολής για την πώληση της θέσης σε μια μεμονωμένη συναλλαγή δύναται να επηρεάσει την επίσημη τιμή.

Εισροές 2ου επιπέδου

- 81 Οι εισροές 2ου επιπέδου είναι εισροές πέραν των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών που περιλαμβάνονται στο 1ο επίπεδο οι οποίες είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση είτε άμεσα είτε έμμεσα.
- 82 Εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση διαθέτει προκαθορισμένη (συμβατική) διάρκεια, μια εισροή 2ου επιπέδου πρέπει να είναι παρατηρήσιμη για ουσιαστικά την πλήρη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Στις εισροές 2ου επιπέδου περιλαμβάνονται οι εξής:

- α) επίσημες τιμές για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε ενεργές αγορές

▼ **M33**

- β) επίσημες τιμές για πανομοιότυπα ή παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε αγορές που δεν είναι ενεργές
- γ) εισροές πέραν των επίσημων τιμών που είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, όπως, για παράδειγμα:
- (i) επιτόκια και καμπύλες απόδοσης παρατηρήσιμες σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα
 - (ii) τεκμαρτές μεταβλητότητες και
 - (iii) πιστωτικά περιθώρια.
- δ) *εισροές στηριζόμενες από την αγορά.*
- 83 Οι προσαρμογές στις εισροές 2ου επιπέδου ποικίλουν ανάλογα με παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Στους παράγοντες αυτούς περιλαμβάνονται οι εξής:
- α) η κατάσταση και η θέση του περιουσιακού στοιχείου
 - β) ο βαθμός στον οποίο οι εισροές αφορούν στοιχεία συγκρίσιμα με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (συμπεριλαμβανομένων των παραγόντων που περιγράφονται στην παράγραφο 39)· και
 - γ) ο όγκος ή το επίπεδο δραστηριότητας στις αγορές εντός των οποίων παρατηρούνται οι εισροές.
- 84 Μια προσαρμογή στις εισροές 2ου επιπέδου που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση δύναται να οδηγήσει σε κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας εάν η προσαρμογή χρησιμοποιεί σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές.
- 85 Στην παράγραφο B35 περιγράφεται η χρήση εισροών 2ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Εισροές 3ου επιπέδου

- 86 Οι εισροές 3ου επιπέδου είναι μη παρατηρήσιμες εισροές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
- 87 Μη παρατηρήσιμες εισροές χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στον βαθμό που δεν υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες εισροές, γεγονός που καλύπτει καταστάσεις στις οποίες υπάρχει ελάχιστη ή δεν υπάρχει καθόλου δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Ωστόσο, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας παραμένει ο ίδιος, ήτοι μια τιμή εξόδου κατά την ημερομηνία επιμέτρησης από την οπτική ενός συμμετέχοντα στη αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση. Ως εκ τούτου, οι μη παρατηρήσιμες εισροές αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο.

▼ **M33**

- 88 Οι υποθέσεις σχετικά με τον κίνδυνο περιλαμβάνουν τον κίνδυνο που ενυπάρχει σε μια συγκεκριμένη τεχνική αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (όπως ένα μοντέλο τιμολόγησης) και τον κίνδυνο που ενυπάρχει στις εισροές στην τεχνική αποτίμησης. Μια επιμέτρηση που δεν περιλαμβάνει προσαρμογή βάσει του κινδύνου δεν αποτελεί επιμέτρηση της εύλογης αξίας εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κάποιον κίνδυνο κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτείται να γίνει προσαρμογή βάσει του κινδύνου όταν υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα στην επιμέτρηση (π.χ. όταν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας σε σύγκριση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και η οντότητα έχει αποφασίσει ότι η τιμή συναλλαγής ή η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντανακλά την εύλογη αξία, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B37-B47).
- 89 Μια οντότητα αναπτύσσει μη παρατηρήσιμες εισροές χρησιμοποιώντας τις καλύτερες πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της βάσει των περιστάσεων, στις οποίες δύναται να περιλαμβάνονται τα ίδια δεδομένα της εταιρείας. Κατά την ανάπτυξη μη παρατηρήσιμων εισροών, μια οντότητα δύναται να ξεκινήσει με τα δικά της δεδομένα αλλά πρέπει να προσαρμόσει τα δεδομένα αυτά, εάν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που δείχνουν ότι άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικά δεδομένα ή εάν υπάρχει κάτι συγκεκριμένο σχετικά με την οντότητα το οποίο δεν είναι διαθέσιμο στους άλλους συμμετέχοντες της αγοράς (π.χ. μια συνέργεια που αφορά συγκεκριμένα την οντότητα). Μια οντότητα δεν χρειάζεται να καταβάλει εξαντλητικές προσπάθειες για να λάβει πληροφορίες σχετικά με τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά. Ωστόσο, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη όλες τις πληροφορίες για τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά που είναι ευλόγως διαθέσιμες. Οι μη παρατηρήσιμες εισροές που αναπτύσσονται κατά τον τρόπο που περιγράφεται ανωτέρω θεωρούνται υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά και πληρούν τον στόχο της επιμέτρησης της εύλογης αξίας.
- 90 Στην παράγραφο B36 περιγράφεται η χρήση εισροών 3ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

- 91 **Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να εκτιμήσουν τα εξής:**
- α) για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρούμενες στην εύλογη αξία σε επαναλαμβανόμενη ή μη επαναλαμβανόμενη βάση στην έκθεση οικονομικής κατάστασης μετά την αρχική αναγνώριση, τις τεχνικές αποτίμησης και τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των εν λόγω επιμετρήσεων·
- β) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας με τη χρήση σημαντικών μη παρατηρήσιμων εισροών (3ο επίπεδο), την επίδραση των μετρήσεων στα κέρδη ή τις ζημιές ή στα λοιπά συνολικά έσοδα της περιόδου.

▼ **M33**

92 Για την επίτευξη των στόχων της παραγράφου 91, μια οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τα εξής:

- α) το επίπεδο λεπτομέρειας που απαιτείται για την εκπλήρωση των απαιτήσεων γνωστοποίησης
- β) την έμφαση που πρέπει να δίδεται σε καθεμιά από τις διάφορες απαιτήσεις
- γ) το βαθμό συγκέντρωσης και διαχωρισμού που πρέπει να πραγματοποιηθεί και
- δ) εάν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπλέον πληροφορίες για την αξιολόγηση των γνωστοποιούμενων ποσοτικών πληροφοριών.

Εάν οι προβλεπόμενες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ και με άλλα ΔΠΧΑ γνωστοποιήσεις δεν επαρκούν για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 91, μια οντότητα γνωστοποιεί επιπλέον πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των στόχων αυτών.

93 Για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 91, μια οντότητα γνωστοποιεί, τουλάχιστον, τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (βλ. παράγραφο 94 για πληροφορίες για τον προσδιορισμό κατάλληλων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων) επιμετρούμενων στην εύλογη αξία (συμπεριλαμβανομένων μετρήσεων βάσει της εύλογης αξίας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ) στην έκθεση οικονομικής κατάστασης μετά την αρχική αναγνώριση:

- α) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, την επιμέτρηση εύλογης αξίας στο τέλος της περιόδου αναφοράς, και για μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, τους λόγους της επιμέτρησης. Επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων είναι αυτές που απαιτούνται ή επιτρέπονται βάσει άλλων ΔΠΧΑ στην έκθεση οικονομικής κατάστασης στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων είναι αυτές που απαιτούνται ή επιτρέπονται βάσει άλλων ΔΠΧΑ στην έκθεση οικονομικής κατάστασης σε συγκεκριμένες περιστάσεις (π.χ. όταν μια οντότητα επιμετρά ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται προς πώληση στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες* διότι η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη από τη λογιστική του αξία)
- β) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας, το επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας στο οποίο ταξινομούνται στο σύνολό τους οι επιμετρήσεις εύλογης αξίας (1ο, 2ο ή 3ο επίπεδο)
- γ) για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που κατέχει η οντότητα στο τέλος της περιόδου αναφοράς και που επιμετρούνται στην εύλογη αξία σε επαναλαμβανόμενη βάση, τα ποσά οποιονδήποτε μεταφορών μεταξύ του 1ου και του 2ου επιπέδου της ιεραρχίας εύλογης αξίας, τους λόγους για τις εν λόγω μεταβολές και την πολιτική της οντότητας για τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο θεωρείται ότι λαμβάνουν χώρα μεταφορές μεταξύ επιπέδων (βλ. παράγραφο 95). Οι μεταφορές σε κάθε επίπεδο γνωστοποιούνται και συζητούνται ξεχωριστά από τις μεταφορές εκτός κάθε επιπέδου

▼ M33

- δ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας που έχουν ταξινομηθεί στο 2ο και στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, περιγραφή των τεχνικών αποτίμησης και των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Εάν έχει υπάρξει μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης (π.χ. στροφή από προσέγγιση βάσει της αγοράς σε μια προσέγγιση βάσει εισοδήματος ή χρήση επιπρόσθετης τεχνική αποτίμησης), η οντότητα γνωστοποιεί τη μεταβολή αυτή και τους λόγους πραγματοποίησής της. Για επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, μια οντότητα παρέχει ποσοτικές πληροφορίες για τις σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Μια οντότητα δεν απαιτείται να δημιουργήσει ποσοτικές πληροφορίες για να συμμορφώνεται με τη συγκεκριμένη απαίτηση γνωστοποίησης εάν δεν έχουν αναπτυχθεί από την οντότητα ποσοτικές μη παρατηρήσιμες εισροές κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (π.χ. όταν μια οντότητα χρησιμοποιεί τιμές από προηγούμενες συναλλαγές ή πληροφορίες τιμολόγησης τρίτων χωρίς προσαρμογή). Ωστόσο, κατά τη γνωστοποίηση αυτή, μια οντότητα δεν δύναται να αγνοεί ποσοτικές μη παρατηρήσιμες εισροές που είναι σημαντικές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και είναι ευλόγως διαθέσιμες στην οντότητα
- ε) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, συμφωνία των υπολοίπων της αρχής της περιόδου με τα υπόλοιπα του τέλους περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου που οφείλονται στα εξής:
- (i) συνολικά κέρδη ή ζημίες για την περίοδο αναγνωρισμένα στα αποτελέσματα και τα κονδύλια στα αποτελέσματα στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω κέρδη ή ζημίες
 - (ii) συνολικά κέρδη ή ζημίες για την περίοδο αναγνωρισμένα στα λοιπά συνολικά έσοδα και τα κονδύλια στα λοιπά συνολικά έσοδα στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω κέρδη ή ζημίες
 - (iii) αγορές, πωλήσεις, εκδόσεις και εκκαθαρίσεις (κάθε είδος μεταβολής γνωστοποιείται ξεχωριστά)
 - (iv) τα ποσά οποιωνδήποτε μεταφορών εντός ή εκτός του 3ου επιπέδου της ιεραρχίας εύλογης αξίας, τους λόγους των εν λόγω μεταφορών και την πολιτική της οντότητας για τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιούνται μεταφορές μεταξύ των επιπέδων (βλ. παράγραφο 95). Οι μεταφορές στο 3ο επίπεδο γνωστοποιούνται και αναλύονται ξεχωριστά από τις μεταφορές εκτός του 3ου επιπέδου
- στ) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, το ποσό των συνολικών κερδών ή ζημιών της περιόδου που αναφέρεται στο στοιχείο ε) εδάφιο (i) που περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα το οποίο οφείλεται στη μεταβολή στα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες σε σχέση με τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που κατέχει η οντότητα στο τέλος της περιόδου αναφοράς και το κονδύλι στα αποτελέσματα στο οποίο αναγνωρίζονται τα εν λόγω μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες
- ζ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, περιγραφή των διεργασιών αποτίμησης που χρησιμοποιεί η οντότητα (συμπεριλαμβανομένου, για παράδειγμα, του τρόπου με τον οποίο η οντότητα αποφασίζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες αποτίμησης και αναλύει τις μεταβολές στις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας από τη μια περίοδο στην άλλη)

▼ M33

- η) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας:
- (i) για κάθε παρόμοια επιμέτρηση, μια αφηγηματική περιγραφή της ευαισθησίας της επιμέτρησης εύλογης αξίας στις μεταβολές σε μη παρατηρήσιμες εισροές εάν μια διαφορετικού ύψους μεταβολή στις εν λόγω εισροές δύναται να οδηγήσει σε επιμέτρηση σημαντικά υψηλότερης ή χαμηλότερης εύλογης αξίας. Εάν υπάρχουν διασυνδέσεις μεταξύ των εν λόγω εισροών και άλλων μη παρατηρήσιμων εισροών που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μια οντότητα οφείλει να περιγράψει επίσης τις εν λόγω διασυνδέσεις και το πώς αυτές δύναται να μεγιστοποιούν ή να μετριάσουν το αποτέλεσμα των μεταβολών στις μη παρατηρήσιμες εισροές στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Για να υπάρξει συμμόρφωση με την εν λόγω απαίτηση γνωστοποίησης, η αφηγηματική περιγραφή της ευαισθησίας στις μεταβολές στις μη παρατηρήσιμες εισροές περιλαμβάνει τουλάχιστον τις μη παρατηρήσιμες εισροές που γνωστοποιούνται κατά τη συμμόρφωση με το στοιχείο δ):
 - (ii) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εάν η μεταβολή μιας ή περισσότερων μη παρατηρήσιμων εισροών ώστε να αντανakλώνται ευλόγως πιθανές εναλλακτικές υποθέσεις θα προκαλούσε σημαντική μεταβολή της εύλογης αξίας, μια οντότητα οφείλει να δηλώνει το γεγονός αυτό και να γνωστοποιεί το αποτέλεσμα των μεταβολών αυτών. Η οντότητα γνωστοποιεί τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το αποτέλεσμα μιας μεταβολής ώστε να αντανakλάται μια ευλόγως πιθανή εναλλακτική υπόθεση. Για τον σκοπό αυτό, η σημασία κρίνεται βάσει των κερδών ή των ζημιών και με τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία ή τις συνολικές υποχρεώσεις ή, όταν οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, με το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων
- θ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από την τρέχουσα χρήση του, μια οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και τον λόγο για τον οποίο το μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται κατά τρόπο διαφορετικό από τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του.

94 Μια οντότητα προσδιορίζει κατάλληλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων βάσει των εξής:

- α) της φύσης, των χαρακτηριστικών και των κινδύνων του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης και
- β) του επιπέδου στην ιεραρχία της εύλογης αξίας στο οποίο κατηγοριοποιείται η επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

Ο αριθμός των κατηγοριών δύναται να είναι μεγαλύτερος για επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας διότι οι επιμετρήσεις αυτές ενέχουν μεγαλύτερο βαθμό αβεβαιότητας και υποκειμενικότητας. Ο προσδιορισμός κατάλληλων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για τις οποίες πρέπει να παρέχονται γνωστοποιήσεις για τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας απαιτεί τη λήψη απόφασης κατά περίπτωση. Μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων συχνά απαιτεί μεγαλύτερο διαχωρισμό από τα κονδύλια που παρουσιάζονται στην έκθεση οικονομικής κατάστασης. Ωστόσο, μια οντότητα παρέχει πληροφορίες που αρκούν ώστε να είναι δυνατή η συμφωνία με τα κονδύλια που παρουσιάζονται στην έκθεση οικονομικής κατάστασης. Εάν άλλο ΔΠΧΑ προσδιορίζει την κατηγορία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, μια οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την κατηγορία αυτή κατά την παροχή των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται στο παρόν ΔΠΧΑ, εάν η κατηγορία αυτή πληροί τις απαιτήσεις της παρούσας παραγράφου.

▼ **M33**

- 95 Μια οντότητα γνωστοποιεί και εφαρμόζει συνεχώς την πολιτική της για να προσδιορίζει πότε θεωρείται ότι πραγματοποιούνται μεταφορές μεταξύ των επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας σύμφωνα με την παράγραφο 93 στοιχεία γ) και ε)(iv). Η πολιτική για τον χρονικό προσδιορισμό των μεταφορών είναι η ίδια και για τις μεταφορές σε επίπεδα και για τις μεταφορές εκτός επιπέδων. Παραδείγματα πολιτικών χρονικού προσδιορισμού των μεταφορών είναι, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- α) η ημερομηνία του περιστατικού ή της μεταβολής στις περιστάσεις που προκάλεσε τη μεταφορά,
 - β) η έναρξη της περιόδου αναφοράς,
 - γ) το τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 96 Εάν μια οντότητα λάβει μια απόφαση λογιστικής πολιτικής για τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.
- 97 Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δεν επιμετρούνται στην εύλογη αξία στην έκθεση οικονομικής κατάστασης αλλά για την οποία γνωστοποιείται η εύλογη αξία, μια οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 93 στοιχεία β), δ) και θ). Ωστόσο, μια οντότητα δεν απαιτείται να παρέχει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές που χρησιμοποιήθηκαν στις επιμετρήσεις εύλογης αξίας που έχουν ταξινομηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας βάσει της παραγράφου 93 στοιχείο δ). Για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, μια οντότητα δεν χρειάζεται να πραγματοποιεί τις άλλες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ.
- 98 Για μια υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία και εκδίδεται με αδιαχώριστη πιστωτική ενίσχυση τρίτου, ο εκδότης οφείλει να γνωστοποιήσει την ύπαρξη της εν λόγω πιστωτικής ενίσχυσης και το εάν αυτή αντανακλάται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης.
- 99 Μια οντότητα παρουσιάζει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή θεωρείται καταλληλότερη.

*Προσάρτημα Α***Ορισμοί**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

ενεργός αγορά	Αγορά στην οποία οι συναλλαγές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση λαμβάνουν χώρα με επαρκή συχνότητα και όγκο ώστε να παρέχονται συνεχώς πληροφορίες τιμολόγησης.
προσέγγιση βάσει κόστους	Τεχνική αποτίμησης που αντανακλά το ποσό που θα απαιτείτο σήμερα για την αντικατάσταση της ικανότητας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (αποκαλούμενο συχνά «τρέχον κόστος αντικατάστασης»).
τιμή εισόδου	Η τιμή που καταβάλλεται για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που λαμβάνεται για την ανάληψη μιας υποχρέωσης σε μια συναλλαγή ανταλλαγής.
τιμή εξόδου	Η τιμή που λαμβάνεται για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης.
αναμενόμενη ταμειακή ροή	Ο σταθμισμένος βάσει πιθανοτήτων μέσος όρος (ήτοι, μέσος της κατανομής) των πιθανών μελλοντικών ταμειακών ροών

▼ **M33**

εύλογη αξία	Η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
μέγιστη και βέλτιστη χρήση	Η χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από συμμετέχοντες στην αγορά που θα μεγιστοποιούσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (π.χ. μια επιχείρηση) εντός της οποίας θα χρησιμοποιούταν το περιουσιακό στοιχείο.
προσέγγιση βάσει εισοδήματος	Τεχνικές αποτίμησης που μετατρέπουν μελλοντικά ποσά (π.χ. ταμειακές ροές ή έσοδα και έξοδα) σε ένα τρέχον (ήτοι προεξοφλημένο) ποσό. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας προσδιορίζει βάσει της αξίας που δείχνουν οι τρέχουσες προσδοκίες της αγοράς για τα εν λόγω μελλοντικά ποσά.
εισροές	<p>Οι υποθέσεις που χρησιμοποιούν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο, όπως οι εξής:</p> <p>α) ο κίνδυνος που ενυπάρχει σε μια συγκεκριμένη τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (όπως ένα μοντέλο τιμολόγησης)· και</p> <p>β) ο κίνδυνος που ενυπάρχει στις εισροές σε μια τεχνική αποτίμησης.</p> <p>Οι εισροές δύναται να είναι παρατηρήσιμες ή μη παρατηρήσιμες.</p>
Εισροές 1ου επιπέδου	Επίσημες χρηματιστηριακές τιμές (χωρίς προσαρμογή) σε ενεργείς αγορές για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στις οποίες έχει πρόσβαση η οντότητα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
Εισροές 2ου επιπέδου	Εισροές εκτός των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών που περιλαμβάνονται στο 1ο επίπεδο οι οποίες είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση είτε άμεσα είτε έμμεσα.
Εισροές 3ου επιπέδου	Μη παρατηρήσιμες εισροές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
προσέγγιση βάσει της αγοράς	Τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί τιμές και άλλες συναφείς πληροφορίες παραγόμενες από τις συναλλαγές της αγοράς που περιλαμβάνουν πανομοιότυπα ή συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως μια επιχείρηση.
εισροές στηριζόμενες από την αγορά	Εισροές προερχόμενες κυρίως ή στηριζόμενες από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς μέσω συσχετισμού ή με άλλα μέσα.

▼ **M33****συμμετέχοντες στην αγορά**

Αγοραστές και πωλητές στη κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που διαθέτουν όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- α) Είναι ανεξάρτητοι μεταξύ τους, ήτοι δεν είναι συνδεδεμένα μέρη κατά την έννοια του ΔΛΠ 24, παρόλο που η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών δύναται να χρησιμοποιηθεί ως εισροή σε μια επιμέτρηση εύλογης αξίας, εάν μια οντότητα έχει αποδείξει ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τους όρους της αγοράς.
- β) Διαθέτουν ουσιαστική γνώση και κατανοούν ευλόγως το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και τη συναλλαγή χρησιμοποιώντας όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών που δύναται να λάβουν μέσω συνηθισμένων και καθιερωμένων προσπαθειών δέουσας επιμέλειας.
- γ) Είναι σε θέση να πραγματοποιήσουν συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
- δ) Είναι πρόθυμοι να συνάψουν συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, ήτοι διαθέτουν κίνητρο αλλά δεν είναι αναγκασμένοι ή άλλως υποχρεωμένοι να το πράξουν.

πλέον συμφέρουσα αγορά

Η αγορά που μεγιστοποιεί το ποσό που λαμβάνεται από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή ελαχιστοποιεί το ποσό που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης, λαμβάνοντας υπόψη τα έξοδα συναλλαγής και τα μεταφορικά έξοδα.

κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων

Ο κίνδυνος ότι μια οντότητα δεν θα εκπληρώσει μια υποχρέωση. Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων περιλαμβάνει μεταξύ άλλων, τον πιστωτικό κίνδυνο μιας οντότητας.

παρατηρήσιμες εισροές

Εισροές που αναπτύσσονται χρησιμοποιώντας δεδομένα της αγοράς, όπως δημοσίως διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με πραγματικά γεγονότα ή συναλλαγές, και που αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

κανονική συναλλαγή

Μια συναλλαγή που υποθέτει έκθεση στην αγορά για μια περίοδο πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να επιτρέπει εμπορικές δραστηριότητες που είναι συνηθισμένες και καθιερωμένες για συναλλαγές που περιλαμβάνουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις δεν είναι υποχρεωτική συναλλαγή (π.χ. αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση λόγω δυσχερούς θέσης).

▼ **M33**

κύρια αγορά	Η αγορά που διαθέτει το μεγαλύτερο όγκο και επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
ασφάλιστρο κινδύνου	Αποζημίωση που επιδιώκουν συμμετέχοντες στην αγορά που αποστρέφονται τον κίνδυνο ώστε να αναλάβουν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αποκαλείται επίσης «προσαρμογή βάσει του κινδύνου».
έξοδα συναλλαγής	<p>Το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης μιας υποχρέωσης στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που οφείλεται άμεσα στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης και πληροί αμφοτέρωτα τα ακόλουθα κριτήρια:</p> <p>α) Απορρέει άμεσα από τη συναλλαγή και είναι ουσιαστικής σημασίας για τη συναλλαγή.</p> <p>β) Η οντότητα δεν θα επιβαρυνόταν με αυτό εάν δεν είχε ληφθεί η απόφαση πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης (παρόμοιο με το κόστος πώλησης του ΔΠΧΑ 5).</p>
μεταφορικά έξοδα	Τα έξοδα που προκύπτουν για τη μεταφορά ενός περιουσιακού στοιχείου από την τρέχουσα θέση του στην κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά.
λογιστική μονάδα	Το επίπεδο στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση συνδυάζεται ή διαχωρίζεται σε ένα ΔΠΧΑ για σκοπούς αναγνώρισης.
μη παρατηρήσιμες εισροές	Εισροές για τις οποίες δεν υπάρχουν διαθέσιμα δεδομένα της αγοράς και οι οποίες αναπτύσσονται χρησιμοποιώντας τις βέλτιστες διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

*Προσάρτημα Β***Οδηγός εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-99 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

B1 Οι αποφάσεις που λαμβάνονται σε διάφορες καταστάσεις αποτίμησης δύναται να διαφέρουν. Το παρόν προσάρτημα περιγράφει τις αποφάσεις που δύναται να λαμβάνονται όταν μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία σε διάφορες καταστάσεις αποτίμησης.

▼ **M33****Η ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ**

- B2** Ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας είναι η εκτίμηση της τιμής στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μια οντότητα πρέπει να προσδιορίσει τα εξής:
- α) το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που είναι το υποκείμενο της επιμέτρησης (σύμφωνα με τη λογιστική του μονάδα)·
 - β) στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, την κατάλληλη για την επιμέτρηση βάση αποτίμησης (σύμφωνα με τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του)·
 - γ) την κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση·
 - δ) την κατάλληλη για την επιμέτρηση τεχνική αποτίμησης, λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα δεδομένα για την ανάπτυξη εισροών που αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης και το επίπεδο στην ιεραρχία εύλογης αξίας στο οποίο ταξινομούνται οι εισροές.

ΒΑΣΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 31-33)

- B3** Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ως ομάδα (όπως έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση) ή σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. μια επιχείρηση), η επίδραση της βάσης αποτίμησης εξαρτάται από τις περιστάσεις. Για παράδειγμα:
- α) η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου δύναται να είναι η ίδια είτε το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ανεξάρτητα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία είτε με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Αυτό δύναται να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι μια επιχείρηση την οποία θα συνεχίσουν να λειτουργούν οι συμμετέχοντες στην αγορά. Στην περίπτωση αυτή, η συναλλαγή θα περιλάμβανε την αποτίμηση της επιχείρησης στο σύνολό της. Η χρήση των περιουσιακών στοιχείων ως ομάδα σε μια συνεχιζόμενη επιχείρηση θα δημιουργούσε συνέργειες διαθέσιμες στους συμμετέχοντες στην αγορά (ήτοι συνέργειες των συμμετεχόντων στην αγορά που, ως εκ τούτου, θα επηρέαζαν την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είτε ανεξάρτητα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία είτε με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις)
 - β) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μέσω προσαρμογών στην αξία του ανεξάρτητα χρησιμοποιούμενου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό δύναται να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι μηχανήμα και η επιμέτρηση της εύλογης αξίας του προσδιορίζεται με τη χρήση μιας παρατηρούμενης τιμής για παρεμφερές μηχανήμα (που δεν έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση), προσαρμοσμένη βάσει των εξόδων μεταφοράς και εγκατάστασης έτσι ώστε η επιμέτρηση της εύλογης αξίας να αντανακλά την τρέχουσα κατάσταση και θέση του μηχανήματος (εγκατεστημένο και διαμορφωμένο προς χρήση)·
 - γ) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μέσω των υποθέσεων που χρησιμοποίησαν οι συμμετέχοντες στην αγορά για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι απόθεμα ημιτελών προϊόντων το οποίο είναι μοναδικό και οι συμμετέχοντες στην αγορά πρόκειται να μετατρέψουν το απόθεμα σε τελικά προϊόντα, για την εύλογη αξία του αποθέματος θεωρείται ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά έχουν αποκτήσει ή πρόκειται να αποκτήσουν κάθε εξειδικευμένο μηχανήμα απαραίτητο για τη μετατροπή του αποθέματος σε τελικά προϊόντα

▼ M33

- δ) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκε για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αυτό δύναται να ισχύει όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος πλεοναζόντων κερδών (excess earnings) πολλαπλών χρήσεων για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου διότι αυτή η τεχνική αποτίμησης συγκεκριμένα λαμβάνει υπόψη τη συμβολή οποιωνδήποτε συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων και των συναφών υποχρεώσεων στην ομάδα στην οποία θα χρησιμοποιούταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο
- ε) σε πιο περιορισμένες καταστάσεις, όταν μια οντότητα χρησιμοποιεί ένα περιουσιακό στοιχείο εντός μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων, η οντότητα δύναται να επιμετρήσει το περιουσιακό στοιχείο σε ποσό που προσεγγίζει την εύλογη αξία του κατά την κατανομή της εύλογης αξίας της ομάδας περιουσιακών στοιχείων στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία της ομάδας. Αυτό δύναται να ισχύει εάν η αποτίμηση περιλαμβάνει ακίνητα και η εύλογη αξία βελτιωμένων ακινήτων (ήτοι μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων) κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία που την απαρτίζουν (όπως γη και βελτιώσεις).

ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 57-60)

- B4 Για να προσδιοριστεί εάν η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ισούται με την τιμή συναλλαγής, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα τη συναλλαγή και το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για παράδειγμα, η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση εάν ισχύει μια από τις ακόλουθες συνθήκες:
- α) Η συναλλαγή πραγματοποιείται μεταξύ συνδεδεμένων μερών, παρόλο που η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών δύναται να χρησιμοποιηθεί ως εισροή στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας εάν η οντότητα διαθέτει αποδείξεις ότι η συναλλαγή διενεργήθηκε σύμφωνα με τους όρους της αγοράς.
- β) Η συναλλαγή λαμβάνει χώρα υπό πίεση ή ο πωλητής εξαναγκάζεται να αποδεχθεί την τιμή της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει εάν ο πωλητής αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες.
- γ) Η λογιστική μονάδα που αντιπροσωπεύεται στην τιμή συναλλαγής διαφέρει από τη λογιστική μονάδα του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που επιμετράται στην εύλογη αξία. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία είναι μόνο ένα από τα στοιχεία στη συναλλαγή (π.χ. σε μια συνένωση επιχειρήσεων), η συναλλαγή περιλαμβάνει μη δηλωθέντα δικαιώματα και προνόμια που επιμετρούνται ξεχωριστά σύμφωνα με άλλο ΔΠΧΑ ή η τιμή της συναλλαγής περιλαμβάνει τα έξοδα συναλλαγής.
- δ) Η αγορά στην οποία λαμβάνει χώρα η συναλλαγή διαφέρει από την κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά. Για παράδειγμα, οι αγορές δύναται να διαφέρουν εάν η οντότητα είναι διαπραγματευτής που πραγματοποιεί συναλλαγές με τους πελάτες στη λιανική αγορά αλλά η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για τη συναλλαγή εξόδου είναι με άλλους διαπραγματευτές στην αγορά διαπραγματευτών.

▼ **M33**

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 61-66)

Προσέγγιση βάσει της αγοράς

- B5** Η προσέγγιση βάσει της αγοράς χρησιμοποιεί τιμές και άλλες συναφείς πληροφορίες παραγόμενες από τις συναλλαγές στην αγορά που περιλαμβάνουν πανομοιότυπα ή συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως μια επιχείρηση.
- B6** Για παράδειγμα, οι τεχνικές αποτίμησης που συμφωνούν με την προσέγγιση βάσει της αγοράς χρησιμοποιούν συχνά πολλαπλάσια προερχόμενα από ένα σύνολο συγκρίσιμων στοιχείων. Τα πολλαπλάσια δύναται να είναι σε διαστήματα με διαφορετικό πολλαπλάσιο για κάθε συγκρίσιμο στοιχείο. Η επιλογή του κατάλληλου πολλαπλάσιου εντός του διαστήματος απαιτεί λήψη απόφασης κατά περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη ποιοτικούς και ποσοτικούς παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα τη μέτρηση.
- B7** Στις τεχνικές αποτίμησης που συμφωνούν με την προσέγγιση βάσει της αγοράς περιλαμβάνεται η τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου (matrix pricing). Η τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου είναι μια μαθηματική τεχνική που χρησιμοποιείται κυρίως για την αποτίμηση ορισμένων τύπων χρηματοοικονομικών μέσων, όπως τα χρεόγραφα, χωρίς να βασίζεται η οντότητα αποκλειστικά σε επίσημες χρηματιστηριακές τιμές για τα συγκεκριμένα χρεόγραφα, αλλά στη σχέση των χρεογράφων με άλλα συγκρίσιμα χρεόγραφα με επίσημες χρηματιστηριακές τιμές.

Προσέγγιση βάσει κόστους

- B8** Η προσέγγιση βάσει του κόστους αντανάκλα το ποσό που θα απαιτείτο σήμερα για την αντικατάσταση της ικανότητας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (αποκαλούμενο συχνά «τρέχον κόστος αντικατάστασης»).
- B9** Από την οπτική ενός πωλητή-συμμετέχοντα στην αγορά, η τιμή που θα λάμβανε για το περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στο κόστος για έναν αγοραστή-συμμετέχοντα στην αγορά να αποκτήσει ή να κατασκευάσει ένα υποκατάστατο περιουσιακό στοιχείο συγκρίσιμης χρηστικότητας, προσαρμοσμένο βάσει απαρχαίωσης. Αυτό συμβαίνει διότι ένας αγοραστής-συμμετέχων στην αγορά δεν θα πλήρωνε περισσότερο για ένα περιουσιακό στοιχείο από το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να αντικαταστήσει την ικανότητα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Η απαρχαίωση περιλαμβάνει τη φυσική επιδείνωση, τη λειτουργική (τεχνολογική) απαρχαίωση και την οικονομική (εξωτερική) απαρχαίωση και είναι ευρύτερη από την απόσβεση για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς (κατανομή ιστορικού κόστους) ή για φορολογικούς σκοπούς (χρησιμοποιώντας καθορισμένες διάρκειες ζωής). Σε πολλές περιπτώσεις, η μέθοδος του τρέχοντος κόστους αντικατάστασης χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενσώματων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Προσέγγιση βάσει εισοδήματος

- B10** Η προσέγγιση βάσει εισοδήματος μετατρέπει μελλοντικά ποσά (π.χ. ταμειακές ροές ή έσοδα και έξοδα) σε ένα τρέχον (ήτοι προεξοφλημένο) ποσό. Όταν χρησιμοποιείται η προσέγγιση βάσει του εισοδήματος, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντανάκλα τις τρέχουσες προσδοκίες της αγοράς για τα εν λόγω μελλοντικά ποσά.

- B11** Οι εν λόγω τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τα εξής:

α) τεχνικές παρούσας αξίας (βλ. παραγράφους B12-B30)·

β) μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης, όπως το μοντέλο Black-Scholes-Merton ή ένα διωνυμικό μοντέλο (ήτοι μοντέλο πλέγματος), που ενσωματώνουν τεχνικές παρούσας αξίας και αντανάκλουν αμφοτέρη τη χρονική αξία και την εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης· και

▼ **M33**

- γ) τη μέθοδο πλεοναζόντων κερδών πολλαπλών χρήσεων η οποία χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ορισμένων άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Τεχνικές παρούσας αξίας

- B12 Στις παραγράφους B13-B30 περιγράφεται η χρήση τεχνικών παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Οι παράγραφοι αυτοί εστιάζουν σε μια τεχνική προσαρμογής του προεξοφλητικού επιτοκίου και σε μια τεχνική *αναμενόμενων ταμειακών ροών* (αναμενόμενης παρούσας αξίας) Στις παραγράφους αυτές δεν προδιαγράφεται η χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνικής παρούσας αξίας ούτε περιορίζεται η χρήση τεχνικών παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στις τεχνικές που παρουσιάζονται. Η τεχνική παρούσας αξίας που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας εξαρτάται από τα γεγονότα και τις συνθήκες που αφορούν συγκεκριμένα το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (π.χ. εάν δύναται να παρατηρηθούν στην αγορά τιμές για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις) και τη διαθεσιμότητα επαρκών δεδομένων.

Τα συστατικά στοιχεία της επιμέτρησης της παρούσας αξίας

- B13 Η παρούσα αξία (ήτοι η εφαρμογή της προσέγγισης βάσει του εισοδήματος) είναι εργαλείο που χρησιμοποιείται για τη σύνδεση μελλοντικών ποσών (π.χ. ταμειακών ροών ή αξιών) με ένα υφιστάμενο ποσό με τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης με τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας περιλαμβάνει όλα τα ακόλουθα στοιχεία από την οπτική των συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
- α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών για το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση
- β) προσδοκίες για τις πιθανές διακυμάνσεις του ποσού και τον χρονικό προσδιορισμό των ταμειακών ροών που αντανακλούν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές
- γ) τη χρονική αξία των χρημάτων, εκπροσωπούμενη από το επιτόκιο χρηματικών περιουσιακών στοιχείων άνευ κινδύνου που διαθέτουν ημερομηνίες λήξης ή διάρκειες που συμπίπτουν με την περίοδο που καλύπτουν οι ταμειακές ροές και δεν προκαλούν ούτε αβεβαιότητα στον χρονικό προσδιορισμό ούτε κίνδυνο αθέτησης υποχρεώσεων στον κάτοχο (ήτοι επιτόκιο άνευ κινδύνου)
- δ) την τιμή για την ανάληψη της αβεβαιότητας που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές (ήτοι ασφάλιστρο κινδύνου)
- ε) άλλους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη βάσει των περιστάσεων
- στ) για μια υποχρέωση, τον κίνδυνο μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που αφορά τη συγκεκριμένη υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένου του πιστωτικού κινδύνου της ίδιας της οντότητας (ήτοι του οφειλέτη).

Γενικές αρχές

- B14 Οι τεχνικές παρούσας αξίας διαφέρουν στον τρόπο με τον οποίο περιλαμβάνουν τα στοιχεία της παραγράφου B13. Ωστόσο, όλες οι ακόλουθες γενικές αρχές διέπουν την εφαρμογή οποιασδήποτε τεχνικής παρούσας αξίας που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας:
- α) Οι ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.
- β) Οι ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να λαμβάνουν υπόψη μόνο τους παράγοντες που οφείλονται στο επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

▼ M33

- γ) Για να αποφευχθεί η διπλή εκτίμηση ή η παράλειψη των αποτελεσμάτων παραγόντων κινδύνου, τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να αντανακλούν υποθέσεις που συμφωνούν με τις υποθέσεις που ενυπάρχουν στις ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντανακλά την αβεβαιότητα στις προσδοκίες σχετικά με μελλοντικές αθετήσεις υποχρεώσεων είναι κατάλληλο εάν χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές ενός δανείου (ήτοι τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου). Το ίδιο επιτόκιο δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται εάν χρησιμοποιούνται αναμενόμενες (ήτοι σταθμισμένες βάσει πιθανότητας) ταμειακές ροές (ήτοι τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας) διότι οι αναμενόμενες ταμειακές ροές αντανακλούν ήδη υποθέσεις για την αβεβαιότητα σε μελλοντικές καταστάσεις αθέτησης υποχρεώσεων αντίθετα, θα πρέπει να χρησιμοποιείται προεξοφλητικό επιτόκιο ανάλογο του κινδύνου που ενυπάρχει στις αναμενόμενες ταμειακές ροές.
- δ) Οι υποθέσεις για τις ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια θα πρέπει να συμφωνούν εσωτερικά. Για παράδειγμα, οι ονομαστικές ταμειακές ροές, οι οποίες περιλαμβάνουν τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο που περιλαμβάνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Το ονομαστικό επιτόκιο άνευ κινδύνου περιλαμβάνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Οι πραγματικές ταμειακές ροές, οι οποίες αποκλείουν τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο που αποκλείει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Αντιστοίχως, οι ταμειακές ροές μετά φόρου θα πρέπει να προεξοφλούνται με τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου μετά φόρου. Οι προ φόρου ταμειακές ροές θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο σύμφωνο με αυτές τις ταμειακές ροές.
- ε) Τα προεξοφλητικά επιτόκια θα πρέπει να συμφωνούν με τους υποκείμενους οικονομικούς παράγοντες του νομίσματος στο οποίο εκφράζονται οι ταμειακές ροές.

Κίνδυνος και αβεβαιότητα

- B15 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας με τη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας πραγματοποιείται υπό συνθήκες αβεβαιότητας διότι οι χρησιμοποιούμενες ταμειακές ροές είναι εκτιμήσεις και όχι γνωστά ποσά. Σε πολλές περιπτώσεις, το ποσό και ο χρονικός προσδιορισμός των ταμειακών ροών είναι αβέβαια. Ακόμα και συμβατικά καθορισμένα ποσά, όπως οι δόσεις δανείου, είναι αβέβαια, εάν υπάρχει κίνδυνος αθέτησης των υποχρεώσεων.
- B16 Οι συμμετέχοντες στην αγορά επιδιώκουν γενικά αποζημίωση (ήτοι ασφάλιστρο κινδύνου) ώστε να αναλάβουν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας θα πρέπει να περιλαμβάνει ασφάλιστρο κινδύνου που να αντανακλά το ποσό που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ζητούσαν ως αποζημίωση για την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές. Διαφορετικά, η επιμέτρηση δεν θα αντανακλά πιστά την εύλογη αξία. Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να είναι δύσκολος ο προσδιορισμός του κατάλληλου ασφαλίστρου κινδύνου. Ωστόσο, ο βαθμός δυσκολίας δεν είναι από μόνος του επαρκής λόγος για την εξαίρεση ενός ασφαλίστρου κινδύνου.
- B17 Οι τεχνικές παρούσας αξίας διαφέρουν στον τρόπο με τον οποίο προβλέπουν προσαρμογή βάσει του κινδύνου και στον τύπο ταμειακών ροών που χρησιμοποιούν. Για παράδειγμα:
- α) Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου (βλ. παράγραφους B18-B22) χρησιμοποιεί ένα προσαρμοσμένο βάσει του κινδύνου προεξοφλητικό επιτόκιο και συμβατικές, υποσχόμενες ή πιθανότερες ταμειακές ροές.
- β) Η 1η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας (βλ. παράγραφο B25) χρησιμοποιεί αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου και άνευ κινδύνου επιτόκιο.
- γ) Η 2η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας (βλ. παράγραφο B26) χρησιμοποιεί αναμενόμενες ταμειακές ροές μη προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου και προεξοφλητικό επιτόκιο προσαρμοσμένο ώστε να περιλαμβάνει το ασφάλιστρο κινδύνου που απαιτούν οι συμμετέχοντες στην αγορά. Το επιτόκιο αυτό διαφέρει από το επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου.

▼ **M33***Τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου*

- B18 Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου χρησιμοποιεί ένα μεμονωμένο σύνολο ταμειακών ροών από το εύρος πιθανών εκτιμώμενων ποσών, είτε αυτές είναι συμβατικές είτε υποσχόμενες (όπως στην περίπτωση ομολογίας) είτε πιθανότερες ταμειακές ροές. Σε όλες τις περιπτώσεις, αυτές οι ταμειακές ροές εξαρτώνται από την εμφάνιση προσδιορισμένων γεγονότων (π.χ. οι συμβατικές ή υποσχόμενες ταμειακές ροές για μια ομολογία εξαρτώνται από τη μη αθέτηση των υποχρεώσεων από μέρους του οφειλέτη). Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου προέρχεται από παρατηρούμενες αποδόσεις συγκρίσιμων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων τα οποία τυγχάνουν διαπραγμάτευσης στην αγορά. Αντιστοίχως, οι συμβατικές, υποσχόμενες ή πιθανότερες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με παρατηρούμενο ή εκτιμώμενο επιτόκιο της αγοράς για τις εν λόγω εξαρτώμενες ταμειακές ροές (ήτοι απόδοση της αγοράς).
- B19 Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου απαιτεί ανάλυση δεδομένων της αγοράς για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Η συγκρισιμότητα προσδιορίζεται εξετάζοντας τη φύση των ταμειακών ροών (π.χ. εάν οι ταμειακές ροές είναι συμβατικές ή μη συμβατικές και είναι πιθανόν να ανταποκρίνονται παρόμοια σε αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες), καθώς και άλλους παράγοντες (π.χ. πιστοληπτική ικανότητα, πρόσθετες ασφάλειες, διάρκεια, περιοριστικά σύμφωνα και ρευστότητα). Εναλλακτικά, εάν ένα μεμονωμένο συγκρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση δεν αντανακλά ορθά τον κίνδυνο που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που επιμετράται, δύναται να είναι εφικτός ο προσδιορισμός προεξοφλητικού επιτοκίου με τη χρήση δεδομένων για διάφορα συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε συνάρτηση με την άνευ κινδύνου καμπύλη απόδοσης (ήτοι με τη χρήση μιας προσέγγισης συγκέντρωσης).
- B20 Για να διασαφηνιστεί μια προσέγγιση συγκέντρωσης (build-up approach), ας υποτεθεί ότι το περιουσιακό στοιχείο Α είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 800NM⁽¹⁾ σε ένα έτος (ήτοι δεν υπάρχει χρονική αβεβαιότητα). Υπάρχει μια καθιερωμένη αγορά για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες για τα στοιχεία αυτά, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με την τιμή. Από αυτά τα συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία:
- α) Το στοιχείο Β είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 1.200NM σε ένα έτος και έχει αγοραία τιμή 1.083NM. Συνεπώς, η συναγόμενη ετήσια απόδοση (ήτοι απόδοση στην αγορά μετά από ένα έτος) είναι 10,8 τοις εκατό $[(1.200NM/1.083NM) - 1]$.
 - β) Το περιουσιακό στοιχείο Γ είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 700NM σε δύο έτη και έχει αγοραία τιμή 566NM. Συνεπώς, η συναγόμενη ετήσια απόδοση (ήτοι απόδοση στην αγορά μετά από δύο έτη) είναι 11,2 τοις εκατό $[(700NM/566NM)^{0,5} - 1]$.
 - γ) Και τα τρία περιουσιακά στοιχεία είναι συγκρίσιμα όσον αφορά τον κίνδυνο (ήτοι διασπορά των πιθανών κερδών και ζημιών και της πίστωσης).
- B21 Βάσει του χρονικού προσδιορισμού των συμβατικών πληρωμών που θα ληφθούν για το στοιχείο Α σε σχέση με το χρονικό προσδιορισμό για το στοιχείο Β και το στοιχείο Γ (ήτοι ένα έτος για το στοιχείο Β έναντι δύο ετών για το στοιχείο Γ), το στοιχείο Β θεωρείται πιο συγκρίσιμο με το στοιχείο Α. Χρησιμοποιώντας τη συμβατική πληρωμή που θα ληφθεί για το στοιχείο Α (800NM) και το ετήσιο επιτόκιο της αγοράς που προέρχεται από το στοιχείο Β (10,8 τοις εκατό), η εύλογη αξία του στοιχείου Α είναι 722NM $(800NM/1,108)$. Εναλλακτικά, απουσία διαθέσιμων πληροφοριών στην αγορά για το στοιχείο Β, το ετήσιο επιτόκιο της αγοράς θα μπορούσε να ληφθεί από το στοιχείο Γ με τη χρήση της προσέγγισης συγκέντρωσης. Στην περίπτωση αυτή, το διετές επιτόκιο της αγοράς που αναφέρεται για το στοιχείο Γ (11,2 τοις εκατό) θα προσαρμοζόταν σε ετήσιο επιτόκιο της αγοράς χρησιμοποιώντας τη δομή βάσει διάρκειας της άνευ κινδύνου καμπύλης απόδοσης. Πρόσθετες πληροφορίες και ανάλυση δύναται να απαιτούνται για να προσδιοριστεί εάν τα ασφάλιστρα κινδύνου για το μονοετές και το διετές περιουσιακό στοιχείο είναι τα ίδια. Εάν προσδιοριστεί ότι τα ασφάλιστρα κινδύνου για το μονοετές και το διετές περιουσιακό στοιχείο δεν είναι τα ίδια, η διετής απόδοση της αγοράς θα πρέπει να προσαρμοστεί περαιτέρω σχετικά.

(¹) Στο παρόν ΔΠΧΑ τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (NM).

▼ **M33**

B22 Όταν εφαρμόζεται η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου για σταθερές εισπράξεις ή πληρωμές, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές του επιμετρούμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης περιλαμβάνεται στο προεξοφλητικό επιτόκιο. Σε ορισμένες εφαρμογές της τεχνικής προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου σε ταμειακές ροές που δεν είναι σταθερές εισπράξεις ή πληρωμές, δύναται να απαιτείται προσαρμογή στις ταμειακές ροές ώστε να επιτυγχάνεται συγκρισιμότητα με το παρατηρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από το οποίο προέρχεται το προεξοφλητικό επιτόκιο.

Τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας

B23 Η τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας χρησιμοποιεί ως αφετηρία ένα σύνολο ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύει το σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο όλων των πιθανών μελλοντικών ταμειακών ροών (ήτοι τις αναμενόμενες ταμειακές ροές). Η εκτίμηση που προκύπτει είναι πανομοιότυπη με την αναμενόμενη αξία η οποία, σε στατιστικούς όρους, είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος των πιθανών τιμών μιας διακριτής τυχαίας μεταβλητής χρησιμοποιώντας για τη στάθμιση τις αντίστοιχες πιθανότητες. Δεδομένου ότι όλες οι πιθανές ταμειακές ροές είναι σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων, η αναμενόμενη ταμειακή ροή που προκύπτει δεν εξαρτάται από την εμφάνιση οποιουδήποτε προσδιορισμένου γεγονότος (σε αντίθεση με τις ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου).

B24 Κατά τη λήψη μιας επενδυτικής απόφασης οι συμμετέχοντες στην αγορά που αποστρέφονται τον κίνδυνο θα λάμβαναν υπόψη τον κίνδυνο οι πραγματικές ταμειακές ροές να διαφέρουν από τις αναμενόμενες ταμειακές ροές. Η θεωρία του χαρτοφυλακίου πραγματοποιεί διάκριση μεταξύ δύο ειδών κινδύνου:

- α) του μη συστηματικού (διαφοροποιήσιμου) κινδύνου, ήτοι του κινδύνου που αφορά συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση
- β) του συστηματικού (μη διαφοροποιήσιμου) κινδύνου), ήτοι του κοινού κινδύνου που ενέχει ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από κοινού με άλλα στοιχεία σε ένα διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο.

Η θεωρία του χαρτοφυλακίου υποστηρίζει ότι σε μια αγορά που βρίσκεται σε ισορροπία οι συμμετέχοντες στην αγορά αποζημιώνονται μόνο για την ανάληψη του συστηματικού κινδύνου που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές. (Σε ανεπαρκείς ή εκτός ισορροπίας αγορές δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες άλλες μορφές απόδοσης ή αποζημίωσης.)

B25 Η 1η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας προσαρμόζει τις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς) αφαιρώντας ένα ασφάλιστρο ταμειακού κινδύνου (ήτοι αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου). Αυτές οι προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου αναμενόμενες ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν μια ταμειακή ροή βάσει της αρχής του βέβαιου ισοδυνάμου, η οποία προεξοφλείται με άνευ κινδύνου επιτόκιο. Μια ταμειακή ροή βάσει της αρχής του βέβαιου ισοδυνάμου αφορά μια αναμενόμενη ταμειακή ροή (όπως προσδιορίζεται) προσαρμοσμένη βάσει του κινδύνου, έτσι ώστε ο συμμετέχων στην αγορά να μην ενδιαφέρεται να ανταλλάξει μια σίγουρη ταμειακή ροή με μια αναμενόμενη ταμειακή ροή. Για παράδειγμα, εάν ένας συμμετέχων στην αγορά ήταν πρόθυμος να ανταλλάξει μια αναμενόμενη ταμειακή ροή 1.200NM με μια σίγουρη ροή 1.000NM, τα 1.000NM είναι το βέβαιο ισοδύναμο των 1.200NM (ήτοι ο 200NM αντιπροσωπεύουν το ασφάλιστρο κινδύνου). Στην περίπτωση αυτή ο συμμετέχων στην αγορά δεν ενδιαφέρεται για το περιουσιακό στοιχείο που κατέχει.

▼ M33

B26 Αντιθέτως, η 2η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας προβλέπει προσαρμογή βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς) με την εφαρμογή ενός ασφαλιστρου κινδύνου στο άνευ κινδύνου επιτόκιο. Αντιστοίχως, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με επιτόκιο που αντιστοιχεί σε ένα αναμενόμενο επιτόκιο που σχετίζεται με σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές (ήτοι αναμενόμενη απόδοση). Τα μοντέλα που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση ριψοκίνδυνων περιουσιακών στοιχείων, όπως το μοντέλο αποτίμησης πάγιου κεφαλαίου, δύναται να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της αναμενόμενης απόδοσης. Δεδομένου ότι το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου αποτελεί απόδοση σχετική με εξαρτώμενες ταμειακές ροές, είναι πιθανό να είναι υψηλότερο από το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στη 2η μέθοδο της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας, το οποίο είναι μια αναμενόμενη απόδοση που σχετίζεται με αναμενόμενες ή σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές.

B27 Για να διασαφηνιστεί η 1η και η 2η μέθοδος, ως υποθεθεί ότι ένα περιουσιακό στοιχείο διαθέτει αναμενόμενες ταμειακές ροές ύψους 780NM κατ' έτος, προσδιορισμένες βάσει των πιθανών ταμειακών ροών και των πιθανοτήτων που παρουσιάζονται ακολούθως. Το ισχύον άνευ κινδύνου επιτόκιο για τις ταμειακές ροές είναι 5 τοις εκατό με ορίζοντα ενός έτους και το ασφάλιστρο συστηματικού κινδύνου για ένα περιουσιακό στοιχείο με το ίδιο προφίλ κινδύνου είναι 3 τοις εκατό.

Πιθανές ταμειακές ροές	Πιθανότητα	Σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές
500NM	15 %	75NM
800NM	60 %	480NM
900NM	25 %	225NM
Αναμενόμενες ταμειακές ροές		780NM

B28 Σε αυτό το απλό παράδειγμα οι αναμενόμενες ταμειακές ροές (780NM) αντιπροσωπεύουν το σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο των τριών πιθανών αποτελεσμάτων. Σε πιο ρεαλιστικές καταστάσεις δύναται να υπάρχουν πολλά πιθανά αποτελέσματα. Ωστόσο, για την εφαρμογή της τεχνικής της αναμενόμενης παρούσας αξίας, δεν είναι πάντα απαραίτητο να λαμβάνονται υπόψη οι κατανομές όλων των πιθανών ταμειακών ροών χρησιμοποιώντας πολύπλοκα μοντέλα και τεχνικές. Αντιθέτως, δύναται να είναι δυνατή η ανάπτυξη περιορισμένου αριθμού διακριτών σεναρίων και πιθανοτήτων που περιλαμβάνουν το εύρος πιθανών ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, μια οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί πραγματοποιημένες ταμειακές ροές για κάποια σχετική περίοδο στο παρελθόν, προσαρμοσμένες βάσει των αλλαγών στις συνθήκες που έλαβαν χώρα στη συνέχεια (π.χ. μεταβολές σε εξωτερικούς παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων οικονομικών συνθηκών ή συνθηκών της αγοράς, τάσεων του κλάδου και του ανταγωνισμού, καθώς και μεταβολές σε εσωτερικούς παράγοντες που επηρεάζουν πιο συγκεκριμένα την οντότητα), λαμβάνοντας υπόψη τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά.

B29 Θεωρητικά, η παρούσα αξία (ήτοι η εύλογη αξία) των ταμειακών ροών του περιουσιακού στοιχείου είναι η ίδια είτε έχει προσδιοριστεί με τη χρήση της 1ης μεθόδου είτε έχει προσδιοριστεί με τη χρήση της 2ης μεθόδου, ως εξής:

▼ M33

- α) Με τη χρήση της 1ης μεθόδου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμόζονται βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς). Απουσία δεδομένων της αγοράς που να δείχνουν άμεσα το ύψος της προσαρμογής βάσει του κινδύνου, η εν λόγω προσαρμογή δύναται να προκύψει από ένα μοντέλο αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιεί την έννοια του βέβαιου ισοδύναμου. Για παράδειγμα, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου (ήτοι το ασφάλιστρο ταμειακού κινδύνου των 22NM) δύναται να προσδιοριστεί με τη χρήση του ασφαλιστρου συστηματικού κινδύνου ύψους 3 τοις εκατό (780NM – $[780\text{NM} \times (1,05/1,08)]$), γεγονός που οδηγεί σε προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου αναμενόμενες ταμειακές ροές ύψους 758NM (780NM – 22NM). Οι 758NM είναι το βέβαιο ισοδύναμο των 780NM και προεξοφλείται με επιτόκιο άνευ κινδύνου (5 τοις εκατό). Η παρούσα αξία (ήτοι εύλογη αξία) του περιουσιακού στοιχείου είναι 722NM (758NM/1,05).
- β) Με τη χρήση της 2ης μεθόδου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές δεν προσαρμόζονται βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς). Αντιθέτως, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου αυτού περιλαμβάνεται στο προεξοφλητικό επιτόκιο. Ως εκ τούτου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με αναμενόμενη απόδοση της τάξης του 8 τοις εκατό (ήτοι 5 τοις εκατό επιτόκιο άνευ κινδύνου συν 3 τοις εκατό ασφάλιστρο συστηματικού κινδύνου). Η παρούσα αξία (ήτοι εύλογη αξία) του περιουσιακού στοιχείου είναι 722NM (780NM/1,08).
- B30 Κατά τη χρήση μιας τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, δύναται να χρησιμοποιηθεί είτε η 1η είτε η 2η μέθοδος. Η επιλογή της 1ης ή της 2ης μεθόδου εξαρτάται από γεγονότα και περιστάσεις σχετικές με το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, το βαθμό στον οποίο υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή δεδομένα και τις αποφάσεις που έχουν ληφθεί κατά περίπτωση.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΟΥΣ ΪΔΙΟΥΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ ΜΙΑΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΟΧΗ ΆΛΛΩΝ ΜΕΡΩΝ ΩΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 40 ΚΑΙ 41)

- B31 Κατά τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης που δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο (π.χ. υποχρέωση παροπλισμού), μια οντότητα εκτιμά, μεταξύ άλλων, τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ανέμεναν να προκύψουν από την εκπλήρωση της υποχρέωσης. Αυτές οι μελλοντικές ταμειακές εκροές περιλαμβάνουν τις προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με το κόστος εκπλήρωσης της υποχρέωσης και την αποζημίωση που ένας συμμετέχων στην αγορά θα απαιτούσε για την ανάληψη της υποχρέωσης. Η εν λόγω αποζημίωση περιλαμβάνει την απόδοση που θα απαιτούσε ένας συμμετέχων στην αγορά για τα ακόλουθα:
- α) για την ανάληψη της δραστηριότητας (ήτοι την αξία της εκπλήρωσης της υποχρέωσης, π.χ. χρησιμοποιώντας πόρους που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για άλλες δραστηριότητες)· και
- β) για την ανάληψη του κινδύνου που σχετίζεται με την υποχρέωση (ήτοι *ασφάλιστρο κινδύνου* που αντανάκλα τον κίνδυνο πιθανής διαφοράς των πραγματικών ταμειακών εκροών από τις αναμενόμενες ταμειακές εκροές· βλ. παράγραφο B33).

- B32 Για παράδειγμα, μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν περιλαμβάνει συμβατική απόδοση και δεν υπάρχει παρατηρήσιμη απόδοση στην αγορά για την εν λόγω υποχρέωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι συνιστώσες της απόδοσης που θα απαιτούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά δεν είναι διακριτές μεταξύ τους (π.χ. κατά τη χρήση της τιμής, ένας τρίτος ανάδοχος θα χρέωνε βάσει σταθερής προμήθειας). Σε άλλες περιπτώσεις, μια οντότητα θα πρέπει να εκτιμήσει τις εν λόγω συνιστώσες ξεχωριστά (ήτοι κατά τη χρήση της τιμής, ένας τρίτος ανάδοχος θα χρέωνε βάσει κόστους παραγωγής και μεταπώλησης διότι, στην περίπτωση αυτή, ο ανάδοχος δεν θα αναλάμβανε τον κίνδυνο μελλοντικών μεταβολών στο κόστος).

▼ **M33**

- B33 Μια οντότητα δύναται να περιλαμβάνει ασφάλιστρο κινδύνου στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας που δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:
- α) μέσω της προσαρμογής των ταμειακών ροών (ήτοι ως αύξηση στο ύψος των ταμειακών εκροών)· ή
 - β) μέσω της προσαρμογής του επιτοκίου που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών στις παρούσες αξίες τους (ήτοι ως μείωση στο προεξοφλητικό επιτόκιο).
- Μια οντότητα εξασφαλίζει ότι δεν λαμβάνει υπόψη της δύο φορές ή ότι δεν παραλείπει προσαρμογές βάσει του κινδύνου. Για παράδειγμα, εάν οι εκτιμώμενες ταμειακές ροές αυξάνονται ώστε να λαμβάνουν υπόψη την αποζημίωση για την ανάληψη του κινδύνου που σχετίζεται με την υποχρέωση, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν θα πρέπει να προσαρμόζεται ώστε να αντανakλά τον κίνδυνο αυτό.

ΕΙΣΡΟΕΣ ΣΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 67-71)

- B34 Στα παραδείγματα αγορών στις οποίες δύναται να υπάρχουν παρατηρήσιμες εισροές για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. χρηματοοικονομικά μέσα) περιλαμβάνονται τα εξής:
- α) *Χρηματιστήρια*. Σε ένα χρηματιστήριο, οι τιμές κλεισίματος είναι άμεσα διαθέσιμες και γενικά αντιπροσωπευτικές της εύλογης αξίας. Παράδειγμα τέτοιας αγοράς είναι το χρηματιστήριο του Λονδίνου.
 - β) *Αγορές διαπραγματευτών*. Στις αγορές διαπραγματευτών, οι διαπραγματευτές είναι έτοιμοι να πραγματοποιήσουν συναλλαγές (είτε να αγοράσουν είτε να πωλήσουν για δικό τους λογαριασμό), ως εκ τούτου παρέχουν ρευστότητα χρησιμοποιώντας το κεφάλαιό τους για να κρατήσουν απόθεμα των ειδών για τα οποία δημιουργούν μια αγορά. Συνήθως, οι τιμές ζήτησης και προσφοράς (που αντιπροσωπεύουν την τιμή στην οποία ο διαπραγματευτής είναι πρόθυμος να αγοράσει και την τιμή στην οποία είναι πρόθυμος να πωλήσει, αντιστοίχως) είναι πιο άμεσα διαθέσιμες από τις τιμές κλεισίματος. Οι εξωχρηματιστηριακές αγορές (για τις οποίες δηλώνονται δημόσια οι τιμές) είναι αγορές διαπραγματευτών. Υπάρχουν αγορές διαπραγματευτών επίσης για ορισμένα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων ορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων, εμπορευμάτων και φυσικών περιουσιακών στοιχείων (π.χ. μεταχειρισμένος εξοπλισμός).
 - γ) *Αγορές μεσιτών*. Στις αγορές μεσιτών, οι μεσίτες επιχειρούν να συνδέσουν αγοραστές με πωλητές αλλά δεν είναι έτοιμοι να πραγματοποιήσουν συναλλαγές για δικό τους λογαριασμό. Με άλλα λόγια, οι μεσίτες δεν χρησιμοποιούν το δικό τους κεφάλαιο για να κρατήσουν απόθεμα των ειδών για τα οποία δημιουργούν αγορά. Ο μεσίτης γνωρίζει τις τιμές ζήτησης και προσφοράς των αντίστοιχων μερών αλλά κάθε μέρος συνήθως δεν γνωρίζει τις απαιτήσεις του ετέρου μέρους ως προς την τιμή. Υπάρχουν ορισμένες φορές διαθέσιμες οι τιμές ολοκληρωμένων συναλλαγών. Στις αγορές μεσιτών περιλαμβάνονται τα ηλεκτρονικά τηλεπικοινωνιακά δίκτυα, στα οποία αντιστοιχούνται εντολές αγοράς και πώλησης, καθώς και οι αγορές εμπορικών και οικιστικών ακινήτων.
 - δ) *Αγορές άμεσης διαπραγμάτευσης*. Σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης, οι διαπραγματεύσεις επί συναλλαγών, δημιουργίας και μεταπώλησης, πραγματοποιούνται ανεξάρτητα χωρίς ενδιάμεσους. Ελάχιστες πληροφορίες για τις συναλλαγές αυτές δύναται να είναι διαθέσιμες δημοσίως.

ΙΕΡΑΡΧΙΑ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 72-90)

Εισροές 2ου επιπέδου (παράγραφοι 81-85)

- B35 Στα παραδείγματα εισροών 2ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις περιλαμβάνονται οι εξής:
- α) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει του διαπραπτικού επιτοκίου του Λονδίνου (LIBOR) για τις συμβάσεις ανταλλαγής*. Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το επιτόκιο LIBOR για τις συμβάσεις ανταλλαγής εάν το επιτόκιο αυτό είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για ουσιαστικά την πλήρη διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής.

▼ M33

- β) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει μιας καμπύλης απόδοσης εκφρασμένης σε συνάλλαγμα.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το επιτόκιο ανταλλαγής βάσει μιας καμπύλης απόδοσης εκφρασμένης σε συνάλλαγμα που είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για ουσιαστικά την πλήρη διάρκεια ζωής της σύμβασης ανταλλαγής. Αυτό θα συνέβαινε εάν η διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής είναι 10 έτη και το επιτόκιο είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για 9 χρόνια, εφόσον η τυχόν εύλογη παρέκταση της καμπύλης απόδοσης για το 10ο έτος δεν θα είναι σημαντική για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της σύμβασης ανταλλαγής στο σύνολό της.
- γ) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει του βασικού επιτοκίου μιας συγκεκριμένης τράπεζας.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το βασικό επιτόκιο της τράπεζας λαμβανόμενο μέσω παρέκτασης εάν οι τιμές παρέκτασης στηρίζονται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, για παράδειγμα, μέσω συσχετισμού με επιτόκιο που είναι παρατηρήσιμο ουσιαστικά καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής.
- δ) *Τριετές δικαίωμα προαίρεσης για μετοχές διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι η τεκμαρτή μεταβλητότητα των μετοχών λαμβανόμενη μέσω παρέκτασης στο 3ο έτος, εάν πληρούνται αμφότερες οι κάτωθι προϋποθέσεις:
- (i) Οι τιμές για τα μονοετή και διετή δικαιώματα προαίρεσης για μετοχές είναι παρατηρήσιμες.
 - (ii) Η κατά παρέκταση τεκμαρτή μεταβλητότητα του τριετούς δικαιώματος προαίρεσης στηρίζεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς για ουσιαστικά την πλήρη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης.
- Στην περίπτωση αυτή, η τεκμαρτή μεταβλητότητα δύναται να ληφθεί μέσω παρέκτασης της τεκμαρτής μεταβλητότητας των μονοετών και διετών δικαιωμάτων προαίρεσης για μετοχές και να στηρίζεται από την τεκμαρτή μεταβλητότητα των τριετών δικαιωμάτων προαίρεσης για μετοχές συγκρίσιμων οντοτήτων, εφόσον τεκμηριώνεται ο συσχετισμός με τις τεκμαρτές μεταβλητότητες των μονοετών και διετών δικαιωμάτων προαίρεσης.
- ε) *Συμφωνία παραχώρησης άδειας.* Για μια συμφωνία παραχώρησης άδειας που λαμβάνεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων και η οποία ήταν πρόσφατα αντικείμενο διαπραγματεύσεως με μη συνδεδεμένο μέρος από την αποκτηθείσα οντότητα (το μέρος στη συμφωνία παραχώρησης άδειας), μια εισροή 2ου επιπέδου δύναται να είναι το ποσοστό για τη χορήγηση άδειας στη σύμβαση με μη συνδεδεμένο μέρος κατά τη σύναψη της συμφωνίας.
- στ) *Απόθεμα τελικών προϊόντων σε πρατήριο.* Για το απόθεμα τελικών προϊόντων που αποκτάται μέσω συνένωσης επιχειρήσεων, μια εισροή 2ου επιπέδου δύναται να είναι είτε η τιμή που προσφέρεται στους πελάτες στη λιανική αγορά είτε η τιμή που προσφέρεται σε λιανεμπόρους στη χονδρική αγορά, προσαρμοσμένη βάσει των διαφορών μεταξύ της κατάστασης και της θέσης του είδους στο απόθεμα και των συγκρίσιμων (ήτοι παρεμφερών) ειδών στο απόθεμα έτσι ώστε η επιμέτρηση της εύλογης αξίας να αντανakλά την τιμή που λαμβάνεται σε μια συναλλαγή για την πώληση του αποθέματος σε άλλο λιανέμπορο που θα ολοκλήρωνε τις απαιτούμενες προσπάθειες πώλησης. Θεωρητικά, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας θα είναι η ίδια είτε γίνουν προσαρμογές σε τιμή λιανικής (καθοδικές) είτε σε τιμή χονδρικής (ανοδικές) Γενικά, η τιμή που απαιτεί τις ελάχιστες υποκειμενικές προσαρμογές θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας.
- ζ) *Κτίριο σε κατοχή και χρήση.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι η τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο για το κτίριο (πολλαπλάσιο αποτίμησης) που λαμβάνεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, π.χ. πολλαπλάσια προερχόμενα από τιμές σε παρατηρηθείσες συναλλαγές που περιλαμβάνουν συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) κτίρια σε παρόμοιες τοποθεσίες.

▼ **M33**

- η) *Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι ένα πολλαπλάσιο αποτίμησης (π.χ. πολλαπλάσιο κερδών ή εσόδων ή παρόμοιου μέτρου απόδοσης) που λαμβάνεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, π.χ. πολλαπλάσια προερχόμενα από τιμές σε παρατηρηθείσες συναλλαγές που περιλαμβάνουν συγκρίσιμες (ήτοι παρεμφερείς) επιχειρήσεις, λαμβάνοντας υπόψη λειτουργικούς, χρηματοοικονομικούς μη χρηματοοικονομικούς παράγοντες και παράγοντες της αγοράς.

Εισροές 3ου επιπέδου (παράγραφοι 86-90)

B36 Στα παραδείγματα εισροών 3ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις περιλαμβάνονται οι εξής:

- α) *Μακροπρόθεσμη συμφωνία ανταλλαγής νομισμάτων.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν το επιτόκιο σε ένα προσδιορισμένο νόμισμα που δεν είναι παρατηρήσιμο και δεν δύναται να στηριχθεί με παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα ή διαφορετικά για ουσιαστικά όλη τη διάρκεια της συμφωνίας ανταλλαγής νομισμάτων. Τα επιτόκια σε μια συμφωνία ανταλλαγής νομισμάτων είναι τα επιτόκια ανταλλαγής που υπολογίζονται βάσει των καμπύλων απόδοσης των αντίστοιχων χωρών.
- β) *Τριετές δικαίωμα προαίρεσης για μετοχές διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν η ιστορική μεταβλητότητα, ήτοι η μεταβλητότητα των μετοχών που λαμβάνεται από τις ιστορικές τιμές των μετοχών. Η ιστορική μεταβλητότητα συνήθως δεν αντιπροσωπεύει τις τρέχουσες προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με τη μελλοντική μεταβλητότητα, ακόμα και εάν είναι η μόνη πληροφορία η οποία είναι διαθέσιμη για την αποτίμηση ενός δικαιώματος προαίρεσης.
- γ) *Συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια προσαρμογή βάσει μιας μεσαίας αγοραίας τιμής συναίνεσης (μη δεσμευτικής) για τη συμφωνία ανταλλαγής η οποία αναπτύσσεται με τη χρήση μη άμεσα παρατηρήσιμων δεδομένων και η οποία δεν δύναται να στηρίζεται άλλως σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς.
- δ) *Υποχρέωση παροπλισμού που αναλαμβάνεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια τρέχουσα εκτίμηση με τη χρήση των ιδίων δεδομένων της οντότητας σχετικά με τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που θα πρέπει να καταβληθούν για την εκπλήρωση της υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των προσδοκιών των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με τα έξοδα εκπλήρωσης της υποχρέωσης και την αποζημίωση που θα απαιτούσε ένας συμμετέχων στην αγορά για την ανάληψη της υποχρέωσης αποσυναρμολόγησης του περιουσιακού στοιχείου) εάν δεν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που να δείχνουν ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικές υποθέσεις. Οι εισροές 3ου επιπέδου θα χρησιμοποιούνταν σε μια τεχνική παρούσας αξίας από κοινού με άλλες εισροές, π.χ. ένα τρέχον επιτόκιο άνευ κινδύνου ή ένα προσαρμοσμένο βάσει της πίστωσης επιτόκιο άνευ κινδύνου, εάν το αποτέλεσμα της πιστοληπτικής ικανότητας της οντότητας στην εύλογη αξία της υποχρέωσης αντανακλάται στο προεξοφλητικό επιτόκιο αντί στην εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εκροών.
- ε) *Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια οικονομική πρόγνωση (π.χ. ταμειακών ροών ή αποτελεσμάτων) που αναπτύσσεται χρησιμοποιώντας τα ίδια δεδομένα της οντότητας, εάν δεν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που να δείχνουν ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικές υποθέσεις.

▼ **M33****ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΤΑΝ Ο ΟΓΚΟΣ Ή ΤΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΈΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ Ή ΜΙΑ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΈΧΕΙ ΜΕΙΩΘΕΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ**

B37 Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης δύναται να επηρεαστεί εάν υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Για να προσδιοριστεί εάν, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων, έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, μια οντότητα αξιολογεί τη σημασία και τη συνάφεια παραγόντων όπως είναι οι εξής:

- α) Υπάρχουν λίγες πρόσφατες συναλλαγές.
- β) Δεν αναπτύσσονται επίσημες τιμές με τη χρήση τρεχουσών πληροφοριών.
- γ) Οι επίσημες τιμές κυμαίνονται ουσιαστικά είτε με το πέρασμα του χρόνου είτε μεταξύ φορέων της αγοράς (π.χ. ορισμένες αγορές μεσιτών).
- δ) Οι δείκτες που προηγουμένως σχετίζονταν ιδιαίτερος με τις εύλογες αξίες του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης δεν σχετίζονται πλέον αποδεδειγμένα με τις πρόσφατες ενδείξεις εύλογης αξίας για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
- ε) Υπάρχει σημαντική αύξηση στα ασφάλιστρα κινδύνου τεκμαρτής ρευστότητας, τις αποδόσεις ή τους δείκτες επιδόσεων (όπως οι συντελεστές κινδύνου αθέτησης υποχρέωσης ή ο βαθμός σοβαρότητας της ζημίας) για παρατηρούμενες συναλλαγές ή επίσημες χρηματιστηριακές τιμές σε σύγκριση με την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα διαθέσιμα δεδομένα της αγοράς σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο και άλλο κίνδυνο μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
- στ) Υπάρχει ευρύ περιθώριο ζήτησης – προσφοράς ή σημαντική αύξηση στο περιθώριο ζήτησης-προσφοράς.
- ζ) Υπάρχει σημαντική μείωση στη δραστηριότητα της αγοράς ή υπάρχει απουσία αγοράς για νέες εκδόσεις (ήτοι πρωτογενής αγορά) για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.
- η) Υπάρχουν δημοσίως διαθέσιμες ελάχιστες πληροφορίες (π.χ. για συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης).

B38 Εάν μια οντότητα καταλήξει ότι έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις), απαιτείται περαιτέρω ανάλυση των συναλλαγών ή των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών. Μια μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας από μόνη της ενδέχεται να μην δείχνει ότι η τιμή συναλλαγής ή η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία ή ότι μια συναλλαγή στην αγορά αυτή δεν είναι κανονική. Ωστόσο, εάν μια οντότητα αποφασίσει ότι μια συναλλαγή ή μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία (π.χ. ενδέχεται να υπάρχουν συναλλαγές που δεν είναι κανονικές), μια προσαρμογή στις συναλλαγές ή τις επίσημες χρηματιστηριακές τιμές θα είναι απαραίτητη εάν η οντότητα χρησιμοποιήσει τις τιμές αυτές ως βάση επιμέτρησης της εύλογης αξίας και η προσαρμογή αυτή δύναται να είναι σημαντική για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στο σύνολό της. Προσαρμογές δύναται να είναι επίσης απαραίτητες σε άλλες περιπτώσεις (π.χ. όταν μια τιμή για παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο απαιτεί σημαντική προσαρμογή ώστε αυτό να καταστεί συγκρίσιμο με το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή όταν η τιμή είναι παλαιά).

▼ M33

- B39 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν προσδιορίζει μεθοδολογία για την πραγματοποίηση σημαντικών προσαρμογών σε συναλλαγές ή επίσημες χρηματιστηριακές τιμές. Βλ. παραγράφους 61-66 και B5-B11 για την ανάλυση της χρήσης τεχνικών αποτίμησης κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Ανεξαρτήτως της τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιείται, μια οντότητα περιλαμβάνει κατάλληλες προσαρμογές βάσει του κινδύνου, συμπεριλαμβανομένου ενός ασφαλιστρου κινδύνου που αντανακλά το ποσό το οποίο θα ζητούσαν συμμετέχοντες στην αγορά ως αποζημίωση για την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης (βλ. παράγραφο B17). Διαφορετικά, η επιμέτρηση δεν θα αντανακλά πιστά την εύλογη αξία. Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να είναι δύσκολος ο προσδιορισμός της κατάλληλης προσαρμογής βάσει του κινδύνου. Ωστόσο, ο βαθμός δυσκολίας δεν είναι από μόνος του επαρκής λόγος για την εξαίρεση μιας προσαρμογής βάσει του κινδύνου. Η προσαρμογή βάσει του κινδύνου θα είναι αντιπροσωπευτική μιας κανονικής συναλλαγής μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.
- B40 Εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, δύναται να χρειάζεται αλλαγή στην τεχνική αποτίμησης ή χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης (π.χ. χρήση μιας προσέγγισης της αγοράς και μιας τεχνικής παρούσας αξίας). Κατά τη στάθμιση των ενδείξεων εύλογης αξίας που προκύπτουν από τη χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης, μια οντότητα εξετάζει τον ορθολογικό χαρακτήρα του εύρους επιμετρήσεων εύλογης αξίας. Στόχος είναι να καθοριστεί το σημείο εντός του εύρους που είναι το πλέον αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Ένα μεγάλο εύρος μετρήσεων εύλογης αξίας δύναται να υποδεικνύει την ανάγκη διενέργειας περαιτέρω ανάλυσης.
- B41 Ακόμα και όταν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας παραμένει ο ίδιος. Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή (ήτοι όχι σε μια αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση λόγω δυσχερούς θέσης) μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.
- B42 Η εκτίμηση της τιμής στην οποία συμμετέχοντες στην αγορά θα ήταν πρόθυμοι να συνάψουν συναλλαγή κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις κατά την ημερομηνία επιμέτρησης και απαιτεί λήψη κατάλληλης απόφασης κατά περίπτωση. Η πρόθεση μιας οντότητας να διακρατήσει το περιουσιακό στοιχείο ή να εκκαθαρίσει ή άλλως εκπληρώσει την υποχρέωση δεν είναι συναφής κατά την επιμέτρησης της εύλογης αξίας διότι η εύλογη αξία είναι μέτρηση που βασίζεται στην αγορά, όχι μέτρηση που αφορά συγκεκριμένα την οντότητα.

Αναγνώριση συναλλαγών που δεν είναι κανονικές

- B43 Είναι δυσκολότερο να προσδιοριστεί εάν μια συναλλαγή είναι κανονική (ή δεν είναι κανονική) εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Στις εν λόγω περιπτώσεις, δεν είναι σωστό να συμπεράνουμε ότι όλες οι συναλλαγές στην αγορά αυτή δεν είναι κανονικές (ήτοι αναγκαστικές εκκαθαρίσεις ή πωλήσεις λόγω δυσχερούς θέσης). Στις περιπτώσεις που δύναται να υποδεικνύουν ότι μια συναλλαγή δεν είναι κανονική περιλαμβάνονται οι εξής:
- Δεν υπάρχει επαρκής έκθεση στην αγορά για την περίοδο πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να μπορούν να διενεργούνται εμπορικές δραστηριότητες που είναι συνήθεις και καθιερωμένες για συναλλαγές που περιλαμβάνουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.
 - Έχει υπάρξει συνήθης και καθιερωμένη περίοδος εμπορίας, αλλά ο πωλητής προώθησε το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε έναν μεμονωμένο συμμετέχοντα στην αγορά.

▼ **M33**

- γ) Ο πωλητής βρίσκεται σε πτώχευση ή υπό αναγκαστική διαχείριση ή κοντά σε μια τέτοια κατάσταση (ήτοι ο πωλητής είναι σε δυσχερή θέση).
- δ) Ο πωλητής έπρεπε να πωλήσει για να εκπληρώσει κανονιστικές ή νομικές απαιτήσεις (ήτοι ο πωλητής εξαναγκάστηκε).
- ε) Η τιμή συναλλαγής είναι έκτροπη σε σύγκριση με άλλες πρόσφατες συναλλαγές για το ίδιο ή παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

Μια οντότητα αξιολογεί τις περιστάσεις ώστε να προσδιορίσει εάν, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων, η συναλλαγή είναι κανονική.

B44

Μια οντότητα μελετά όλα τα ακόλουθα κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή την εκτίμηση ασφαλιστρών κινδύνου της αγοράς:

- α) Εάν τα στοιχεία δείχνουν ότι μια συναλλαγή δεν είναι κανονική, η οντότητα σταθμίζει ελάχιστα, εφόσον τη σταθμίζει, τη συγκεκριμένη τιμή συναλλαγής (σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας).
- β) Εάν τα στοιχεία δείχνουν ότι μια συναλλαγή είναι κανονική, η οντότητα λαμβάνει υπόψη τη συγκεκριμένη τιμή συναλλαγής. Η στάθμιση της εν λόγω τιμής συναλλαγής σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας εξαρτάται από γεγονότα και περιστάσεις, όπως:
 - (i) τον όγκο της συναλλαγής.
 - (ii) τη συγκρισιμότητα της συναλλαγής με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που επιμετράται.
 - (iii) την εγγύτητα της συναλλαγής με την ημερομηνία επιμέτρησης.
- γ) Εάν μια οντότητα δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες ώστε να συμπεράνει εάν μια συναλλαγή είναι κανονική, λαμβάνει υπόψη την τιμή συναλλαγής. Ωστόσο, αυτή η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία (ήτοι η τιμή συναλλαγής δεν είναι απαραίτητως ή μοναδική ή η κύρια βάση για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή την εκτίμηση των ασφαλιστρών κινδύνου της αγοράς). Όταν μια οντότητα δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες ώστε να καταλήξει εάν συγκεκριμένες συναλλαγές είναι κανονικές, η οντότητα σταθμίζει λιγότερο τις συναλλαγές αυτές σε σύγκριση με άλλες συναλλαγές που είναι γνωστό ότι είναι κανονικές.

Μια οντότητα δεν χρειάζεται να καταβάλει εξαντλητικές προσπάθειες ώστε να προσδιορίσει εάν μια συναλλαγή είναι κανονική, αλλά δεν πρέπει να αγνοεί πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες. Όταν μια οντότητα είναι μέρος μιας συναλλαγής, θεωρείται ότι διαθέτει επαρκείς πληροφορίες για να προσδιορίσει εάν η συναλλαγή είναι κανονική.

Χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών παρεχόμενων από τρίτους

B45

Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αποκλείει τη χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών παρεχόμενων από τρίτους, όπως από υπηρεσίες αποτίμησης ή μεσίτες, εάν μια οντότητα προσδιορίσει ότι οι παρεχόμενες από τα εν λόγω μέρη επίσημες τιμές έχουν αναπτυχθεί σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

B46

Εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, μια οντότητα αξιολογεί εάν οι παρεχόμενες από τρίτους επίσημες τιμές έχουν αναπτυχθεί με τη χρήση τρεχουσών πληροφοριών που αντανακλούν κανονικές συναλλαγές ή μια τεχνική αποτίμησης που αντανακλά τις υποθέσεις συμμετεχόντων στην αγορά (συμπεριλαμβανομένων υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο). Κατά τη στάθμιση μιας επίσημης τιμής ως εισροή σε μια επιμέτρηση εύλογης αξίας, μια οντότητα σταθμίζει λιγότερο (σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας που αντανακλούν τα αποτελέσματα συναλλαγών) επίσημες τιμές που δεν αντανακλούν το αποτέλεσμα συναλλαγών.

B47

Επιπλέον, η φύση μιας προσφοράς τιμής (π.χ. είτε η προσφορά είναι ενδεικτική τιμή είτε δεσμευτική προσφορά) λαμβάνεται υπόψη κατά τη στάθμιση των διαθέσιμων στοιχείων, ενώ μεγαλύτερο βάρος δίδεται στις επίσημες τιμές που παρέχονται από τρίτους και αντιπροσωπεύουν δεσμευτικές προσφορές.

▼ **M33***Προσάρτημα Γ***Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος**

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

- Γ1 Μια οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2013 είτε μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή σε προγενέστερες περιόδους. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για περίοδο πριν από την ανωτέρω ημερομηνία πρέπει να το γνωστοποιήσει.
- Γ2 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται μελλοντικά από την έναρξη της ετήσιας περιόδου στην οποία εφαρμόζεται αρχικά.
- Γ3 Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμόζονται σε συγκριτικές πληροφορίες παρεχόμενες για περίοδο πριν από την αρχική εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ.

▼ **M42**

- Γ4 *Με τον κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2011–2011, που εκδόθηκε το Μάιο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 52. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά από την αρχή της ετήσιας περιόδου στην οποία εφαρμόστηκε κατ' αρχάς το ΔΠΧΑ 13. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.*

▼ **M53**

- Γ5 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 52. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

▼ **M54**

- Γ6 Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼ **M52****ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 15***Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*

ΣΤΟΧΟΣ

1. Στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η καθιέρωση των αρχών που εφαρμόζονται από μια οικονομική οντότητα κατά την αναφορά χρήσιμων στοιχείων στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα των εσόδων και ταμειακών ροών που απορρέουν από μια σύμβαση με πελάτη.

Επίτευξη του στόχου

2. Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της παραγράφου 1, βασική αρχή του παρόντος Προτύπου είναι η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει έσοδα ώστε να απεικονίζει τη μεταβίβαση υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στους πελάτες σε ποσό που αντανακλά το αντάλλαγμα το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών.
3. Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο και χρησιμοποιεί οποιεσδήποτε πρακτικές λύσεις με συνέπεια στις συμβάσεις που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις.
4. Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης σύμβασης με πελάτη. Ωστόσο, ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε χαρτοφυλάκιο συμβάσεων (ή υποχρεώσεων εκτέλεσης) με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις επιμέρους συμβάσεις (ή υποχρεώσεις εκτέλεσης) του εν λόγω χαρτοφυλακίου. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση ενός χαρτοφυλακίου, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές που αντανακλούν το μέγεθος και τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ **M54**

5. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις συμβάσεις με πελάτες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - α) συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*

▼ **M52**

- β) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*
- γ) χρηματοοικονομικά μέσα και λοιπά συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, ΔΧΠΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, ΔΧΠΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* και ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες* και
- δ) μη χρηματικές ανταλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στο ίδιο αντικείμενο με στόχο τη διευκόλυνση των πωλήσεων σε πελάτες ή δυνητικούς πελάτες. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν θα εφαρμοζόταν στην περίπτωση μιας σύμβασης μεταξύ δύο εταιρειών πετρελαιοειδών που έχουν συμφωνήσει ανταλλαγές πετρελαίου, με στόχο την κάλυψη της ζήτησης από τους πελάτες τους, εγκαίρως, σε διαφορετικές καθορισμένες γεωγραφικές περιοχές.

▼ **M52**

6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε μια σύμβαση (πλην των συμβάσεων που παρατίθενται στην παράγραφο 5) μόνο εάν ο αντισυμβαλλόμενος στη σύμβαση είναι πελάτης. Πελάτης είναι το μέρος που έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία είναι αποτέλεσμα των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, έναντι ανταλλάγματος. Ένας αντισυμβαλλόμενος στη σύμβαση δεν θεωρείται πελάτης εάν, για παράδειγμα, ο αντισυμβαλλόμενος έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα με σκοπό τη συμμετοχή σε δραστηριότητα ή διαδικασία κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης μοιράζονται τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία (όπως η δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου στο πλαίσιο συνεργατικού σχήματος) αντί για την απόκτηση του αποτελέσματος των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.
7. Μια σύμβαση με πελάτη δύναται να εμπίπτει εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής των λοιπών Προτύπων που παρατίθενται στην παράγραφο 5.
- α) Εάν τα λοιπά Πρότυπα προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να διαχωριστούν και/ή να επιμετρηθούν αρχικά ένα ή περισσότερα τμήματα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα τις απαιτήσεις διαχωρισμού και/ή τις απαιτήσεις επιμέτρησης που προβλέπονται στα εν λόγω Πρότυπα. Μια οντότητα εξαιρεί από την *τιμή συναλλαγής* το ποσό που αντιστοιχεί στο τμήμα (ή τα τμήματα) της σύμβασης τα οποία έχουν αρχικά επιμετρηθεί σύμφωνα με τα λοιπά Πρότυπα και εφαρμόζει τις παραγράφους 73–86 για τον επιμερισμό του ποσού της τιμής συναλλαγής που υπολείπεται (εάν υπολείπεται) σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εμπίπτει στο παρόν Πρότυπο και σε τυχόν άλλα τμήματα της σύμβασης που προσδιορίζονται στην παράγραφο 7 στοιχείο β).
- β) Εάν τα λοιπά Πρότυπα δεν προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να διαχωριστούν και/ή να επιμετρηθούν αρχικά ένα ή περισσότερα τμήματα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για τον διαχωρισμό ή και την αρχική επιμέτρηση του τμήματος (ή των τμημάτων) της σύμβασης.
8. Το παρόν Πρότυπο προσδιορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση του επαυξητικού κόστους εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη και των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση της σύμβασης με πελάτη, εάν οι εν λόγω δαπάνες δεν εμπίπτουν σε άλλο Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 91–104). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες παραγράφους μόνο για δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και σχετίζονται με σύμβαση με πελάτη (ή με τμήμα της εν λόγω σύμβασης) που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Προσδιορισμός της σύμβασης

9. **Μια οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί μια σύμβαση με πελάτη η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου μόνο όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια:**
- α) τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει τη σύμβαση (γραπτώς, προφορικώς ή σύμφωνα με άλλες συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές) και έχουν δεσμευτεί να εκτελέσουν τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους·
- β) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τα δικαιώματα κάθε μέρους αναφορικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν·
- γ) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τους όρους πληρωμής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν·

▼ M52

- δ) η σύμβαση έχει εμπορική υπόσταση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος ή το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας αναμένεται να μεταβληθούν ως αποτέλεσμα της σύμβασης) και
- ε) είναι πιθανό η οικονομική οντότητα να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των αγαθών και υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη. Προκειμένου να εκτιμήσει πόσο πιθανό είναι να εισπραχθεί ένα ποσό ανταλλάγματος, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο την ικανότητα και την πρόθεση του πελάτη να καταβάλει το ποσό του ανταλλάγματος όταν αυτό καταστεί απαιτητό. Το ποσό του ανταλλάγματος που δικαιούται η οικονομική οντότητα ενδέχεται να είναι μικρότερο από την τιμή που αναφέρεται στη σύμβαση εάν το αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, επειδή η οικονομική οντότητα δύναται να προσφέρει στον πελάτη έκπτωση επί της τιμής (βλέπε παράγραφο 52).
10. Σύμβαση είναι μια συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η εκτελεστότητα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από μια σύμβαση υπόκειται στον νόμο. Οι συμβάσεις δύνανται να είναι γραπτές, προφορικές ή τεκμαρτές βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών μιας οικονομικής οντότητας. Οι πρακτικές και οι διαδικασίες σύναψης συμβάσεων με πελάτες διαφέρουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο και την οικονομική οντότητα. Επίσης, ενδέχεται να διαφέρουν και εντός της ίδιας οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, δύνανται να διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία πελάτη ή τη φύση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών). Προκειμένου να καθορίσει εάν και πότε μια συμφωνία με πελάτη συνεπάγεται εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις εν λόγω πρακτικές και διαδικασίες.
11. Ορισμένες συμβάσεις με πελάτες ενδέχεται να μην έχουν προκαθορισμένη διάρκεια και μπορούν να καταγγελθούν ή να τροποποιηθούν από οποιοδήποτε μέρος ανά πάσα στιγμή. Άλλες συμβάσεις ενδέχεται να ανανεώνονται αυτόματα σε περιοδική βάση που προσδιορίζεται στη σύμβαση. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη διάρκεια της σύμβασης (ήτοι στη συμβατική περίοδο) κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης έχουν άμεσα εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
12. Για τον σκοπό της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, δεν υφίσταται σύμβαση εάν κάθε μέρος της σύμβασης διατηρεί το μονομερώς εκτελεστό δικαίωμα να καταγγείλει μια πλήρως ανεκτέλεστη σύμβαση χωρίς να αποζημιώσει το άλλο μέρος (ή μέρη). Μια σύμβαση θεωρείται πλήρως ανεκτέλεστη εάν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) η οικονομική οντότητα δεν έχει μεταβιβάσει ακόμη κανένα υποσχόμενο αγαθό ή υπηρεσία στον πελάτη και
- β) η οικονομική οντότητα δεν έχει λάβει ακόμη, και δεν δικαιούται να λάβει ακόμη, οποιοδήποτε αντάλλαγμα έναντι υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.
13. Εάν μια σύμβαση με πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επαναξιολογεί τα εν λόγω κριτήρια, παρά μόνο εάν υπάρχουν ενδείξεις σημαντικής μεταβολής στα γεγονότα και τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, εάν η ικανότητα ενός πελάτη να καταβάλει το αντάλλαγμα επιδεινωθεί σημαντικά, η οικονομική οντότητα θα επαναξιολογήσει κατά πόσο είναι πιθανό να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των υπολειπόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη.

▼ **M52**

14. Εάν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αξιολογεί τη σύμβαση προκειμένου να διαπιστώσει αν θα εκπληρωθούν μεταγενέστερα τα κριτήρια της παραγράφου 9.
15. Όταν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 και η οικονομική οντότητα λάβει αντάλλαγμα από τον πελάτη, αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που έλαβε ως έσοδο μόνο εφόσον ισχύει ένα από τα ακόλουθα γεγονότα:
- α) δεν εκκρεμούν υποχρεώσεις από πλευράς της οικονομικής οντότητας για μεταβίβαση αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη και το σύνολο, ή κατ' ουσίαν το σύνολο, του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης έχει ληφθεί από την οικονομική οντότητα και δεν είναι επιστρεπτέο· ή
 - β) η σύμβαση έχει καταγγελθεί και το αντάλλαγμα που έχει ληφθεί από τον πελάτη δεν είναι επιστρεπτέο.
16. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που έχει λάβει από πελάτη ως υποχρέωση μέχρις ότου προκύψει ένα από τα γεγονότα της παραγράφου 15 ή μέχρις ότου εκπληρωθούν στη συνέχεια τα κριτήρια της παραγράφου 9 (βλέπε παράγραφο 14). Ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που σχετίζονται με τη σύμβαση, η υποχρέωση που αναγνωρίζεται αντιπροσωπεύει την υποχρέωση της οικονομικής οντότητας είτε να μεταβιβάσει αγαθά ή υπηρεσίες στο μέλλον είτε να επιστρέψει το αντάλλαγμα που έχει λάβει. Σε κάθε περίπτωση, η υποχρέωση επιμετράται στο ποσό του ανταλλάγματος που έχει ληφθεί από τον πελάτη.

Συνδυασμός συμβάσεων

17. Μια οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο πελάτη (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον πελάτη) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με κοινό εμπορικό στόχο·
 - β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης· ή
 - γ) τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που ορίζονται στις συμβάσεις (ή ορισμένα από τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες που ορίζονται σε καθεμιά από τις συμβάσεις) συνιστούν ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 22–30.

Τροποποιήσεις συμβάσεων

18. Ως τροποποίηση σύμβασης ορίζεται η μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) μιας σύμβασης η οποία έχει εγκριθεί από τα μέρη της σύμβασης. Σε ορισμένους κλάδους και δικαιοδοσίες, η τροποποίηση σύμβασης ενδέχεται να περιγράφεται ως εντολή μεταβολής, διαφοροποίηση ή διόρθωση. Τροποποίηση σύμβασης υφίσταται όταν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν μια τροποποίηση η οποία είτε δημιουργεί νέα είτε μεταβάλλει τα υφιστάμενα εκτελεστά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών της σύμβασης. Η τροποποίηση της σύμβασης μπορεί να εγκριθεί γραπτώς, προφορικά ή με τεκμαρτό τρόπο βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών. Εάν τα μέρη της σύμβασης δεν έχουν εγκρίνει μια τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στην υφιστάμενη σύμβαση μέχρις ότου εγκριθεί η τροποποίηση της σύμβασης.

▼ M52

19. Τροποποίηση σύμβασης δύναται να υφίσταται ακόμη και εάν τα μέρη της σύμβασης διαφωνούν σχετικά με το πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) της τροποποίησης ή εάν τα μέρη έχουν εγκρίνει τη μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή. Προκειμένου να προσδιορίσει κατά πόσο είναι εκτελεστά τα δικαιώματα ή οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται ή μεταβάλλονται λόγω της τροποποίησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των όρων της σύμβασης και άλλων υποστηρικτικών στοιχείων. Εάν τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει μια μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή, η οικονομική οντότητα θα εκτιμήσει τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής που απορρέει από την τροποποίηση σύμφωνα με τις παραγράφους 50–54 σχετικά με την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος και τις παραγράφους 56–58 σχετικά με τις εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.
20. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά μια τροποποίηση σύμβασης ως χωριστή σύμβαση εφόσον ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- a) το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης διευρύνεται λόγω της προσθήκης υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά (σύμφωνα με τις παραγράφους 26–30)· και
 - β) η τιμή της σύμβασης αυξάνεται κατά ένα ποσό ανταλλάγματος το οποίο αντανακλά τις *αυτοτελείς τιμές πώλησης* των πρόσθετων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και τυχόν ενδεικνόμενες προσαρμογές στην εν λόγω τιμή προκειμένου να αντανακλώνται οι συνθήκες της συγκεκριμένης σύμβασης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να προσαρμόσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός πρόσθετου αγαθού ή υπηρεσίας κατά ένα ποσό έκπτωσης που λαμβάνει ο πελάτης, επειδή η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επιβαρυνθεί με τις δαπάνες που σχετίζονται με την πώληση και με τις οποίες θα επιβαρυνόταν κατά την πώληση παρεμφερούς αγαθού ή υπηρεσίας σε νέο πελάτη.
21. Εάν μια τροποποίηση σύμβασης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες που δεν έχουν ακόμη μεταβιβαστεί κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (ήτοι τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες) με όποιον από τους ακόλουθους τρόπους ισχύει κατά περίπτωση:
- a) Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης ως αυτή να συνιστά καταγγελία της υφιστάμενης σύμβασης και δημιουργία νέας σύμβασης, εφόσον τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες είναι διακριτά από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν μεταβιβαστεί κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης ή πριν από αυτή. Το ποσό του ανταλλάγματος που επιμερίζεται στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης [ή στα υπολειπόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες στο πλαίσιο μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β)] ισούται με το άθροισμα:
 - i) του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης (συμπεριλαμβανομένων των ποσών που έχουν ήδη ληφθεί από τον πελάτη), το οποίο έχει συμπεριληφθεί στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής αλλά δεν έχει αναγνωριστεί ως έσοδο· και
 - ii) του υποσχόμενου ανταλλάγματος στο πλαίσιο της τροποποίησης της σύμβασης.

▼ **M52**

- β) Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης σαν να αποτελούσε τμήμα της υφιστάμενης σύμβασης, εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δεν είναι διακριτά και, κατά συνέπεια, αποτελούν τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης η οποία έχει εκπληρωθεί μερικώς κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης. Η επίδραση που έχει η τροποποίηση της σύμβασης στην τιμή συναλλαγής και στην επιμέτρηση, από την οικονομική οντότητα, της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, αναγνωρίζεται ως προσαρμογή στα έσοδα (είτε ως αύξηση είτε ως μείωση των εσόδων) κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (δηλαδή η προσαρμογή των εσόδων πραγματοποιείται σε βάση σωρευτικής αναπλήρωσης).
- γ) Εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες αποτελούν συνδυασμό των στοιχείων α) και β), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις επιδράσεις της τροποποίησης στις μη εκπληρωθείσες (ή μερικώς μη εκπληρωθείσες) υποχρεώσεις εκτέλεσης στην τροποποιημένη σύμβαση με τρόπο που συνάδει με τους στόχους της παρούσας παραγράφου.

Προσδιορισμός των υποχρεώσεων εκτέλεσης

22. **Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης με πελάτη και προσδιορίζει ως υποχρέωση εκτέλεσης κάθε υπόσχεση μεταβίβασης στον πελάτη είτε:**

- α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/ή· ή
- β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που είναι κατ' ουσίαν τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 23).

23. Μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) κάθε διακριτό αγαθό ή υπηρεσία της σειράς που η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 35 ώστε να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου· και
- β) σύμφωνα με τις παραγράφους 39–40, χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης κάθε διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας της σειράς στον πελάτη.

Υποσχέσεις σε συμβάσεις με πελάτες

24. Μια σύμβαση με πελάτη συνήθως αναφέρει ρητά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που μια οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη. Ωστόσο, οι υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται σε μια σύμβαση με πελάτη δύνανται να μην περιορίζονται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρονται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Αυτό ισχύει επειδή μια σύμβαση με πελάτη μπορεί επίσης να περιλαμβάνει υποσχέσεις οι οποίες προκύπτουν με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις μιας οικονομικής οντότητας εάν, κατά τον χρόνο σύμβασης, οι εν λόγω υποσχέσεις δημιουργούν μια εύλογη προσδοκία στον πελάτη ότι η οικονομική οντότητα θα του μεταβιβάσει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία.

▼ **M52**

25. Οι υποχρεώσεις εκτέλεσης δεν περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες που πρέπει να διεξάγει μια οικονομική οντότητα για να εκπληρώσει μια σύμβαση, εκτός εάν με τις εν λόγω δραστηριότητες μεταβιβάζεται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στον πελάτη. Για παράδειγμα, ένας πάροχος υπηρεσιών ενδέχεται να χρειάζεται να εκτελέσει διάφορες διοικητικές εργασίες για να καταρτίσει μια σύμβαση. Η εκτέλεση των εν λόγω εργασιών δεν συνεπάγεται τη μεταβίβαση υπηρεσίας στον πελάτη κατά την εκτέλεση των εργασιών. Συνεπώς, οι εν λόγω δραστηριότητες κατάρτισης δεν συνιστούν υποχρέωση εκτέλεσης.

Διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες

▼ **M55**

26. Ανάλογα με τη σύμβαση, τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δύνανται να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:
- α) την πώληση των αγαθών που παράγονται από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το απόθεμα ενός κατασκευαστή)·
 - β) τη μεταπώληση αγαθών που έχει αγοράσει η οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το εμπόρευμα ενός λιανοπωλητή)·
 - γ) τη μεταπώληση δικαιωμάτων επί αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν αγοραστεί από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, ένα δελτίο που μεταπωλήθηκε από μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B34–B38)·
 - δ) την εκτέλεση συμφωνηθείσας, βάσει σύμβασης, εργασίας (ή εργασιών) για έναν πελάτη·
 - ε) την παροχή υπηρεσίας ετοιμότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (για παράδειγμα, μη καθορισμένες επικαιροποιήσεις λογισμικού οι οποίες παρέχονται εάν και όταν απαιτείται) ή τη διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη για να τα χρησιμοποιήσει όπως και όποτε αυτός αποφασίσει·
 - στ) την παροχή υπηρεσίας διεκπεραίωσης της μεταβίβασης αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη από τρίτο μέρος (για παράδειγμα, όταν λειτουργεί ως αντιπρόσωπος ενός τρίτου, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B34–B38)·
 - ζ) την εκχώρηση δικαιωμάτων σε αγαθά ή υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μελλοντικά, τα οποία ο πελάτης μπορεί να μεταπωλήσει ή να παράσχει στους πελάτες του (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που πωλεί ένα προϊόν σε έμπορο λιανικής υπόσχεται να μεταβιβάσει ένα πρόσθετο αγαθό ή μια πρόσθετη υπηρεσία σε ένα άτομο το οποίο αγοράζει το προϊόν από τον έμπορο λιανικής)·
 - η) την κατασκευή, παραγωγή ή ανάπτυξη περιουσιακού στοιχείου για λογαριασμό πελάτη·
 - ι) τη χορήγηση αδειών (βλέπε παράγραφους B52–B63)· και
 - ι) την παραχώρηση δικαιωμάτων προαίρεσης για την αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών (όταν τα εν λόγω δικαιώματα προαίρεσης παρέχουν στον πελάτη ένα ουσιώδες δικαίωμα, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B39–B43).
27. Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που υπόσχεται η οικονομική οντότητα στον πελάτη θεωρείται διακριτό/ή όταν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον πελάτη (ήτοι το αγαθό ή η υπηρεσία έχει τη δυνατότητα να είναι διακριτό/ή)· και

▼ **M55**

β) η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά από άλλες υποσχέσεις που περιέχονται στη σύμβαση (ήτοι η υπόσχεση μεταβίβασης του αγαθού ή της υπηρεσίας είναι διακριτή στο πλαίσιο της σύμβασης).

▼ **M52**

28. Ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο α) εάν το αγαθό ή η υπηρεσία μπορεί να χρησιμοποιηθεί, να καταναλωθεί, να πωληθεί έναντι ποσού που υπερβαίνει την υπολειμματική αξία ή να διακρατηθεί με άλλον τρόπο που δημιουργεί οικονομικά οφέλη. Για ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία μεμονωμένα. Για άλλα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μόνο σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Άμεσα διαθέσιμος πόρος θεωρείται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που πωλείται χωριστά (από την οικονομική οντότητα ή άλλη οικονομική οντότητα) ή ένας πόρος τον οποίο ο πελάτης έχει ήδη εξασφαλίσει από την οικονομική οντότητα (συμπεριλαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει ήδη μεταβιβάσει στον πελάτη βάσει της σύμβασης) ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα. Διάφοροι παράγοντες ενδέχεται να παρέχουν ενδείξεις ότι ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι μια οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωριστά, θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους.

▼ **M55**

29. Κατά την αξιολόγηση του αν οι υποσχέσεις μεταβίβασης αγαθών ή υπηρεσιών μιας οικονομικής οντότητας σε πελάτη μπορούν να προσδιοριστούν ξεχωριστά σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο β), ο στόχος είναι να καθοριστεί κατά πόσον η φύση της υπόσχεσης, στο πλαίσιο της σύμβασης, είναι η μεταβίβαση καθενός από αυτά τα προϊόντα ή καθεμιάς από τις υπηρεσίες μεμονωμένα ή, αντιθέτως, η μεταβίβαση συνδυασμένου στοιχείου ή συνδυασμού στοιχείων όπου τα υπεσχόμενα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποτελούν εισροές. Στους παράγοντες που υποδηλώνουν ότι δύο ή περισσότερες υποσχέσεις για μεταβίβαση αγαθού ή υπηρεσίας σε πελάτη δεν είναι χωριστά προσδιορίσιμες περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής:

α) η οικονομική οντότητα παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης των αγαθών ή των υπηρεσιών με άλλα αγαθά ή υπηρεσίες μαζί με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης, τα οποία αντιπροσωπεύουν το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή αποτελέσματα για το οποίο ή τα οποία ο πελάτης συνήψε τη σύμβαση. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως εισροές για να παράξει ή να παράσχει το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή τα συνδυαστικά αποτελέσματα που έχει καθορίσει ο πελάτης. Το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή τα συνδυαστικά αποτελέσματα μπορεί να περιλαμβάνει/ουν περισσότερες από μία φάση, στοιχείο ή μονάδα.

β) ένα ή περισσότερα από τα αγαθά ή μία ή περισσότερες από τις υπηρεσίες τροποποιούν ή προσαρμόζουν σημαντικά, ή τροποποιούνται ή προσαρμόζονται σημαντικά από, ένα ή περισσότερα από τα άλλα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προβλέπονται στη σύμβαση.

γ) τα αγαθά ή οι υπηρεσίες είναι σε μεγάλο βαθμό αλληλεξαρτώμενα ή στενά αλληλένδετα. Με άλλα λόγια, κάθε αγαθό ή υπηρεσία επηρεάζεται σημαντικά από ένα ή περισσότερα από τα υπόλοιπα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προβλέπονται στη σύμβαση. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, δύο ή περισσότερα αγαθά ή υπηρεσίες επηρεάζονται μεταξύ τους σημαντικά επειδή η οντότητα δεν θα ήταν σε θέση να εκπληρώσει την υπόσχεσή της με τη μεταβίβαση καθενός από τα αγαθά ή καθεμιάς από τις υπηρεσίες ανεξάρτητα.

▼ **M52**

30. Εάν ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία δεν είναι διακριτό/ή, η οικονομική οντότητα συνδυάζει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες, μέχρις ότου να προσδιορίσει μια δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αυτό θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά όλα τα υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες μιας σύμβασης ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης

31. **Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα όταν (ή ενόσω) εκπληρώνει μια υποχρέωση εκτέλεσης με τη μεταβίβαση ενός υποσχόμενου αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ήτοι ενός περιουσιακού στοιχείου) σε πελάτη. Ένα περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται όταν (ή ενόσω) ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.**
32. Για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 22–30, η οικονομική οντότητα καθορίζει κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης αν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε βάθος χρόνου (σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37) ή αν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (σύμφωνα με την παράγραφο 38). Εάν μια οικονομική οντότητα δεν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε βάθος χρόνου, η υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.
33. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες συνιστούν περιουσιακά στοιχεία, έστω και στιγμιαία μόνο, όταν λαμβάνονται και χρησιμοποιούνται (όπως ισχύει στην περίπτωση πολλών υπηρεσιών). Ο έλεγχος ενός περιουσιακού στοιχείου αφορά τη δυνατότητα να ορίζεται η χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζονται ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη δυνατότητα παρεμπόδισης άλλων οικονομικών οντοτήτων ώστε να μην μπορούν να ορίζουν τη χρήση και να αποκομίζουν τα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Τα οφέλη ενός περιουσιακού στοιχείου έγκεινται στις δυνητικές ταμειακές ροές (εισροές ή εξοικονόμηση εκροών), οι οποίες μπορούν να εξασφαλιστούν άμεσα ή έμμεσα με πολλούς τρόπους, όπως:
- α) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων των δημόσιων υπηρεσιών)
 - β) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για ενίσχυση της αξίας άλλων περιουσιακών στοιχείων
 - γ) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για τον διακανονισμό υποχρεώσεων ή τη μείωση δαπανών
 - δ) με την πώληση ή την ανταλλαγή του περιουσιακού στοιχείου
 - ε) με την ενεχυρίαση του περιουσιακού στοιχείου σε εξασφάλιση δανείου και
 - στ) με τη διακράτηση του περιουσιακού στοιχείου.
34. Προκειμένου να αξιολογήσει κατά πόσο ένας πελάτης αποκτά τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλες τις ενδεχόμενες συμφωνίες επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους B64–B76).

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου

35. Μια οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σε βάθος χρόνου και, ως εκ τούτου, εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης και αναγνωρίζει έσοδα σε βάθος χρόνου, εφόσον πληροῦται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

▼ M52

- α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, κατά την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα (βλέπε παράγραφους B3–B4)·
- β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, ανεκτέλεστα έργα) του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη, καθώς δημιουργείται ή ενισχύεται το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο B5)· ή
- γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν συνεπάγεται τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα (βλ παράγραφο 36) και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία (βλέπε παράγραφο 37).
36. Ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο δημιουργήθηκε από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα εάν η τελευταία δεν επιτρέπεται βάσει σύμβασης να προορίζει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, κατά τη δημιουργία ή την ενίσχυση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, ή εάν αντιμετωπίζει πρακτικούς περιορισμούς που δεν της επιτρέπουν να προορίζει άμεσα για διαφορετική χρήση το περιουσιακό στοιχείο στην ολοκληρωμένη του μορφή. Η αξιολόγηση του κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα πραγματοποιείται κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επικαιροποιεί την αξιολόγηση σχετικά με την εναλλακτική χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός εάν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν τροποποίηση της σύμβασης η οποία μεταβάλλει ουσιαστικά την υποχρέωση εκτέλεσης. Οι παράγραφοι B6–B8 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αξιολόγηση του κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για μια οικονομική οντότητα.
37. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης, καθώς και τη νομοθεσία που διέπει τη σύμβαση, προκειμένου να αξιολογήσει αν διατηρεί εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία σύμφωνα με την παράγραφο 35 στοιχείο γ). Το δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία δεν είναι αναγκαίο να αντιστοιχεί σε σταθερό ποσό. Ωστόσο, ανά πάσα στιγμή κατά τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα πρέπει να δικαιούται ένα ποσό το οποίο τουλάχιστον θα την αποζημιώνει για την εκτέλεση που έχει ολοκληρώσει μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία εάν η σύμβαση καταγγελθεί από τον πελάτη ή άλλο μέρος για οποιοδήποτε λόγο πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να προβεί στην εκτέλεση που έχει υποσχεθεί. Οι παράγραφοι B9–B13 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αξιολόγηση του κατά πόσο υφίσταται και είναι εκτελεστό ένα δικαίωμα πληρωμής και αν το δικαίωμα πληρωμής της οικονομικής οντότητας παρέχει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να πληρωθεί για την εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή

38. Εάν μια υποχρέωση εκτέλεσης δεν εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37, θεωρείται ότι η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να καθορίσει τη δεδομένη χρονική στιγμή κατά την οποία ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου και η ίδια εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, εξετάζει τις απαιτήσεις ελέγχου που παρατίθενται στις παραγράφους 31–34. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα εξετάζει δείκτες μεταβίβασης του ελέγχου, οι οποίοι περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) Η οικονομική οντότητα έχει άμεσο δικαίωμα πληρωμής έναντι του περιουσιακού στοιχείου —εάν ο πελάτης είναι άμεσα υποχρεώμενος να καταβάλει πληρωμή έναντι ενός περιουσιακού στοιχείου, τότε αυτό δύναται να υποδηλώνει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και έχει ουσιαστικά αποκομίσει όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ως αντάλλαγμα.

▼ M52

- β) Ο πελάτης έχει τον νόμιμο τίτλο του περιουσιακού στοιχείου —ο νόμιμος τίτλος υποδεικνύει ποιο μέρος της σύμβασης έχει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου ή να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ή να περιορίζει την πρόσβαση άλλων οικονομικών οντοτήτων στα εν λόγω οφέλη. Ως εκ τούτου, η μεταβίβαση του νόμιμου τίτλου ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου. Εάν μια οικονομική οντότητα διατηρεί τον νόμιμο τίτλο αποκλειστικά ως προστασία έναντι της αδυναμίας του πελάτη να προβεί στην πληρωμή, τα εν λόγω δικαιώματα της οικονομικής οντότητας δεν θα εμπόδιζαν τον πελάτη να αποκτήσει τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου.
- γ) Η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τη φυσική κατοχή του περιουσιακού στοιχείου —η φυσική κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ή να περιορίζει την πρόσβαση άλλων οικονομικών οντοτήτων στα εν λόγω οφέλη. Εντούτοις, η φυσική κατοχή ενδέχεται να μην συμπίπτει με τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, σε ορισμένες συμφωνίες επαναγοράς και σε ορισμένες συμφωνίες παρακαταθήκης, ο πελάτης ή ο παραλήπτης ενδέχεται να έχουν στη φυσική κατοχή τους ένα περιουσιακό στοιχείο του οποίου ο έλεγχος ανήκει στην οικονομική οντότητα. Αντιστρόφως, σε ορισμένες συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα δύναται να έχει στη φυσική της κατοχή ένα περιουσιακό στοιχείο του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη. Οι παράγραφοι B64–B76, B77–B78 και B79–B82 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των συμφωνιών επαναγοράς, των συμφωνιών παρακαταθήκης και των συμφωνιών τιμολόγησης πριν από την παράδοση, αντίστοιχα.
- δ) Ο πελάτης αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους και απολαμβάνει σημαντικά οφέλη από την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου —η μεταβίβαση των σημαντικών κινδύνων και οφελών που απορρέουν από την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου στον πελάτη ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Εντούτοις, κατά την αξιολόγηση των κινδύνων και των οφελών από την κυριότητα ενός υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου, μια οικονομική οντότητα εξαιρεί τυχόν κινδύνους που δημιουργούν χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης επιπλέον της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου σε πελάτη, χωρίς να έχει ακόμη εκπληρώσει την πρόσθετη υποχρέωση εκτέλεσης για παροχή υπηρεσιών συντήρησης που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο.
- ε) Ο πελάτης έχει αποδεχθεί το περιουσιακό στοιχείο —η αποδοχή ενός περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη ενδέχεται να υποδηλώνει ότι έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να αξιολογήσει με ποιον τρόπο η συμβατική ρήτρα αποδοχής από τον πελάτη επηρεάζει τον χρόνο μεταβίβασης του ελέγχου ενός περιουσιακού στοιχείου, εξετάζει τις οδηγίες εφαρμογής στις παραγράφους B83–B86.

Επιμέτρηση της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης

39. Για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35–37, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα σε βάθος χρόνου επιμετρώντας την πρόοδο προς την πλήρη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης εκτέλεσης. Στόχος κατά την επιμέτρηση της προόδου είναι να απεικονιστεί ο βαθμός στον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει εκτελέσει τη μεταβίβαση του ελέγχου των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε έναν πελάτη (ήτοι η εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης μιας οικονομικής οντότητας).

▼ **M52**

40. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει ενιαία διαδικασία επιμέτρησης της προόδου για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου και εφαρμόζει τη διαδικασία αυτή με συνέπεια σε συναφείς υποχρεώσεις εκτέλεσης και συναφείς περιστάσεις. Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την πρόδοό της προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης σε βάθος χρόνου.

Μέθοδοι επιμέτρησης προόδου

41. Στις κατάλληλες μεθόδους επιμέτρησης προόδου περιλαμβάνονται οι μέθοδοι εισροών και οι μέθοδοι εκροών. Στις παραγράφους B14–B19 παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση των μεθόδων εκροών και εισροών για την επιμέτρηση της προόδου μιας οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης. Προκειμένου να προσδιορίσει την κατάλληλη μέθοδο επιμέτρησης της προόδου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη φύση του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει υποσχεθεί να μεταβιβάσει στον πελάτη.
42. Κατά την εφαρμογή μιας μεθόδου επιμέτρησης προόδου, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τη μέτρηση της προόδου τυχόν αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία δεν έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο στον πελάτη. Αντιστρόφως, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην επιμέτρηση προόδου τυχόν αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο στον πελάτη κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης.
43. Καθώς οι συνθήκες αλλάζουν σε βάθος χρόνου, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση της προόδου της προκειμένου αυτή να αντανακλά τυχόν μεταβολές στην έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Οι εν λόγω μεταβολές στη διαδικασία επιμέτρησης της προόδου μιας οικονομικής οντότητας αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

Εύλογες επιμετρήσεις προόδου

44. Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για μια υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου μόνο εάν μπορεί να επιμετρήσει εύλογα την πρόδοό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Μια οικονομική οντότητα δεν θα είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την πρόδοό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εάν δεν έχει στη διάθεσή της τα αξιόπιστα στοιχεία που απαιτούνται για την εφαρμογή κατάλληλης μεθόδου επιμέτρησης.
45. Σε ορισμένες περιπτώσεις (για παράδειγμα, στα αρχικά στάδια μιας σύμβασης), η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης, αλλά να εκτιμά ότι θα ανακτήσει τις δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε κατά την εκτέλεση της υποχρέωσης. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο μόνο έως το ποσό των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι τη στιγμή κατά την οποία είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

46. Όταν (ή ενόσω) εκπληρώνεται μια υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έσοδο το ποσό της τιμής συναλλαγής (εξαιρουμένων των εκτιμήσεων του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς σύμφωνα με τις παραγράφους 56–58) το οποίο επιμερίζεται στην εν λόγω υποχρέωση εκτέλεσης.

▼ M52**Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής**

47. Κατά τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της. Η τιμή συναλλαγής ισούται με το ποσό του ανταλλάγματος που μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών (για παράδειγμα, ορισμένοι φόροι επί των πωλήσεων). Το υποσχόμενο αντάλλαγμα που προβλέπεται σε μια σύμβαση με πελάτη δύναται να περιλαμβάνει σταθερά ποσά, μεταβλητά ποσά ή και τα δύο.
48. Η φύση, ο χρόνος και το ποσό του ανταλλάγματος που υπόσχεται ένας πελάτης επηρεάζει την εκτίμηση της τιμής συναλλαγής. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιδράσεις όλων των ακόλουθων παραμέτρων:
- α) μεταβλητό αντάλλαγμα (βλέπε παραγράφους 50-55 και 59)·
 - β) εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς (βλέπε παραγράφους 56-58)·
 - γ) ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση (βλέπε παραγράφους 60-65)·
 - δ) μη χρηματικό αντάλλαγμα (βλέπε παραγράφους 66-69)· και
 - ε) αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη (βλέπε παραγράφους 70-72).
49. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι θα μεταβιβάσει στον πελάτη τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, όπως έχει υποσχεθεί σύμφωνα με την υφιστάμενη σύμβαση, και ότι η σύμβαση δεν θα ακυρωθεί ούτε θα ανανεωθεί ή θα τροποποιηθεί.

Μεταβλητό αντάλλαγμα

50. Εάν το υποσχόμενο αντάλλαγμα σε μια σύμβαση περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα εκτιμά το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.
51. Το ποσό ανταλλάγματος μπορεί να μεταβάλλεται λόγω εκπτώσεων, επιδοτήσεων τιμής, επιστροφών χρημάτων, πιστώσεων, μειώσεων τιμής, κινήτρων, πρόσθετων παροχών απόδοσης, κυρώσεων ή άλλων παρόμοιων στοιχείων. Το υποσχόμενο αντάλλαγμα μπορεί επίσης να μεταβάλλεται, εάν το δικαίωμα μιας οικονομικής οντότητας επί του ανταλλάγματος εξαρτάται από την επέλευση ή μη επέλευση μελλοντικού γεγονότος. Για παράδειγμα, ένα ποσό ανταλλάγματος θα είναι μεταβλητό, εάν το προϊόν έχει πωληθεί με δικαίωμα επιστροφής ή εάν έχει δοθεί υπόσχεση σταθερού ποσού ως πρόσθετη παροχή απόδοσης για την επίτευξη συγκεκριμένου ορόσημου.
52. Η μεταβλητότητα που σχετίζεται με το αντάλλαγμα που υπόσχεται ένας πελάτης δύναται να αναφέρεται ρητά στη σύμβαση. Επιπλέον των όρων της σύμβασης, το υποσχόμενο αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, όταν ισχύει μία από τις ακόλουθες συνθήκες:

▼ **M52**

- α) ο πελάτης έχει βάσιμη προσδοκία που απορρέει από τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με τις οποίες η οικονομική οντότητα θα αποδεχθεί ένα ποσό ανταλλάγματος που υπολείπεται της τιμής που αναφέρεται στη σύμβαση. Αυτό σημαίνει ότι εκτιμάται ότι η οικονομική οντότητα θα προσφέρει έκπτωση επί της τιμής. Ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο ή τον πελάτη, η εν λόγω προσφορά μπορεί να αναφέρεται ως έκπτωση, επιδότηση τιμής, επιστροφή χρημάτων ή πίστωση.
- β) άλλα γεγονότα και συνθήκες που υποδηλώνουν ότι η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση, όταν συνάπτει τη σύμβαση με πελάτες, να προσφέρει έκπτωση επί της τιμής στον πελάτη.
53. Η οικονομική οντότητα εκτιμά το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες μεθόδους, αναλόγως ποια μέθοδος θεωρεί ότι προβλέπει καλύτερα το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται:
- α) Εκτιμώμενη αξία —η εκτιμώμενη αξία ισούται με το άθροισμα των σταθμισμένων βάσει πιθανοτήτων ποσών σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Η εκτιμώμενη αξία αποτελεί κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος, εάν η οικονομική οντότητα έχει μεγάλο αριθμό συμβάσεων με παρεμφερή χαρακτηριστικά.
- β) Το πιθανότερο ποσό —το πιθανότερο ποσό είναι το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος (ήτοι, η μοναδική πιθανότερη έκβαση της σύμβασης). Το πιθανότερο ποσό αποτελεί κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος, εάν η σύμβαση έχει μόνο δύο πιθανές εκβάσεις (για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα εξασφαλίζει πρόσθετη παροχή απόδοσης ή όχι).
54. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης, προκειμένου να εκτιμήσει την επίδραση της αβεβαιότητας στο ποσό μεταβλητού ανταλλάγματος που θα δικαιούται. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα στοιχεία (ιστορικά, τρέχοντα και προβλέψεις) τα οποία βρίσκονται εύλογα στη διάθεσή της και προσδιορίζει έναν εύλογο αριθμό πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα για να εκτιμήσει το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος συνήθως είναι παρόμοια με τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η διοίκηση της οικονομικής οντότητας κατά τη διαδικασία υποβολής προσφοράς και πρότασης και κατά την οριστικοποίηση των τιμών για τα υποσχόμενα αγαθά και τις υπηρεσίες.

Υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων

55. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση επιστροφής χρημάτων όταν λαμβάνει αντάλλαγμα από πελάτη και αναμένει να επιστρέψει μέρος ή το σύνολο του εν λόγω ανταλλάγματος στον πελάτη. Η υποχρέωση επιστροφής χρημάτων επιμετράται στο ποσό του ανταλλάγματος που εισπράττεται (ή καθίσταται εισπρακτέο) το οποίο η οικονομική οντότητα δεν αναμένει ότι δικαιούται (ήτοι ποσά που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή συναλλαγής). Η υποχρέωση επιστροφής (και η αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής και, κατά συνέπεια, η *συμβατική υποχρέωση*) επικαιροποιείται στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς ανάλογα με τη μεταβολή των συνθηκών. Για τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων που σχετίζεται με την πώληση ενός δικαιώματος επιστροφής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες που παρέχονται στις παραγράφους B20–B27.

▼ **M52****Εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς**

56. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην τιμή συναλλαγής μέρος ή το σύνολο του μεταβλητού ανταλλάγματος που εκτιμάται σύμφωνα με την παράγραφο 53, μόνο στον βαθμό στον οποίο υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί όταν εξαλειφθεί στη συνέχεια η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό ανάλλαγμα.
57. Προκειμένου να αξιολογήσει εάν υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί εφόσον εξαλειφθεί στη συνέχεια η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό ανάλλαγμα, η οικονομική οντότητα εξετάζει τόσο την πιθανότητα όσο και την έκταση της αναστροφής του εσόδου. Στους παράγοντες που θα μπορούσαν να αυξήσουν την πιθανότητα ή την έκταση μιας αναστροφής εσόδου περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) το ποσό του ανταλλάγματος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από παράγοντες που δεν εμπίπτουν στην επιρροή της οικονομικής οντότητας. Στους εν λόγω παράγοντες μπορεί να περιλαμβάνονται η μεταβλητότητα μιας αγοράς, οι κρίσεις ή οι ενέργειες τρίτων μερών, οι καιρικές συνθήκες και ο αυξημένος κίνδυνος παραχάιδωσης του υποσχόμενου αγαθού ή της υπηρεσίας.
 - β) η αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό του ανταλλάγματος δεν αναμένεται να εξαλειφθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα.
 - γ) η εμπειρία της οικονομικής οντότητας (ή άλλα υποστηρικτικά στοιχεία) σε συναφείς τύπους συμβάσεων είναι περιορισμένη ή η εν λόγω εμπειρία (ή τα υποστηρικτικά στοιχεία) έχουν περιορισμένη αξία σε επίπεδο πρόβλεψης.
 - δ) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική είτε της παροχής ευρέος φάσματος εκπτώσεων επί της τιμής είτε της μεταβολής των όρων και των συνθηκών πληρωμής για παρόμοιες συμβάσεις σε παρόμοιες συνθήκες.
 - ε) η σύμβαση προβλέπει μεγάλο αριθμό και ευρύ φάσμα πιθανών ποσών ανταλλάγματος.

58. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο B63 για τη λογιστική αντιμετώπιση του υποσχόμενου ανταλλάγματος που έχει τη μορφή δικαιωμάτων βάσει πωλήσεων ή χρήσης έναντι της παραχώρησης άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας.

Επανεκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος

59. Στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την εκτιμώμενη τιμή συναλλαγής (καθώς και την αξιολόγησή της σχετικά με το κατά πόσο η εκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) προκειμένου να παρουσιάζονται πιστά οι ισχύουσες συνθήκες στη λήξη της περιόδου αναφοράς και οι μεταβολές των συνθηκών στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις μεταβολές στην τιμή συναλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 87–90.

▼ **M52***Υπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση*

60. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος σύμφωνα με τις επιδράσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος εάν ο χρόνος των πληρωμών που έχει συμφωνηθεί από τα μέρη της σύμβασης (ρητά ή σιωπηρά) παρέχει στον πελάτη ή την οικονομική οντότητα σημαντικό όφελος χρηματοδότησης της μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η σύμβαση περιλαμβάνει ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης. Σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης μπορεί να υφίσταται ανεξάρτητα από το εάν η υπόσχεση χρηματοδότησης αναφέρεται ρητά στη σύμβαση ή τεκμαίρεται με βάση τους όρους πληρωμής που έχουν συμφωνηθεί από τα μέρη της σύμβασης.
61. Στόχος της οικονομικής οντότητας όταν προσαρμόζει το υποσχόμενο ποσό ανταλλάγματος κατά ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης είναι να αναγνωρίσει ως έσοδο ποσό που αντανακλά την τιμή την οποία θα είχε καταβάλει ένας πελάτης για τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες, εάν ο πελάτης είχε πληρώσει τους μετρητοίς τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες όταν (ή ενόσω) μεταβιβάζονται στον πελάτη (ήτοι η τιμή πώλησης μετρητοίς). Προκειμένου να αξιολογήσει αν μια σύμβαση περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης και το εν λόγω σκέλος χρηματοδότησης είναι σημαντικό στη σύμβαση, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες, μεταξύ των οποίων αμφοτέρωτα τα ακόλουθα:
- α) τη διαφορά, εάν υπάρχει, ανάμεσα στο ποσό του υποσχόμενου ανταλλάγματος και στην τιμή πώλησης μετρητοίς των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών· και
 - β) τη συνδυαστική επίδραση αμφοτέρων των ακόλουθων:
 - i) του εκτιμώμενου χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί από τη μεταβίβαση των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη έως την πληρωμή για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες από τον πελάτη· και
 - ii) των ισχυόντων επιτοκίων στην αντίστοιχη αγορά.
62. Με την επιφύλαξη της αξιολόγησης που προβλέπεται στην παράγραφο 61, η σύμβαση με πελάτη δεν περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης εάν δεν ισχύει κανένας από τους ακόλουθους παράγοντες:
- α) ο πελάτης έχει πληρώσει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες προκαταβολικά και ο χρόνος της μεταβίβασης των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών έγκειται στη διακριτική ευχέρεια του πελάτη.
 - β) ένα σημαντικό ποσό του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης είναι μεταβλητό και το ποσό ή ο χρόνος του εν λόγω ανταλλάγματος μεταβάλλεται ανάλογα με το εάν θα προκύψει ή όχι ένα μελλοντικό γεγονός το οποίο δεν εμπίπτει ουσιαστικά στον έλεγχο του πελάτη ή της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, όταν το ανάλλαγμα είναι δικαιώματα βάσει πωλήσεων).

▼ M52

- γ) η διαφορά ανάμεσα στο υποσχόμενο αντάλλαγμα και την τιμή πώλησης μετρητοίς του αγαθού ή της υπηρεσίας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 61) προκύπτει για άλλους λόγους πέραν της παροχής χρηματοδότησης στον πελάτη ή την οικονομική οντότητα και η διαφορά ανάμεσα στα εν λόγω ποσά είναι ανάλογη του λόγου της διαφοράς αυτής. Για παράδειγμα, ενδέχεται οι όροι πληρωμής να παρέχουν προστασία στην οικονομική οντότητα ή στον πελάτη έναντι της αδυναμίας του έτερου μέρους να εκπληρώσει επαρκώς ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύμβαση.
63. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος κατά τις επιδράσεις ενός σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης εάν, κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, εκτιμά ότι το διάστημα ανάμεσα στη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή της υπηρεσίας από την ίδια στον πελάτη και στην πληρωμή του πελάτη για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία δεν θα υπερβαίνει το ένα έτος.
64. Προκειμένου να πληροί τον στόχο της παραγράφου 61 όταν προσαρμόσει το υποσχόμενο ποσό του ανταλλάγματος κατά ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιούνταν σε μια χωριστή χρηματοδοτική συναλλαγή ανάμεσα στην οικονομική οντότητα και τον πελάτη της κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Το επιτόκιο αυτό αντανακλά τα πιστωτικά χαρακτηριστικά του μέρους που λαμβάνει τη χρηματοδότηση βάσει της σύμβασης, καθώς και οποιαδήποτε άλλη εξασφάλιση ή εγγύηση που παρέχεται από τον πελάτη ή την οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων περιουσιακών στοιχείων που έχουν μεταβιβαστεί βάσει της σύμβασης. Μια οικονομική οντότητα δύναται να καθορίσει το εν λόγω επιτόκιο προσδιορίζοντας το επιτόκιο με το οποίο προεξοφλείται το ονομαστικό ποσό του υποσχόμενου ανταλλάγματος στην τιμή που θα κατέβαλε ο πελάτης τοίς μετρητοίς για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες όταν (ή ενόσω) μεταβιβάζονται στον πελάτη. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επικαιροποιεί το προεξοφλητικό επιτόκιο βάσει των μεταβολών στα επιτόκια ή άλλων συνθηκών (όπως η μεταβολή της εκτίμησης του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη).
65. Η οικονομική οντότητα απεικονίζει τις επιδράσεις της χρηματοδότησης (έσοδα από τόκους ή έξοδα από τόκους) χωριστά από τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες στην κατάσταση συνολικών εσόδων. Τα έσοδα από τόκους ή τα έξοδα από τόκους αναγνωρίζονται μόνο στον βαθμό που ένα *συμβατικό περιουσιακό στοιχείο* (ή απαίτηση) ή μια συμβατική υποχρέωση αναγνωρίζεται κατά τη λογιστικοποίηση μιας σύμβασης με πελάτη.
- Μη χρηματικό αντάλλαγμα*
66. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής για συμβάσεις στις οποίες ο πελάτης υπόσχεται αντάλλαγμα σε άλλη, μη χρηματική μορφή, η οικονομική οντότητα επιμετρά το μη χρηματικό αντάλλαγμα (ή την υπόσχεση μη χρηματικού ανταλλάγματος) στην εύλογη αξία.
67. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος, η οικονομική οντότητα επιμετρά το αντάλλαγμα εμμέσως βάσει της αυτοτελούς τιμής πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί στον πελάτη (ή σε κατηγορία πελατών) έναντι του ανταλλάγματος.
68. Η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος δύναται να μεταβάλλεται ανάλογα με τη μορφή του ανταλλάγματος (για παράδειγμα, μεταβολή στην τιμή μιας μετοχής που δικαιούται να λάβει η οικονομική οντότητα από τον πελάτη). Εάν η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ένας πελάτης μεταβάλλεται για άλλους λόγους, πέραν της μορφής του ανταλλάγματος (για παράδειγμα, η εύλογη αξία μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με τις επιδόσεις της οικονομικής οντότητας), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 56–58.

▼ M52

69. Εάν ένας πελάτης συνεισφέρει αγαθά ή υπηρεσίες (για παράδειγμα, υλικά, εξοπλισμό ή εργασία) προκειμένου να διευκολυνθεί η εκπλήρωση της σύμβασης από την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσο αποκτά τον έλεγχο των εν λόγω συνεισφερόμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Εφόσον αποκτά τον έλεγχο, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα συνεισφερόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως μη χρηματικό αντάλλαγμα που έχει λάβει από τον πελάτη.

Αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη

70. Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει τα χρηματικά ποσά που η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή αναμένεται να καταβάλει στον πελάτη (ή σε άλλα μέρη τα οποία αγοράζουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της οικονομικής οντότητας από τον πελάτη). Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει, επίσης, πιστώσεις ή άλλα στοιχεία (για παράδειγμα, ένα κουπόνι ή έναν κατά συνέπεια, ως έσοδο, εκτός εάν η πληρωμή στον πελάτη πραγματοποιείται έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 26-30) που μεταβιβάζει ο πελάτης στην οικονομική οντότητα. Εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα εκτιμά την τιμή συναλλαγής (εκτιμώντας επίσης κατά πόσο η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) σύμφωνα με τις παραγράφους 50-58.

71. Εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη συνιστά πληρωμή έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την αγορά του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά άλλες αγορές από προμηθευτές. Εάν το ποσό του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη υπερβαίνει την εύλογη αξία του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας που λαμβάνει η οικονομική οντότητα από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την εν λόγω διαφορά ως μείωση της τιμής συναλλαγής. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει την εύλογη αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει λάβει από τον πελάτη, αντιμετωπίζει λογιστικά το σύνολο του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη ως μείωση της τιμής συναλλαγής.

72. Αντιστοίχως, εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη μείωση του εσόδου όταν (ή ενόσω) επέλθει το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:

α) η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από τη μεταβίβαση των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη και

β) η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή υπόσχεται να καταβάλει το αντάλλαγμα (ακόμη και όταν η πληρωμή εξαρτάται από κάποιο μελλοντικό γεγονός). Η εν λόγω υπόσχεση μπορεί να προκύπτει με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας.

Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε υποχρεώσεις εκτέλεσης

73. Στόχος της οικονομικής οντότητας όταν επιμερίζει την τιμή συναλλαγής είναι να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης (ή διακριτό αγαθό ή υπηρεσία) σε ποσό που απεικονίζει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.

▼ M52

74. Προκειμένου να επιτύχει τον στόχο του επιμερισμού, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που προσδιορίζεται στη σύμβαση βάσει της σχετικής αυτοτελούς τιμής πώλησης, σύμφωνα με τις παραγράφους 76–80, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις παραγράφους 81–83 (για τον επιμερισμό εκπτώσεων) και στις παραγράφους 84–86 (για τον επιμερισμό ανταλλάγματος που περιλαμβάνει μεταβλητά ποσά).
75. Οι παράγραφοι 76–86 δεν ισχύουν όταν η σύμβαση περιλαμβάνει μία μόνο υποχρέωση εκτέλεσης. Ωστόσο, ενδέχεται να ισχύουν οι παράγραφοι 84–86 εάν η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που προσδιορίζονται ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης, σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) και εάν το υποσχόμενο αντάλλαγμα περιλαμβάνει μεταβλητά ποσά.

Επιμερισμός βάσει αυτοτελών τιμών πώλησης

76. Για να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης στη βάση των σχετικά αυτοτελών τιμών πώλησης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης στην έναρξη ισχύος της σύμβασης του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας που υπόκειται σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης της σύμβασης και επιμερίζει την τιμή συναλλαγής ανάλογα με τις εν λόγω αυτοτελείς τιμές πώλησης.
77. Αυτοτελής τιμή πώλησης είναι η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε αυτοτελώς ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία σε πελάτη. Η ισχυρότερη ένδειξη μιας αυτοτελούς τιμής πώλησης είναι η παρατηρήσιμη τιμή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας όταν η οικονομική οντότητα πωλεί ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωριστά υπό συναφείς συνθήκες και σε συναφείς πελάτες. Μια συμβατικός δηλωθείσα τιμή ή λίστα τιμών για ένα αγαθό ή υπηρεσία δύναται να συνιστά (αλλά δεν πρέπει να θεωρείται ότι συνιστά) την αυτοτελή τιμή πώλησης του εν λόγω αγαθού ή της υπηρεσίας.
78. Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, η οικονομική οντότητα εκτιμά την αυτοτελή τιμή πώλησης ως το ποσό που προκύπτει κατά τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής που πληροί τον στόχο του επιμερισμού στην παράγραφο 73. Κατά την εκτίμηση μιας αυτοτελούς τιμής πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των συνθηκών της αγοράς, παραγόντων που αφορούν ειδικά στην οικονομική οντότητα και στοιχείων σχετικά με τον πελάτη ή την κατηγορία πελατών) τα οποία βρίσκονται ευλόγως στη διάθεση της οικονομικής οντότητας. Κατά την εν λόγω διαδικασία, η οικονομική οντότητα μεγιστοποιεί τη χρήση των παρατηρήσιμων δεδομένων που χρησιμοποιεί και εφαρμόζει μεθόδους εκτίμησης με συνέπεια σε παρεμφερείς περιστάσεις.
79. Στις κατάλληλες μεθόδους εκτίμησης της αυτοτελούς τιμής πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής:
- α) Προσέγγιση προσαρμοσμένης αξιολόγησης της αγοράς —η οικονομική οντότητα δύναται να αξιολογήσει την αγορά στην οποία διαθέτει αγαθά ή υπηρεσίες και να εκτιμήσει την τιμή που θα ήταν διαθεσιμής να πληρώσει ένας πελάτης στην εν λόγω αγορά για τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η εν λόγω προσέγγιση ενδέχεται, επίσης, να περιλαμβάνει αναφορά σε τιμές των ανταγωνιστών της οικονομικής οντότητας για συναφή αγαθά ή υπηρεσίες και την προσαρμογή των εν λόγω τιμών όπως απαιτείται προκειμένου να αντανακλούν το κόστος και τα περιθώρια της οικονομικής οντότητας.
 - β) Προσέγγιση αναμενόμενου κόστους συν περιθωρίου —η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει το αναμενόμενο κόστος εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης και στη συνέχεια να προσθέσει το κατάλληλο περιθώριο για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία.

▼ **M52**

γ) Προσέγγιση υπολοίπου —η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης με βάση τη συνολική τιμή συναλλαγής μείον το άθροισμα των παρατηρήσιμων αυτοτελών τιμών πώλησης των υπόλοιπων υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί την προσέγγιση υπολοίπου για να εκτιμήσει, σύμφωνα με την παράγραφο 78, την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας μόνο εάν πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

i) η οικονομική οντότητα πωλεί το ίδιο αγαθό ή την υπηρεσία σε διαφορετικούς πελάτες (στην ίδια ή σε κοντινή χρονική στιγμή) έναντι ενός ευρέος φάσματος ποσών (ήτοι η τιμή πώλησης παρουσιάζει υψηλή μεταβλητότητα καθώς δεν είναι δυνατό να εξαχθεί μια αντιπροσωπευτική αυτοτελής τιμή πώλησης από τις προηγούμενες συναλλαγές ή από άλλα παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία)· ή

ii) η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη οριστικοποιήσει μια τιμή για το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία και το αγαθό ή η υπηρεσία δεν έχουν πωληθεί ποτέ προηγουμένως σε αυτοτελή βάση (ήτοι η τιμή πώλησης είναι αβέβαιη).

80. Ίσως χρειαστεί να χρησιμοποιηθεί ένας συνδυασμός των μεθόδων προκειμένου να εκτιμηθούν οι αυτοτελείς τιμές πώλησης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης, εάν δύο ή περισσότερα από αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες έχουν ιδιαίτερα μεταβλητές ή αβέβαιες αυτοτελείς τιμές πώλησης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο υπολοίπου για να εκτιμήσει τη συνολική αυτοτελή τιμή πώλησης για τα εν λόγω υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν ιδιαίτερα μεταβλητές ή αβέβαιες αυτοτελείς τιμές πώλησης και στη συνέχεια να χρησιμοποιήσει μια διαφορετική μέθοδο για να εκτιμήσει τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των μεμονωμένων αγαθών ή υπηρεσιών με βάση την εν λόγω εκτιμώμενη συνολική αυτοτελή τιμή πώλησης που καθορίστηκε με βάση τη μέθοδο υπολοίπου. Όταν χρησιμοποιεί έναν συνδυασμό μεθόδων για να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης κάθε υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσο ο επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις εν λόγω εκτιμώμενες αυτοτελείς τιμές πώλησης συνάδει με τον στόχο επιμερισμού της παραγράφου 73 και τις απαιτήσεις εκτίμησης των αυτοτελών τιμών πώλησης της παραγράφου 78.

Επιμερισμός έκπτωσης

81. Ένας πελάτης λαμβάνει έκπτωση για την αγορά δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών εάν το άθροισμα των αυτοτελών τιμών πώλησης των εν λόγω υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης υπερβαίνει το υποσχόμενο αντάλλαγμα της σύμβασης. Εφόσον η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία, βάσει της παραγράφου 82, σύμφωνα με τα οποία η συνολική έκπτωση σχετίζεται μόνο με μία ή με περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι όλες, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την έκπτωση αναλογικά σε όλες τις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης. Ο αναλογικός επιμερισμός της έκπτωσης σε αυτές τις περιπτώσεις αποτελεί συνέπεια του επιμερισμού της τιμής συναλλαγής από την οικονομική οντότητα σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης των υποκείμενων διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών.

82. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει ολόκληρη την έκπτωση σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι σε όλες, εφόσον πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση καθένα από τα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες (ή κάθε δέσμη διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών) της σύμβασης σε αυτοτελή βάση·

▼ M52

- β) η οικονομική οντότητα πωλεί, επίσης, σε τακτική και αυτοτελή βάση δέσμη (ή δέσμες) ορισμένων από τα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες με έκπτωση έναντι των αυτοτελών τιμών πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών σε κάθε δέσμη· και
- γ) η έκπτωση που αποδίδεται σε κάθε δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών και περιγράφεται στην παράγραφο 82 στοιχείο β) είναι ουσιαστικά η ίδια με την έκπτωση στη σύμβαση και από την ανάλυση των αγαθών ή των υπηρεσιών κάθε δέσμης προκύπτουν παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία για την υποχρέωση εκτέλεσης (ή τις υποχρεώσεις εκτέλεσης) όπου αντιστοιχεί ολόκληρη η έκπτωση της σύμβασης.
83. Εάν μια έκπτωση επιμερίζεται πλήρως σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, σύμφωνα με την παράγραφο 82, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την έκπτωση προτού εφαρμόσει την προσέγγιση υπολοίπου για να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σύμφωνα με την παράγραφο 79 στοιχείο γ).
- Επιμερισμός μεταβλητού ανταλλάγματος*
84. Το υποσχόμενο μεταβλητό ανάλλαγμα της σύμβασης δύναται να αποδοθεί σε ολόκληρη τη σύμβαση ή σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της σύμβασης, όπως οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:
- α) μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι όλες, (για παράδειγμα, μια πρόσθετη παροχή μπορεί να εξαρτάται από τη μεταβίβαση ενός υποσχόμενου αγαθού ή μιας υπηρεσίας από την οικονομική οντότητα εντός μιας ορισμένης χρονικής περιόδου)· ή
- β) ένα ή περισσότερα υποσχόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες, αλλά όχι όλα, μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) (για παράδειγμα, το υποσχόμενο ανάλλαγμα του δεύτερου έτους μιας διετούς σύμβασης υπηρεσιών καθαρισμού θα αυξηθεί βάσει των μεταβολών ενός ορισμένου δείκτη πληθωρισμού)·
85. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει το μεταβλητό ποσό (και τις μετέπειτα μεταβολές του εν λόγω ποσού) εξ ολοκλήρου σε μια υποχρέωση εκτέλεσης ή σε ένα διακριτό αγαθό ή υπηρεσία που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β), εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) οι όροι της μεταβλητής πληρωμής σχετίζονται ειδικά με τις προσπάθειες της οικονομικής οντότητας να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης ή να μεταβιβάσει το διακριτό αγαθό ή την υπηρεσία (ή με ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα της εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης ή της μεταβίβασης του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας)· και
- β) ο επιμερισμός του μεταβλητού ποσού του ανταλλάγματος εξ ολοκλήρου στην υποχρέωση εκτέλεσης ή στο διακριτό αγαθό ή την υπηρεσία συνάδει με τον στόχο επιμερισμού στην παράγραφο 73, κατά την εξέταση όλων των υποχρεώσεων εκτέλεσης και των όρων πληρωμής της σύμβασης.
86. Οι απαιτήσεις επιμερισμού στις παραγράφους 73–83 εφαρμόζονται για τον επιμερισμό του υπολειπόμενου ποσού της τιμής συναλλαγής που δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 85.

▼ **M52****Μεταβολές στην τιμή συναλλαγής**

87. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η τιμή συναλλαγής μπορεί να μεταβληθεί για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων η επίλυση αβέβαιων γεγονότων ή άλλων μεταβολών στις περιστάσεις που μεταβάλλουν το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.
88. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης τυχόν επακόλουθες μεταβολές στην τιμή συναλλαγής στην ίδια βάση όπως στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν επιμερίζει εκ νέου την τιμή συναλλαγής για να αντανakλά τις μεταβολές στις αυτοτελείς τιμές πώλησης μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Τα ποσά που επιμερίζονται σε μια υποχρέωση εκτέλεσης που έχει εκπληρωθεί αναγνωρίζονται ως έσοδα, ή ως μείωση εσόδων, την περίοδο κατά την οποία μεταβάλλεται η τιμή συναλλαγής.
89. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει μια μεταβολή στην τιμή συναλλαγής εξ ολοκλήρου σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης, αλλά όχι σε όλες, ή σε υποσχόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες μιας σειράς που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) μόνο εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 85 σχετικά με τον επιμερισμό μεταβλητού ανταλλάγματος.
90. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής η οποία προκύπτει ως συνέπεια της τροποποίησης της σύμβασης σύμφωνα με τις παραγράφους 18–21. Ωστόσο, για τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής η οποία προκύπτει έπειτα από τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 87–89 για να επιμερίσει τη μεταβολή της τιμής συναλλαγής σύμφωνα με οποιονδήποτε από τους παρακάτω τρόπους ισχύει κατά περίπτωση:
- α) Η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται στη σύμβαση πριν από την τροποποίηση εάν, και στον βαθμό που, η μεταβολή στην τιμή συναλλαγής αποδίδεται σε ένα ποσό μεταβλητού ανταλλάγματος το οποίο ο πελάτης είχε υποσχεθεί πριν από την τροποποίηση και η τροποποίηση αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 21 στοιχείο α).
- β) Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες η τροποποίηση δεν έχει αντιμετωπιστεί λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή της τιμής συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της τροποποιημένης σύμβασης (ήτοι στις υποχρεώσεις εκτέλεσης που δεν είχαν εκπληρωθεί ή είχαν εκπληρωθεί μερικώς αμέσως μετά την τροποποίηση).

ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ**Επauξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης**

91. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο το επauξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη, εφόσον εκτιμά ότι θα ανακτήσει το εν λόγω κόστος.
92. Επauξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης είναι οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα προκειμένου να εξασφαλίσει μια σύμβαση με πελάτη και τις οποίες δεν θα επιβαρυνόταν εάν δεν είχε εξασφαλίσει τη σύμβαση (για παράδειγμα, προμήθεια πωλήσεων).
93. Οι δαπάνες εξασφάλισης μιας σύμβασης οι οποίες θα προέκυπταν ανεξαρτήτως από το εάν είχε εξασφαλιστεί η σύμβαση, αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν πραγματοποιούνται, εκτός εάν οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη ανεξαρτήτως από το εάν έχει εξασφαλιστεί η σύμβαση.

▼ **M52**

94. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης ως έξοδο όταν πραγματοποιείται, εάν η περίοδος απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου το οποίο διαφορετικά η οικονομική οντότητα θα είχε αναγνωρίσει δεν υπερβαίνει το ένα έτος.

Δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης

95. Εάν οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου (για παράδειγμα, στο ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*, στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* ή στο ΔΛΠ 38 *Αύλα περιουσιακά στοιχεία*), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την εκπλήρωση της σύμβασης μόνο εφόσον οι εν λόγω δαπάνες πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) οι δαπάνες συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή μια αναμενόμενη σύμβαση την οποία η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει συγκεκριμένα (για παράδειγμα, δαπάνες που αφορούν υπηρεσίες οι οποίες θα παρασχεθούν βάσει της ανανέωσης μιας υφιστάμενης σύμβασης ή δαπάνες σχεδιασμού ενός περιουσιακού στοιχείου που θα μεταβιβαστεί βάσει ειδικής σύμβασης η οποία δεν έχει ακόμη εγκριθεί)·

β) οι δαπάνες δημιουργούν ή αυξάνουν τους πόρους της οικονομικής οντότητας οι οποίοι θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση (ή τη συνέχεια της εκπλήρωσης) των υποχρεώσεων εκτέλεσης στο μέλλον· και

γ) οι εν λόγω δαπάνες αναμένεται να ανακτηθούν.

96. Τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη και οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου, η οικονομική οντότητα τις αντιμετωπίζει λογιστικά σύμφωνα με τα εν λόγω άλλα Πρότυπα.

▼ **M54**

97. Οι δαπάνες που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση (ή μια ειδική αναμενόμενη σύμβαση) περιλαμβάνουν οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:

▼ **M52**

α) άμεσα εργατικά (για παράδειγμα, μισθοί και ημερομίσθια εργαζομένων που παρέχουν τις υποσχόμενες υπηρεσίες απευθείας στον πελάτη)·

β) άμεσα υλικά (για παράδειγμα, προμήθειες που χρησιμοποιούνται για την παροχή των υποσχόμενων υπηρεσιών στον πελάτη)·

▼ **M54**

γ) επιμερισμοί κόστους που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή με τις δραστηριότητες της σύμβασης (για παράδειγμα, κόστος διαχείρισης και επίβλεψης σύμβασης, ασφάλισης και απόσβεσης των εργαλείων, του εξοπλισμού και των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης που χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση της σύμβασης)·

▼ **M52**

δ) δαπάνες που επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη βάσει της σύμβασης· και

ε) λοιπές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί αποκλειστικά λόγω της σύμβασης από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, πληρωμές σε υπεργολάβους).

98. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις ακόλουθες δαπάνες ως έξοδα κατά την πραγματοποίησή τους:

α) γενικές και διοικητικές δαπάνες (εκτός εάν οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη βάσει της σύμβασης, οπότε σε αυτή την περίπτωση η οικονομική οντότητα εκτιμά τα εν λόγω κόστη σύμφωνα με την παράγραφο 97)·

▼ **M52**

- β) δαπάνες φύρας υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων για την εκπλήρωση της σύμβασης, οι οποίες δεν αντανακλώνται στην τιμή της σύμβασης·
- γ) δαπάνες που σχετίζονται με τις εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης (ή με μερικώς εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης) της σύμβασης (ήτοι δαπάνες που σχετίζονται με προηγούμενη εκτέλεση)· και
- δ) δαπάνες για τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διακρίνει κατά πόσο σχετίζονται με μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης ή με εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης (ή με μερικώς εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης).

Απόσβεση και απομείωση

99. Ένα περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 αποσβένεται σε συστηματική βάση η οποία συνάδει με τη μεταβίβαση στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται. Το περιουσιακό στοιχείο δύναται να σχετίζεται με αγαθά ή υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν βάσει μιας ειδικής αναμενόμενης σύμβασης [όπως περιγράφεται στην παράγραφο 95 στοιχείο α)].
100. Η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την απόσβεση προκειμένου να αντανακλά τυχόν σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο χρόνο μεταβίβασης από την οικονομική οντότητα στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η εν λόγω μεταβολή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
101. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα στον βαθμό που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 υπερβαίνει:
- α) το υπολειπόμενο ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες με τα οποία σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο· μείον
- β) τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών και οι οποίες δεν έχουν αναγνωριστεί ως έξοδα (βλέπε παράγραφο 97).
102. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 101 για τον καθορισμό του ποσού του ανταλλάγματος που αναμένει να λάβει, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις αρχές προσδιορισμού της τιμής συναλλαγής (πλην των απαιτήσεων των παραγράφων 56–58 σχετικά με τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς) και προσαρμόζει το εν λόγω ποσό προκειμένου να αντανακλά τις επιδράσεις του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη.
103. Πρωτού αναγνωρίσει ζημία απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν ζημία απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη σύμβαση και τα οποία έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38). Αφού διεξάγει τον έλεγχο απομείωσης της παραγράφου 101, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τη λογιστική αξία που προκύπτει για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει για τους σκοπούς της εφαρμογής του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* στην εν λόγω μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

▼ M52

104. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα την αναστροφή μέρους ή του συνόλου της ζημίας απομείωσης που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 101, όταν οι συνθήκες απομείωσης δεν ισχύουν πλέον ή έχουν βελτιωθεί. Η αυξημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει το ποσό που θα είχε προσδιοριστεί (μετά αποσβέσεων) εάν δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ζημία απομείωσης.

ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ

105. **Όταν ένα από τα μέρη της σύμβασης έχει εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις του, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή συμβατική υποχρέωση, ανάλογα με τη σχέση ανάμεσα στην εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας και την πληρωμή από τον πελάτη. Μια οικονομική οντότητα απεικονίζει τυχόν ανεπιφύλακτα δικαιώματα επί του ανταλλάγματος, χωριστά, ως απαίτηση.**
106. Εάν ο πελάτης καταβάλει αντάλλαγμα ή η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαίωμα επί ενός ποσού ανταλλάγματος το οποίο είναι ανεπιφύλακτο (ήτοι εισπρακτέο), προτού η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατική υποχρέωση όταν η πληρωμή πραγματοποιείται ή καθίσταται απαιτητή (όποιο από τα δύο ισχύει πρώτο). Συμβατική υποχρέωση είναι η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει σε πελάτη αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα έχει λάβει αντάλλαγμα (ή είναι απαιτητό ένα ποσό του ανταλλάγματος) από τον πελάτη.
107. Εάν η οικονομική οντότητα εκτελεί τις συμβατικές της υποχρεώσεις μεταβιβάζοντας αγαθά ή υπηρεσίες σε πελάτη προτού ο πελάτης πληρώσει το αντάλλαγμα ή προτού καταστεί απαιτητή η πληρωμή, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, εξαιρουμένων τυχόν ποσών που απεικονίζονται ως εισπρακτέα. Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο είναι το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία έχει μεταβιβάσει σε πελάτη. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η απομείωση ενός συμβατικού περιουσιακού στοιχείου επιμετράται, απεικονίζεται και γνωστοποιείται στη ίδια βάση με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 [βλέπε επίσης παράγραφο 113 στοιχείο β)].
108. Απαίτηση είναι το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα το οποίο είναι ανεπιφύλακτο. Ένα δικαίωμα σε αντάλλαγμα θεωρείται ανεπιφύλακτο εάν απαιτείται μόνο η πάροδος του χρόνου προκειμένου να καταστεί απαιτητή η πληρωμή του εν λόγω ανταλλάγματος. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει μια απαίτηση εάν έχει άμεσο δικαίωμα σε πληρωμή ακόμη και όταν το εν λόγω ποσό ενδέχεται να υπόκειται σε επιστροφή στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την απαίτηση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Κατά την αρχική αναγνώριση της απαίτησης από μια σύμβαση με πελάτη, τυχόν διαφορές ανάμεσα στην επιμέτρηση της απαίτησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 και το αντίστοιχο ποσό του εσόδου που έχει αναγνωριστεί απεικονίζονται ως έξοδο (για παράδειγμα, ως ζημία απομείωσης).
109. Στο παρόν Πρότυπο χρησιμοποιούνται οι όροι «συμβατικό περιουσιακό στοιχείο» και «συμβατική υποχρέωση», ωστόσο, η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί εναλλακτικούς προσδιορισμούς για τα εν λόγω στοιχεία στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί έναν εναλλακτικό προσδιορισμό για ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να παρέχει επαρκή στοιχεία στον χρήστη των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να κάνει τη διάκριση ανάμεσα στις απαιτήσεις και τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία.

▼ **M52**

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

110. Στόχος των απαιτήσεων γνωστοποίησης είναι η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί επαρκή στοιχεία που θα δίνουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοούν τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα του εσόδου και των ταμειακών ροών που απορρέουν από τις συμβάσεις με τους πελάτες. Για να πετύχει αυτόν τον στόχο, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία που αφορούν όλα τα ακόλουθα:

α) τις συμβάσεις της με πελάτες (βλέπε παραγράφους 113–122)·

β) τις σημαντικές κρίσεις και τις μεταβολές των κρίσεων που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις εν λόγω συμβάσεις (βλέπε παραγράφους 123–126)· και

γ) τυχόν δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης της σύμβασης με πελάτη που έχουν αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 (βλέπε παραγράφους 127–128).

111. Η οικονομική οντότητα εξετάζει το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να εκπληρωθεί ο σκοπός της γνωστοποίησης και τον βαθμό της έμφασης που πρέπει να δίδεται σε καθεμία από τις διάφορες απαιτήσεις. Η οικονομική οντότητα αθροίζει ή διαχωρίζει τις γνωστοποιήσεις με τέτοιο τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται είτε από την προσθήκη πολυάριθμων ασήμαντων λεπτομερειών, είτε από τον συνυπολογισμό στοιχείων που έχουν κατ' ουσίαν διαφορετικά χαρακτηριστικά.

112. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα στοιχεία σύμφωνα με τον παρόν Πρότυπο εάν έχει παράσχει τα στοιχεία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο.

Συμβάσεις με πελάτες

113. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς, πλην των ποσών που απεικονίζονται χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων σύμφωνα με άλλα Πρότυπα:

α) έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις υπόλοιπες πηγές εσόδων της· και

β) τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) επί τυχόν απαιτήσεων ή συμβατικών περιουσιακών στοιχείων που απορρέουν από τις συμβάσεις της οικονομικής οντότητας με πελάτες, τις οποίες η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις ζημίες απομείωσης από άλλες συμβάσεις.

Ανάλυση εσόδων

114. Η οικονομική οντότητα αναλύει τα έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες σε κατηγορίες που αποτυπώνουν πώς επηρεάζεται η φύση, η ποσότητα, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες. Η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων Β87–Β89 κατά την επιλογή των κατηγοριών που θα χρησιμοποιήσει για την ανάλυση των εσόδων.

▼ **M52**

115. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επαρκή στοιχεία που δίνουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοήσουν τη σχέση ανάμεσα στη γνωστοποίηση ανάλυσης εσόδων (σύμφωνα με την παράγραφο 114) και των στοιχείων των εσόδων που γνωστοποιούνται για κάθε προς αναφορά τομέα, εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.

Υπόλοιπα συμβάσεων

116. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- α) τα υπόλοιπα ανοίγματος και κλεισίματος των απαιτήσεων, των συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και των συμβατικών υποχρεώσεων από τις συμβάσεις με πελάτες, εφόσον δεν απεικονίζονται ή γνωστοποιούνται χωριστά·
 - β) τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς και τα οποία συμπεριλαμβάνονταν στο υπόλοιπο της συμβατικής υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου· και
 - γ) τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς από υποχρεώσεις εκτέλεσης που εκπληρώθηκαν (ή εκπληρώθηκαν μερικώς) σε προηγούμενες περιόδους (για παράδειγμα, μεταβολές στην τιμή συναλλαγής).
117. Η οικονομική οντότητα εξηγεί με ποιον τρόπο ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 119 στοιχείο α)] σχετίζεται με τον τυπικό χρόνο της πληρωμής [βλέπε παράγραφο 119 στοιχείο β)] και με την επίδραση που έχουν οι εν λόγω παράγοντες στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων. Η επεξήγηση που παρέχεται δύναται να περιλαμβάνει ποιοτικά στοιχεία.
118. Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις σημαντικές μεταβολές στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η επεξήγηση δύναται να περιλαμβάνει ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα μεταβολών στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας:
- α) μεταβολές που οφείλονται σε συνενώσεις επιχειρήσεων·
 - β) προσαρμογές σωρευτικής αναπλήρωσης σε έσοδα που επηρεάζουν το αντίστοιχο συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή τη συμβατική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων προσαρμογών που προκύπτουν έπειτα από μεταβολή στην επιμέτρηση της προόδου, μεταβολή στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής (συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβολών στην αξιολόγηση κατά πόσο μια εκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) ή τροποποίηση της σύμβασης·
 - γ) απομείωση ενός συμβατικού περιουσιακού στοιχείου·
 - δ) μια μεταβολή στο χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου ένα δικαίωμα σε αντάλλαγμα καθίσταται ανεπιφύλακτο (ήτοι ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο να επαναταξινομηθεί ως απαίτηση)· και
 - ε) μια μεταβολή στο χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου εκπληρώνεται μια υποχρέωση εκτέλεσης (ήτοι για την αναγνώριση του εσόδου που απορρέει από τη συμβατική υποχρέωση).

▼ **M52***Υποχρεώσεις εκτέλεσης*

119. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία που αφορούν τις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε συμβάσεις με πελάτες, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής για όλα τα ακόλουθα:

- α) περιπτώσεις κατά τις οποίες μια οικονομική οντότητα συνήθως εκπληρώνει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, κατά την αποστολή, την παράδοση, την παροχή υπηρεσιών ή την ολοκλήρωση της υπηρεσίας), συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου οι υποχρεώσεις εκτέλεσης εκπληρώνονται βάσει συμφωνιών που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση·
- β) σημαντικούς όρους πληρωμής (για παράδειγμα, όταν μια πληρωμή έχει τυπικά καταστεί απαιτητή, είτε η σύμβαση περιέχει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, είτε το ποσό του ανταλλάγματος είναι μεταβλητό και είτε η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται τυπικά σε περιορισμούς σύμφωνα με τις παραγράφους 56–58)·
- γ) τη φύση των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί να μεταβιβάσει η οικονομική οντότητα, επισημαίνοντας τυχόν υποχρεώσεις εκτέλεσης για συμφωνία μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών από άλλο μέρος (ήτοι η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως αντιπρόσωπος)·
- δ) υποχρεώσεις έναντι επιστροφών, επιστροφών χρημάτων ή άλλων συναφών υποχρεώσεων· και
- ε) τύπους εγγυήσεων και σχετικές υποχρεώσεις.

Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης

120. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία σχετικά με τις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης:

- α) το συνολικό ποσό της τιμής συναλλαγής που επιμερίζεται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης οι οποίες δεν έχουν εκπληρωθεί (ή έχουν εκπληρωθεί μερικώς) στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και
- β) μια επεξήγηση σχετικά με το πότε η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα αναγνωρίσει ως έσοδο το ποσό που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 120 στοιχείο α), το οποίο η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:
 - i) σε ποσοτική βάση χρησιμοποιώντας τις χρονικές περιόδους που είναι οι πλέον κατάλληλες για τη διάρκεια των υπολειπόμενων υποχρεώσεων εκτέλεσης· ή
 - ii) χρησιμοποιώντας ποιοτικά στοιχεία.

121. Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν είναι αναγκαίο να γνωστοποιήσει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 120 για μια υποχρέωση εκτέλεσης, εφόσον πληρούται ένας εκ των δύο ακόλουθων όρων:

- α) η υποχρέωση εκτέλεσης αποτελεί τμήμα μιας σύμβασης της οποίας η αρχική αναμενόμενη διάρκεια δεν υπερβαίνει το ένα έτος· ή
- β) η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο B16.

▼ **M52**

122. Η οικονομική οντότητα παρέχει ποιοτικές επεξηγήσεις σχετικά με το εάν εφαρμόζει την πρακτική λύση της παραγράφου 121 και κατά πόσο τυχόν αντάλλαγμα από τις συμβάσεις με πελάτες δεν περιλαμβάνεται στην τιμή συναλλαγής και, ως εκ τούτου, δεν περιλαμβάνεται στα στοιχεία που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 120. Για παράδειγμα, μια εκτίμηση της τιμής συναλλαγής δεν περιλαμβάνεται τυχόν εκτιμώμενα ποσά μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς (βλέπε παράγραφους 56–58).

Σημαντικές κρίσεις κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου

123. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, που πραγματοποιούνται κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου και οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τον προσδιορισμό του ποσού και του χρόνου των εσόδων από τις συμβάσεις με πελάτες. Ειδικότερα, η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστούν αμφότερα τα ακόλουθα:

- α) ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης (βλέπε παράγραφους 124–125)· και
- β) η τιμή συναλλαγής και τα ποσά που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης (βλέπε παράγραφο 126).

Προσδιορισμός του χρόνου εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης

124. Για τις υποχρεώσεις εκτέλεσης τις οποίες η οικονομική οντότητα εκπληρώνει σε βάθος χρόνου, θα πρέπει να γνωστοποιεί αμφότερα τα ακόλουθα:

- α) τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση εσόδων (για παράδειγμα, περιγραφή των μεθόδων εκροών ή των μεθόδων εισροών που χρησιμοποιούνται και του τρόπου εφαρμογής των εν λόγω μεθόδων)· και
- β) μια επεξήγηση των λόγων για τους οποίους οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται παρέχουν πιστή απεικόνιση της μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών.

125. Για τις υποχρεώσεις εκτέλεσης που εκπληρώνονται σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές κρίσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά την αξιολόγηση του πότε ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών.

Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής και των ποσών που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης

126. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία σχετικά με τις μεθόδους, τα δεδομένα και τις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για όλα τα παρακάτω:

- α) τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος, την προσαρμογή του ανταλλάγματος κατά τις επιδράσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος και την επιμέτρηση του μη χρηματικού ανταλλάγματος·
- β) την αξιολόγηση του κατά πόσο μια εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς·
- γ) τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των αυτοτελών τιμών πώλησης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών και τον επιμερισμό των εκπτώσεων και του μεταβλητού ανταλλάγματος σε συγκεκριμένο τμήμα της σύμβασης (εάν υπάρχει)· και

▼ **M52**

δ) επιμέτρηση των υποχρεώσεων έναντι επιστροφών, επιστροφών χρημάτων ή άλλων συναφών υποχρεώσεων.

Δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης μιας σύμβασης με πελάτη που αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο

127. Η οικονομική οντότητα περιγράφει αμφότερα τα ακόλουθα:
- α) τις κρίσεις που πραγματοποιούνται κατά τον προσδιορισμό του ποσού των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη (σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95)· και
 - β) τη μέθοδο που χρησιμοποιεί για να προσδιορίσει την απόσβεση για κάθε περίοδο αναφοράς.
128. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- α) τα υπόλοιπα κλεισίματος των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από την αναγνώριση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση σύμβασης με πελάτη (σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95), ανά βασική κατηγορία περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, δαπάνες εξασφάλισης συμβάσεων με πελάτες, δαπάνες πριν από τη σύναψη της σύμβασης και δαπάνες προετοιμασίας)· και
 - β) το ποσό απόσβεσης και τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς.

Πρακτικές λύσεις

129. Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει μια πρακτική λύση είτε στην παράγραφο 63 (σχετικά με την ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης) είτε στην παράγραφο 94 (σχετικά με το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης), πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

Προσάρτημα Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου.

Αυτοτελής τιμή πώλησης (ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας)	Η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε αυτοτελώς ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία σε πελάτη .
Εισόδημα	Οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη στη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, τα οποία έχουν τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων και τα οποία έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων και τα οποία δεν περιλαμβάνουν τα έσοδα που συνδέονται με τις εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.
Έσοδα	Το εισόδημα που απορρέει από τη διεξαγωγή των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.
Πελάτης	Το μέρος που έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που είναι αποτέλεσμα των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, έναντι ανταλλάγματος.

▼ **M52**

Σύμβαση	Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
Συμβατική υποχρέωση	Η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει σε πελάτη αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα έχει λάβει αντάλλαγμα (ή το ποσό έχει καταστεί απαιτητό) από τον πελάτη.
Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο	Το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει μεταβιβάσει σε πελάτη , στις περιπτώσεις όπου το εν λόγω δικαίωμα εξαρτάται από άλλον παράγοντα, πέραν της παρόδου του χρόνου (για παράδειγμα, από τη μελλοντική εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας).
Τιμή συναλλαγής (για σύμβαση με πελάτη)	Το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσχόμενων αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη , εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών.
Υποχρέωση εκτέλεσης	Η υπόσχεση που περιλαμβάνεται σε μια σύμβαση με πελάτη και αφορά τη μεταβίβαση στον πελάτη είτε: <ul style="list-style-type: none"> α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/ή· είτε β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία είναι κατ' ουσίαν τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη.

*Προσάρτημα Β***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1–129 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

▼ **M55**

B1	Οι παρούσες οδηγίες εφαρμογής είναι οργανωμένες στις ακόλουθες κατηγορίες:
----	--

▼ **M52**

- α) εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου (παράγραφοι B2–B13)·
- β) μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης (παράγραφοι B14–B19)·
- γ) πώληση με δικαίωμα επιστροφής (παράγραφοι B20–B27)·
- δ) εγγυήσεις (παράγραφοι B28–B33)·
- ε) παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου (παράγραφοι B34–B38)·
- στ) δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες (παράγραφοι B39–B43)·

▼ **M52**

- ζ) δικαιώματα πελατών που δεν έχουν ασκηθεί (παράγραφοι B44–B47)·
- η) μη επιστρεπτές προκαταβολικές αμοιβές (και κάποιες σχετικές δαπάνες) (παράγραφοι B48–B51)·

▼ **M55**

- ι) παραχώρηση άδειας χρήσης (παράγραφοι B52–B63B)·

▼ **M52**

- ι) συμφωνίες επαναγοράς (παράγραφοι B64–B76)·
- ια) συμφωνίες παρακαταθήκης (παράγραφοι B77–B78)·
- ιβ) συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση (παράγραφοι B79–B82)·
- ιγ) αποδοχή από τον πελάτη (παράγραφοι B83–B86)· και
- ιδ) γνωστοποίηση της ανάλυσης εσόδων (παράγραφοι B87–B89).

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου

B2 Σύμφωνα με την παράγραφο 35, μια υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, εάν πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, κατά την εκτέλεση από την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους B3–B4)·
- β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (π.χ. ανεκτέλεστα έργα) του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη, καθώς δημιουργείται ή ενισχύεται το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο B5)· ή
- γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους B6–B8) και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή (βλέπε παραγράφους B9–B13).

Ταυτόχρονη λήψη και ανάλωση των οφελών από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας (παράγραφος 35 α))

B3 Για ορισμένα είδη υποχρεώσεων εκτέλεσης, είναι εύκολο να αξιολογηθεί αν ο πελάτης λαμβάνει τα οφέλη από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας στη διάρκεια της εκτέλεσης και αν ταυτόχρονα τα αναλώνει. Ενδεικτικά αναφέρονται συνήθεις ή επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες (όπως υπηρεσίες καθαρισμού) στις οποίες η λήψη, και η ταυτόχρονη ανάλωση από τον πελάτη, των οφελών που απορρέουν από την εκτέλεση της οικονομικής οντότητας αναγνωρίζονται εύκολα.

▼ **M52**

B4 Σε άλλα είδη υποχρεώσεων εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να αναγνωρίσει εύκολα αν ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, στη διάρκεια της εκτέλεσης από την οικονομική οντότητα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, εάν η οικονομική οντότητα καθορίσει ότι μια άλλη οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να επανεκτελέσει ουσιαστικά την εργασία την οποία είχε ολοκληρώσει η οικονομική οντότητα έως τη δεδομένη στιγμή, εάν αυτή η άλλη οικονομική οντότητα έπρεπε να εκπληρώσει την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης προς τον πελάτη. Προκειμένου να καθορίσει αν μια άλλη οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να επανεκτελέσει ουσιαστικά την εργασία την οποία είχε ολοκληρώσει η οικονομική οντότητα έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη αμφότερες τις ακόλουθες παραδοχές:

α) παραβλέπει τυχόν συμβατικούς ή πρακτικούς περιορισμούς που, σε άλλη περίπτωση, θα εμπόδιζαν την οικονομική οντότητα να μεταβιβάσει την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης σε άλλη οικονομική οντότητα· και

β) υποθέτει ότι μια άλλη οικονομική οντότητα, που θα εκπλήρωνε την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης, δεν θα επωφελούνταν από κανένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο επί του παρόντος ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και θα παρέμενε στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας, σε περίπτωση που η υποχρέωση εκτέλεσης μεταβιβαζόταν σε άλλη οικονομική οντότητα.

Ο πελάτης έχει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου, καθώς αυτό δημιουργείται ή ενισχύεται (παράγραφος 35 β))

B5 Προκειμένου να καθορίσει αν ο πελάτης έχει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου καθώς αυτό δημιουργείται ή ενισχύεται σύμφωνα με την παράγραφο 35 β), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις ελέγχου που προβλέπονται στις παραγράφους 31–34 και 38. Το περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται ή ενισχύεται (για παράδειγμα, ανεκτέλεστα έργα) μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο.

Η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση (παράγραφος 35 γ))

B6 Προκειμένου να αξιολογήσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα σύμφωνα με την παράγραφο 36, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιπτώσεις των συμβατικών και πρακτικών περιορισμών στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει άμεσα το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, όπως να το πουλήσει σε άλλον πελάτη. Η πιθανότητα καταγγελίας της σύμβασης με τον πελάτη δεν αποτελεί σχετική παράμετρο προκειμένου να αξιολογήσει η οικονομική οντότητα αν θα μπορούσε άμεσα να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση.

B7 Ο συμβατικός περιορισμός στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση πρέπει να είναι ουσιαστικός προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα. Ένας συμβατικός περιορισμός είναι ουσιαστικός εάν ο πελάτης θα μπορούσε να ασκήσει τα δικαιώματά του επί του υποσχόμενου περιουσιακού στοιχείου σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα επιχειρούσε να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση. Αντιθέτως, ένας συμβατικός περιορισμός δεν είναι ουσιαστικός εάν, για παράδειγμα, ένα περιουσιακό στοιχείο είναι σε μεγάλο βαθμό εναλλάξιμο με άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να μεταβιβάσει σε άλλον πελάτη χωρίς να παραβαίνει τους όρους της σύμβασης και χωρίς να απορρέουν σημαντικές δαπάνες, οι οποίες σε διαφορετική περίπτωση δεν θα απέρρεαν σε σχέση με τη σύμβαση.

▼ **M52**

B8 Πρακτικός περιορισμός στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση υπάρχει εάν η διάθεση του περιουσιακού στοιχείου για άλλη χρήση συνεπαγόταν σημαντική οικονομική ζημία την οικονομική οντότητα. Σημαντική οικονομική ζημία θα μπορούσε να επέλθει επειδή η οικονομική οντότητα είτε θα επιβαρυνόταν με σημαντικές δαπάνες εκ νέου εργασίας επί του περιουσιακού στοιχείου είτε θα μπορούσε να το πουλήσει μόνο με σημαντική ζημία. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να περιορίζεται στην πράξη όσον αφορά την αναδιάθεση περιουσιακών στοιχείων τα οποία είτε έχουν προδιαγραφές σχεδιασμού απόλυτα προσαρμοσμένες σε έναν πελάτη είτε βρίσκονται σε απομακρυσμένες περιοχές.

Δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή (παράγραφος 35 γ))

B9 Σύμφωνα με την παράγραφο 37, μια οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή εάν η οικονομική οντότητα θα είχε δικαίωμα να λάβει ποσό το οποίο θα την αποζημίωνε τουλάχιστον για την εκτέλεση που θα είχε ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε περίπτωση που ο πελάτης ή κάποιος τρίτος κατήγγειλε τη σύμβαση για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να την εκτελέσει όπως είχε υποσχεθεί. Το ποσό που θα αποζημίωνε την οικονομική οντότητα για την εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή είναι το ποσό που προσεγγίζει την τιμή πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν μεταβιβασθεί έως τη δεδομένη στιγμή (για παράδειγμα, ανάκτηση των δαπανών που επιβάρυναν την οικονομική οντότητα κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης πλέον ενός εύλογου περιθωρίου κέρδους) και όχι μόνον η αποζημίωση για τη δυναμική απώλεια κέρδους της οικονομικής οντότητας σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης. Η αποζημίωση για το εύλογο περιθώριο κέρδους δεν είναι απαραίτητο να ισούται με το περιθώριο κέρδους που θα ανέμενε η οικονομική οντότητα σε περίπτωση που εκπλήρωνε τη σύμβαση όπως είχε υποσχεθεί, αλλά η οικονομική οντότητα πρέπει να δικαιούται αποζημίωση για οποιοδήποτε από τα ακόλουθα ποσά:

α) ποσοστό επί του εκτιμώμενου περιθωρίου κέρδους της σύμβασης, το οποίο εύλογα αντικατοπτρίζει τον βαθμό εκτέλεσης της σύμβασης από την οικονομική οντότητα προτού η σύμβαση καταγγελθεί από τον πελάτη (ή τρίτο μέρος) ή

β) εύλογη απόδοση επί του κόστους κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας για παρόμοιες συμβάσεις (ή το σύνθηες λειτουργικό περιθώριο κέρδους της οικονομικής οντότητας σε παρόμοιες συμβάσεις), εάν το περιθώριο της συγκεκριμένης σύμβασης υπερβαίνει την απόδοση την οποία επιτυγχάνει συνήθως η οικονομική οντότητα από παρόμοιες συμβάσεις.

B10 Το δικαίωμα μιας οικονομικής οντότητας για πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή δεν είναι απαραίτητο να αποτελεί ανεπιφύλακτο δικαίωμα για πληρωμή επί του παρόντος. Σε πολλές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα θα έχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα πληρωμής μόνο κατόπιν ενός συμφωνηθέντος ορόσημου ή μετά την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Προκειμένου να αξιολογήσει αν έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, μια οικονομική οντότητα εξετάζει αν θα είχε εκτελεστό δικαίωμα να απαιτήσει ή να παρακρατήσει την πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε περίπτωση που η σύμβαση καταγγελλόταν πριν από την ολοκλήρωσή της για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να εκτελέσει όπως είχε υποσχεθεί.

▼ **M52**

B11 Σε ορισμένες συμβάσεις ο πελάτης ενδέχεται να έχει δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση μόνο σε καθορισμένες χρονικές στιγμές στη διάρκεια της σύμβασης ή ο πελάτης ενδέχεται να μην έχει κανένα δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση. Εάν ο πελάτης προχωρήσει σε καταγγελία της σύμβασης χωρίς να έχει το δικαίωμα τη δεδομένη στιγμή (για παράδειγμα, εάν ο πελάτης δεν εκτελέσει τις υποχρεώσεις του όπως έχει υποσχεθεί), η σύμβαση (ή άλλη νομοθεσία) ενδέχεται να δίνει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να συνεχίσει να μεταβιβάζει αγαθά ή υπηρεσίες στον πελάτη όπως προβλέπεται στη σύμβαση και να απαιτεί από τον πελάτη να καταβάλει το υποσχόμενο αντάλλαγμα για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, καθώς η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να συνεχίσει να εκτελεί τις υποχρεώσεις της σύμφωνα με τη σύμβαση και να απαιτεί από τον πελάτη να εκτελεί τις δικές του υποχρεώσεις (στις οποίες περιλαμβάνεται η καταβολή του υποσχεθέντος ανταλλάγματος).

B12 Προκειμένου να αξιολογήσει την ύπαρξη και την εκτελεστότητα δικαιώματος πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους συμβατικούς όρους καθώς και οποιαδήποτε νομοθεσία ή νομικό προηγούμενο που θα μπορούσε να λειτουργήσει συμπληρωματικά ή να υπερσχύσει των συμβατικών όρων. Στο πλαίσιο αυτό αξιολογεί αν:

- α) βάσει νομοθεσίας, διοικητικής πρακτικής ή νομικού προηγούμενου παρέχεται στην οικονομική οντότητα δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, παρά το γεγονός ότι η σύμβαση με τον πελάτη δεν προβλέπει τέτοιο δικαίωμα·
- β) σχετικό νομικό προηγούμενο υποδεικνύει ότι παρόμοια δικαιώματα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε παρόμοιες συμβάσεις δεν έχουν δεσμευτική νομική ισχύ· ή
- γ) οι συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας να μην επιλέγει την εκτέλεση δικαιωμάτων πληρωμής έχουν καταστήσει το δικαίωμα μη εκτελεστό σε αυτό το νομικό περιβάλλον. Ωστόσο, με την επιφύλαξη ότι η οικονομική οντότητα ενδέχεται να επιλέξει να παραιτηθεί του δικαιώματός της για πληρωμή σε παρόμοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να έχει το δικαίωμα πληρωμής έως τη δεδομένη στιγμή εάν στη σύμβαση με τον πελάτη το δικαίωμά της για πληρωμή έως τη δεδομένη στιγμή παραμένει εκτελεστό.

B13 Το πρόγραμμα πληρωμών που ορίζεται σε μια σύμβαση δεν υποδεικνύει απαραίτητα αν η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή. Παρόλο που το πρόγραμμα πληρωμών σε μια σύμβαση ορίζει τον χρόνο και το ποσό του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο από τον πελάτη, το πρόγραμμα πληρωμών δεν αποτελεί απαραίτητα απόδειξη του δικαιώματος της οικονομικής οντότητας για πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή. Και αυτό διότι, για παράδειγμα, η σύμβαση ενδέχεται να ορίζει ότι το αντάλλαγμα που εισπράττεται από τον πελάτη είναι επιστρεπτέο για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να εκτελέσει τη σύμβαση όπως έχει υποσχεθεί.

Μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης

B14 Οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35-37 είναι οι ακόλουθες:

▼ **M52**

α) μέθοδοι εκροών (βλέπε παραγράφους B15–B17)· και

β) μέθοδοι εισροών (βλέπε παραγράφους B18–B19).

Μέθοδοι εκροών

B15 Σύμφωνα με τις μεθόδους εκροών, το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει απευθείας επιμετρήσεων της αξίας που έχουν για τον πελάτη τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που έχουν μεταβιβασθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε σχέση με τα υπολειπόμενα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες βάσει της σύμβασης. Στις μεθόδους εκροών περιλαμβάνονται μέθοδοι όπως μελέτες της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, αποτιμήσεις των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων, η επίτευξη οροσήμων, το χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει και μονάδες που έχουν παραχθεί ή παραδοθεί. Όταν η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν θα εφαρμόσει μια μέθοδο εκροών για την επιμέτρηση της προόδου της, εξετάζει αν οι εκροές που έχουν επιλεγθεί αποτυπώνουν πιστά την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Μια μέθοδος εκροών δεν θα παρέχει πιστή αποτύπωση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας εάν οι εκροές που έχουν επιλεγθεί δεν εξυπηρετούν την επιμέτρηση ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών των οποίων ο έλεγχος έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη. Για παράδειγμα, οι μέθοδοι εκροών που βασίζονται στις μονάδες που έχουν παραχθεί ή παραδοθεί δεν θα αποτυπώσουν πιστά την απόδοση της οικονομικής οντότητας όσον αφορά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εάν στο τέλος της περιόδου αναφοράς η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας έχει παράγει ημιτελή ή έτοιμα προϊόντα των οποίων ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη και τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση των εκροών.

B16 Ως πρακτική λύση, εάν η οικονομική οντότητα δικαιούται να λάβει από πελάτη αντάλλαγμα του οποίου το ύψος αντιστοιχεί απευθείας στην αξία που έχει για τον πελάτη η εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα χρεώνει ένα σταθερό ποσό ανά ώρα παρεχόμενης υπηρεσίας), η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει έσοδο ίσο με το ποσό το οποίο δικαιούται να τιμολογήσει.

B17 Τα μειονεκτήματα των μεθόδων εκροών είναι ότι οι εκροές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της προόδου ενδέχεται να μην είναι άμεσα παρατηρήσιμες και οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή τους ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος για την οικονομική οντότητα. Ως εκ τούτου, ενδέχεται να είναι απαραίτητη μια μέθοδος εισροών.

Μέθοδοι εισροών

B18 Με τις μεθόδους εισροών, το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει των προσπαθειών ή των εισροών της οικονομικής οντότητας με στόχο την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης (για παράδειγμα, πόροι που αναλώθηκαν, εργατοώρες που απαιτήθηκαν, δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει ή ώρες χρήσης μηχανημάτων) σε σχέση με τις συνολικές εκτιμώμενες εισροές για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Εάν οι προσπάθειες ή οι εισροές της οικονομικής οντότητας καταβάλλονται ομοιόμορφα καθ' όλη την περίοδο εκτέλεσης, ίσως είναι ορθότερο για την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει έσοδο με βάση τη σταθερή μέθοδο.

B19 Ένα μειονέκτημα των μεθόδων εισροών έγκειται στο ότι ενδέχεται να μην υπάρχει απευθείας σχέση μεταξύ των εισροών της οικονομικής οντότητας και της μεταβίβασης του ελέγχου των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Για αυτόν τον λόγο, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τη μέθοδο εισροών τις επιδράσεις οποιωνδήποτε εισροών οι οποίες, σύμφωνα με τον σκοπό επιμέτρησης της προόδου που προβλέπεται στην παράγραφο 39, δεν αποτυπώνουν την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας κατά τη μεταβίβαση του ελέγχου των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Για παράδειγμα, κατά τη χρήση μιας μεθόδου εισροών που βασίζεται στις δαπάνες, ενδέχεται να είναι απαραίτητη η προσαρμογή της επιμέτρησης της προόδου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

▼ **M52**

- α) Όταν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν συνεισφέρουν στην πρόοδο της οικονομικής οντότητας προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει έσοδο βάσει των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και οφείλονται σε σημαντικές ανεπάρκειες την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην τιμή της σύμβασης (για παράδειγμα, το κόστος μη αναμενόμενης ποσότητας απορριφθέντων υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων που δαπανήθηκαν για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης).
- β) Όταν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν είναι ανάλογες της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η καλύτερη αποτύπωση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας γίνεται με προσαρμογή της μεθόδου εισροών, ώστε να αναγνωρίζεται έσοδο μόνο στον βαθμό των εν λόγω πραγματοποιηθέντων δαπανών. Για παράδειγμα, μια πιστή απεικόνιση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας θα μπορούσε να σημαίνει αναγνώριση του εσόδου σε ποσό ίσο με το κόστος του αγαθού που χρησιμοποιήθηκε για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, εάν κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- i) το αγαθό δεν είναι διακριτό·
 - ii) ο πελάτης αναμένεται να αποκτήσει τον έλεγχο του αγαθού πολύ προτού λάβει τις υπηρεσίες που σχετίζονται με το αγαθό·
 - iii) το κόστος του αγαθού που μεταβιβάζεται είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό αναμενόμενο κόστος που απαιτείται για την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης· και
 - iv) η οικονομική οντότητα προμηθεύεται το αγαθό από τρίτο μέρος και δεν εμπλέκεται σημαντικά στον σχεδιασμό και την παραγωγή του αγαθού (όμως η οικονομική οντότητα ενεργεί ως εντολέας σύμφωνα με τις παραγράφους B34–B38).

Πώληση με δικαίωμα επιστροφής

- B20** Σε ορισμένες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο ενός προϊόντος στον πελάτη και παράλληλα δίνει στον πελάτη το δικαίωμα να επιστρέψει το προϊόν για διάφορους λόγους (όπως δυσαρέσκεια από το προϊόν) και να λάβει οποιονδήποτε συνδυασμό των κάτωθι:
- α) ολική ή μερική επιστροφή του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε·
 - β) πίστωση που εφαρμόζεται έναντι ποσών που οφείλονται, ή πρόκειται να οφείλονται, στην οικονομική οντότητα· και
 - γ) άλλο προϊόν σε αντικατάσταση.
- B21** Για τη λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης προϊόντων με δικαίωμα επιστροφής (και ορισμένων παρεχόμενων υπηρεσιών που υπόκεινται σε επιστροφή χρημάτων), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει όλα τα ακόλουθα:
- α) έσοδο για τα μεταβιβασθέντα προϊόντα ίσο με το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται (συνεπώς, δεν θα αναγνωριστεί έσοδο για προϊόντα που αναμένεται να επιστραφούν)·

▼ M52

- β) υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων και
- γ) περιουσιακό στοιχείο (και αντίστοιχη προσαρμογή στο κόστος πωληθέντων) για το δικαίωμά της να ανακτήσει προϊόντα από πελάτες κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων.
- B22 Η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας ότι θα είναι έτοιμη να δεχθεί το επιστρεφόμενο προϊόν κατά την περίοδο επιστροφών δεν θα αντιμετωπιστεί λογιστικά ως υποχρέωση εκτέλεσης επιπλέον της υποχρέωσης για επιστροφή χρημάτων.
- B23 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 47-72 (περιλαμβανομένων των απαιτήσεων για εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος των παραγράφων 56-58 που υπόκεινται σε περιορισμούς) για να καθορίσει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται (δηλαδή, εξαιρώντας τα προϊόντα τα οποία αναμένεται να επιστραφούν). Για κάθε εισπραχθέν (ή εισπρακτέο) ποσό το οποίο η οικονομική οντότητα δεν εκτιμά ότι θα δικαιούται, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο κατά τη μεταβίβαση των προϊόντων στους πελάτες, αλλά αναγνωρίζει τα εισπραχθέντα (ή εισπρακτέα) ποσά ως υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων. Στη συνέχεια, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την αξιολόγησή της για τα ποσά τα οποία εκτιμά ότι δικαιούται σε αντάλλαγμα των μεταβιβασθέντων προϊόντων και διενεργεί την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής και, κατ' επέκταση, στο ποσό του εσόδου που αναγνωρίζεται.
- B24 Η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις μεταβολές στις προσδοκίες σχετικά με το ποσό των επιστροφών. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις αντίστοιχες προσαρμογές ως έσοδο (ή μειώσεις του εσόδου).
- B25 Το περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί σχετικά με το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να ανακτήσει προϊόντα από έναν πελάτη κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων, αρχικά επιμετράται βάσει της προηγούμενης λογιστικής αξίας του προϊόντος (για παράδειγμα, απόθεμα) μείον τυχόν εκτιμώμενες δαπάνες για την ανάκτηση των εν λόγω προϊόντων (περιλαμβανομένων πιθανών μειώσεων στην αξία των επιστρεφόμενων προϊόντων για την οικονομική οντότητα). Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις μεταβολές στις προσδοκίες σχετικά με προϊόντα που πρόκειται να επιστραφούν. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο χωριστά από την υποχρέωση για επιστροφή χρημάτων.
- B26 Οι αλλαγές που κάνουν οι πελάτες μεταξύ προϊόντων του ίδιου είδους, ποιότητας, κατάστασης και τιμής (για παράδειγμα, αλλαγή στο χρώμα ή το μέγεθος) δεν θεωρούνται επιστροφές για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.
- B27 Οι συμβάσεις βάσει των οποίων ο πελάτης δύναται να επιστρέψει ένα ελαττωματικό προϊόν και σε αντάλλαγμα να λάβει ένα λειτουργικό προϊόν αξιολογούνται σύμφωνα με τις οδηγίες για τις εγγυήσεις στις παραγράφους B28–B33.

▼ **M52****Εγγυήσεις**

- B28 Είναι σύνηθες η οικονομική οντότητα να παρέχει (σύμφωνα με τη σύμβαση, τους νόμους ή τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας) εγγύηση σχετικά με την πώληση ενός προϊόντος (είτε πρόκειται για αγαθό είτε πρόκειται για υπηρεσία). Η φύση της εγγύησης μπορεί να διαφέρει σημαντικά ανάλογα με τον κλάδο και τη σύμβαση. Ορισμένες εγγυήσεις παρέχουν στον πελάτη τη διαβεβαίωση ότι το σχετικό προϊόν θα λειτουργεί όπως σκόπευαν τα μέρη επειδή πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Άλλες εγγυήσεις παρέχουν στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές.
- B29 Εάν ο πελάτης έχει την επιλογή να αγοράσει την εγγύηση χωριστά (για παράδειγμα, επειδή η εγγύηση τιμολογείται χωριστά ή είναι αντικείμενο χωριστής διαπραγμάτευσης), η εγγύηση θεωρείται διακριτή υπηρεσία επειδή η οικονομική οντότητα υπόσχεται να παρέχει την υπηρεσία στον πελάτη επιπρόσθετα του προϊόντος το οποίο είναι λειτουργικό σύμφωνα με τα όσα περιγράφονται στη σύμβαση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υποσχόμενη εγγύηση ως υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30 και κατανέμει μέρος της τιμής συναλλαγής στην υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 73-86.
- B30 Εάν ο πελάτης δεν έχει την επιλογή να αγοράσει την εγγύηση χωριστά, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την εγγύηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις*, εκτός εάν η υποσχόμενη εγγύηση, ή μέρος της υποσχόμενης εγγύησης, παρέχει στον πελάτη κάποια υπηρεσία επιπλέον της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές.
- B31 Προκειμένου να αξιολογήσει αν η εγγύηση παρέχει στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η οικονομική οντότητα εξετάζει παράγοντες, όπως:
- α) κατά πόσον η εγγύηση απαιτείται από τη νομοθεσία — εάν η νομοθεσία απαιτεί την παροχή εγγύησης από πλευράς της οικονομικής οντότητας, η ύπαρξη του συγκεκριμένου νόμου υποδεικνύει ότι η υποσχόμενη εγγύηση δεν αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, καθώς τέτοιες απαιτήσεις συνήθως υπάρχουν για την προστασία των καταναλωτών από τον κίνδυνο αγοράς ελαττωματικών προϊόντων·
 - β) τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η εγγύηση — όσο μεγαλύτερη είναι η περίοδος εγγύησης τόσο πιο πιθανό είναι η υποσχόμενη εγγύηση να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, καθώς είναι πιο πιθανή η παροχή υπηρεσίας πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές·
 - γ) τη φύση των καθηκόντων τα οποία η οικονομική οντότητα υπόσχεται να εκτελέσει — εάν προκειμένου να παρέχει τη διαβεβαίωση ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτελέσει συγκεκριμένες εργασίες (για παράδειγμα, υπηρεσία αποστολής για την επιστροφή ελαττωματικού προϊόντος), τότε τα εν λόγω καθήκοντα πιθανότατα δεν εγείρουν υποχρέωση εκτέλεσης.

▼ **M52**

B32 Εάν η εγγύηση, ή μέρος της εγγύησης, παρέχει στον πελάτη μια υπηρεσία πέραν της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η υποσχόμενη υπηρεσία αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στο προϊόν και την υπηρεσία. Εάν η οικονομική οντότητα υπόσχεται εγγύηση με τη μορφή διαβεβαίωσης και εγγύηση με τη μορφή υπηρεσίας, αλλά λογιστικά δεν είναι ευλόγως δυνατό να τις λογιστικοποιήσει χωριστά, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά και τις δύο εγγυήσεις μαζί ως μία ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.

B33 Νόμοι που απαιτούν από την οικονομική οντότητα να καταβάλει αποζημίωση εάν τα προϊόντα της προκαλέσουν βλάβη ή ζημία, δεν εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης. Για παράδειγμα, ο κατασκευαστής ενδέχεται να πουλήσει προϊόντα σε δικαιοδοσία, στην οποία η νομοθεσία καθιστά τον κατασκευαστή υπεύθυνο για τυχόν ζημιές (για παράδειγμα, σε ιδιωτική περιουσία) που ενδέχεται να προκληθούν από έναν καταναλωτή που χρησιμοποιεί το προϊόν για τον προβλεπόμενο σκοπό. Παρομοίως, η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να αποζημιώσει τον πελάτη για ευθύνες και ζημιές που προκύπτουν από απαιτήσεις για διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, εμπορικά σήματα ή άλλες παραβάσεις από τα προϊόντα της οικονομικής οντότητας δεν εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τέτοιες υποχρεώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου▼ **M55**

B34 Όταν κάποιο τρίτο μέρος εμπλέκεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η φύση της υπόσχεσής της συνιστά υποχρέωση εκτέλεσης της παροχής συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών από την ίδια (δηλαδή, η οικονομική οντότητα είναι εντολέας) ή της διαμεσολάβησης για την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτο (δηλαδή, η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος). Η οικονομική οντότητα καθορίζει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος για κάθε συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία που υποσχέθηκε στον πελάτη. Ένα συγκεκριμένο αγαθό ή συγκεκριμένη υπηρεσία είναι διακριτό αγαθό ή διακριτή υπηρεσία (ή διακριτό σύνολο αγαθών ή υπηρεσιών) που παρέχεται στον πελάτη (βλέπε παραγράφους 27—30). Εάν μια σύμβαση με πελάτη περιλαμβάνει περισσότερα από ένα συγκεκριμένα αγαθά ή περισσότερες της μίας συγκεκριμένες υπηρεσίες, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να είναι εντολέας για ορισμένα συγκεκριμένα αγαθά ή ορισμένες συγκεκριμένες υπηρεσίες και εντολοδόχος για άλλα αγαθά ή άλλες υπηρεσίες.

B34A Για τον καθορισμό της φύσης της υπόσχεσης (που περιγράφεται στην παράγραφο B34), η οικονομική οντότητα:

α) προσδιορίζει τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν στον πελάτη (που, για παράδειγμα, θα μπορούσε να είναι ένα δικαίωμα για την παροχή αγαθού ή υπηρεσίας από τρίτο (βλέπε παράγραφο 26)· και

β) αξιολογεί κατά πόσον ελέγχει (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 33) κάθε συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη.

B35 Η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν ελέγχει απαραίτητα ένα συγκεκριμένο αγαθό εάν αποκτά νόμιμο τίτλο επί του εν λόγω προϊόντος στιγμιαία μόνο προτού ο νόμιμος τίτλος μεταβιβαστεί σε πελάτη. Η οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας δύναται να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης σχετικά με την παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας η ίδια ή να εμπλέξει τρίτο μέρος (για παράδειγμα, έναν υπεργολάβο) για να εκπληρώσει εκ μέρους της τμήμα ή το σύνολο της υποχρέωσης εκτέλεσης.

▼ **M55**

B35A Όταν ένα τρίτο μέρος εμπλέκεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, μια οικονομική οντότητα που είναι εντολέας αποκτά τον έλεγχο οποιουδήποτε από τα εξής:

α) ενός αγαθού ή άλλου περιουσιακού στοιχείου από το τρίτο μέρος που στη συνέχεια μεταβιβάζει στον πελάτη.

β) δικαιώματος σε μια υπηρεσία που πρέπει να εκτελεστεί από το τρίτο μέρος, το οποίο παρέχει στην οντότητα την ικανότητα να δώσει οδηγία στο εν λόγω μέρος να παράσχει την υπηρεσία στον πελάτη για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας.

γ) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας από άλλο μέρος, που στη συνέχεια συνδυάζεται με άλλα προϊόντα ή υπηρεσίες για την παροχή του συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης αγαθών ή υπηρεσιών (βλέπε παράγραφο 29 (α)) παρεχόμενων από τρίτο μέρος στο συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία για την οποία έχει συνάψει σύμβαση ο πελάτης, η οικονομική οντότητα ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταβιβασθεί στον πελάτη. Αυτό συμβαίνει διότι η οικονομική οντότητα αποκτά πρώτα τον έλεγχο των εισροών για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία (που περιλαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τρίτα μέρη) και κατευθύνει τη χρήση τους για τη δημιουργία της συνδυασμένης εκροής που είναι το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία.

B35B Όταν (ή καθώς) μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας εκπληρώνει υποχρέωση εκτέλεσης, αναγνωρίζει ως έσοδο το μεικτό ποσό του αντιτίμου το οποίο αναμένει ότι θα δικαιούται για τα συγκεκριμένα μεταβιβαζόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

B36 Η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος εάν η υποχρέωση εκτέλεσης της οικονομικής οντότητας συνίσταται στο να κανονίσει την παροχή των αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτο μέρος. Η οικονομική οντότητα που είναι εντολοδόχος δεν ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία που παρέχεται από τρίτο μέρος προτού το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη. Όταν (ή καθώς) μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολοδόχος εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έσοδο το ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας που αναμένει ότι δικαιούται επειδή μερίμνησε ώστε το τρίτο μέρος να παράσχει τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η αμοιβή ή προμήθεια της οικονομικής οντότητας μπορεί να ισούται με το καθαρό ποσό του ανταλλάγματος το οποίο παρακρατεί η οικονομική οντότητα, αφού πληρώσει στο τρίτο μέρος το αντάλλαγμα που έλαβε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρείχε το εν λόγω μέρος.

B37 Ενδείξεις ότι μια οικονομική οντότητα ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση στον πελάτη (και είναι, ως εκ τούτου, εντολέας (βλέπε παράγραφο B35)) περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) η οικονομική οντότητα είναι κατά κύριο λόγο υπεύθυνη για την εκπλήρωση της υπόσχεσης παροχής του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας. Αυτό περιλαμβάνει κατά κανόνα την ευθύνη για την αποδοχή του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας (για παράδειγμα, την πρωταρχική ευθύνη το προϊόν ή η υπηρεσία να πληροί προδιαγραφές του πελάτη). Αν η οικονομική οντότητα φέρει την πρωταρχική ευθύνη για την τήρηση της υπόσχεσης να παράσχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία, αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι το άλλο μέρος που εμπλέκεται στην παροχή του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας ενεργεί για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας.

▼ **M55**

β) η οικονομική οντότητα διατρέχει κίνδυνο αποθέματος προτού μεταβιβαστεί το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία σε πελάτη ή μετά τη μεταβίβαση του ελέγχου στον πελάτη (για παράδειγμα, εάν ο πελάτης έχει δικαίωμα επιστροφής). Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα αποκτά, ή δεσμεύεται να αποκτήσει, το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία πριν από τη σύναψη της συμβάσεως με έναν πελάτη, αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τη χρήση αυτού του αγαθού ή της υπηρεσίας, και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπόλοιπα οφέλη από το αγαθό ή την υπηρεσία, πριν από τη μεταβίβασή στον πελάτη.

γ) η οικονομική οντότητα έχει διακριτική ευχέρεια στον καθορισμό της τιμής για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία. Ο καθορισμός της τιμής που καταβάλλει ο πελάτης για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία μπορεί να καταδεικνύει ότι η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τη χρήση του εν λόγω αγαθού ή υπηρεσίας και να λάβει ουσιαστικά όλα τα υπόλοιπα οφέλη. Ωστόσο, ένας αντιπρόσωπος μπορεί να έχει διακριτική ευχέρεια στον καθορισμό των τιμών σε ορισμένες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, ένας αντιπρόσωπος μπορεί να έχει κάποια ευελιξία όσον αφορά τον καθορισμό των τιμών προκειμένου να προκύψουν πρόσθετα έσοδα από τη μέριμνα παροχής των αγαθών ή των υπηρεσιών από τρίτα μέρη στους πελάτες.

B37A Οι ενδείξεις στην παράγραφο B37 μπορεί να είναι περισσότερο ή λιγότερο σημαντικές για την αξιολόγηση του ελέγχου ανάλογα με τη φύση του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας και τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης. Επιπλέον, διαφορετικές ενδείξεις μπορούν να δώσουν μια περισσότερο πειστικές αποδείξεις σε διαφορετικές συμβάσεις.

B38 Εάν μια άλλη οικονομική οντότητα αναλάβει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης και τα συμβατικά δικαιώματα της οικονομικής οντότητας στη σύμβαση, έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να μην είναι πλέον υποχρεωμένη να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης της μεταβίβασης του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας στον πελάτη (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν λειτουργεί πλέον ως εντολέας), η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο για αυτή την υποχρέωση εκτέλεσης. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν πρέπει να αναγνωρίζει έσοδο για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης να εξασφαλίσει μια σύμβαση για το τρίτο μέρος (δηλαδή, αν η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως εντολοδόχος).

▼ **M52****Δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες**

B39 Υπάρχουν διάφορες μορφές δικαιωμάτων προαίρεσης πελατών για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών, δωρεάν ή με έκπτωση, όπως κίνητρα πωλήσεων, πόντοι ανταμοιβής πελατών, δικαιώματα ανανέωσης σύμβασης ή άλλες μελλοντικές εκπτώσεις σε αγαθά ή υπηρεσίες.

B40 Εάν σε μια σύμβαση η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να αποκτήσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες, το δικαίωμα αυτό εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης στη σύμβαση μόνο εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει στον πελάτη ουσιαστικό δικαίωμα το οποίο ο πελάτης δεν θα αποκτούσε εάν δεν είχε συνάψει τη σύμβαση (για παράδειγμα, μια έκπτωση που επαυξάνει το εύρος εκπλάσεων που συνήθως παρέχονται για τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες, στη συγκεκριμένη κατηγορία πελατών, στη συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή ή αγορά). Εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει ουσιαστικό δικαίωμα στον πελάτη, ουσιαστικά ο πελάτης πληρώνει την οικονομική οντότητα προκαταβολικά για μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο, όταν τα εν λόγω μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες μεταβιβαστούν ή όταν λήξει το δικαίωμα προαίρεσης.

▼ **M52**

B41 Εάν ο πελάτης έχει το δικαίωμα να αποκτήσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες σε τιμή που αντικατοπτρίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης του αγαθού ή της υπηρεσίας, το εν λόγω δικαίωμα προαίρεσης δεν παρέχει ουσιώδες δικαίωμα στον πελάτη, ακόμα και αν το δικαίωμα προαίρεσης δύναται να ασκηθεί μόνο με το να καταστεί συμβαλλόμενος προηγούμενης σύμβασης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει παράσχει μια προσφορά προώθησης πωλήσεων και την αντιμετωπίζει λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο μόνο όταν ο πελάτης ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης για αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών.

B42 Σύμφωνα με την παράγραφο 74, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης. Εάν η αυτοτελής τιμή πώλησης ενός δικαιώματος προαίρεσης του πελάτη για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, πραγματοποιεί μια εκτίμηση η οικονομική οντότητα. Η εκτίμηση αυτή αντικατοπτρίζει την έκπτωση την οποία θα λάμβανε ο πελάτης κατά την άσκηση του δικαιώματός του, κατόπιν προσαρμογής σε αμφότερα τα κάτωθι:

α) τυχόν εκπτώσεις τις οποίες ο πελάτης θα λάμβανε χωρίς να ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης· και

β) την πιθανότητα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.

B43 Εάν ο πελάτης έχει ουσιώδες δικαίωμα για απόκτηση μελλοντικών αγαθών ή υπηρεσιών και τα εν λόγω αγαθά οι υπηρεσίες είναι παρόμοια με τα αρχικά αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης και παρέχονται σύμφωνα με τους όρους της αρχικής σύμβασης, η οικονομική οντότητα δύναται, ως πρακτική εναλλακτική λύση στην εκτίμηση της αυτοτελούς τιμής πώλησης του δικαιώματος προαίρεσης, να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής στα προαιρετικά αγαθά ή υπηρεσίες βάσει των αγαθών ή υπηρεσιών που εκτιμά ότι θα παρέχει και το αντίστοιχο εκτιμώμενο αντάλλαγμα. Συνήθως, τέτοιου είδους δικαιώματα προαίρεσης αφορούν ανανεώσεις συμβάσεων.

Δικαιώματα πελατών που δεν έχουν ασκηθεί

B44 Σύμφωνα με την παράγραφο 106, μετά τη λήψη προπληρωμής από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια συμβατική υποχρέωση ίση με το ποσό της προπληρωμής για την υποχρέωση εκτέλεσης να μεταβιβάσει, ή να είναι σε ετοιμότητα να μεταβιβάσει, αγαθά ή υπηρεσίες στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει αυτή τη συμβατική υποχρέωση (και αναγνωρίζει έσοδο), όταν μεταβιβάσει τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες και, κατ' επέκταση, εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης.

B45 Η μη προπληρωμή που καταβάλλει ο πελάτης στην οικονομική οντότητα τού δίνει το δικαίωμα να λάβει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στο μέλλον (και υποχρεώνει την οικονομική οντότητα να είναι σε ετοιμότητα να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία). Ωστόσο, ενδέχεται οι πελάτες να μην ασκήσουν όλα τα συμβατικά τους δικαιώματα. Τα δικαιώματα που δεν έχουν ασκηθεί αναφέρονται συχνά ως οφέλη από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων.

B46 Εάν η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται κάποιο ποσό από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων για μια συμβατική υποχρέωση, αναγνωρίζει το εκτιμώμενο όφελος από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων ως έσοδο αναλογικά με το πρότυπο άσκησης δικαιωμάτων από τον πελάτη. Εάν η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δεν θα δικαιούται κάποιο ποσό από μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το εκτιμώμενο όφελος από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων ως έσοδο όταν ελαχιστοποιηθούν οι πιθανότητες άσκησης των υπολειπόμενων δικαιωμάτων από τον πελάτη. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να καθορίσει αν εκτιμά ότι θα δικαιούται κάποιο ποσό από μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-58 σχετικά με τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.

▼ **M52**

B47 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υποχρέωση (όχι το έσοδο) για κάθε αντάλλαγμα που λαμβάνει ως αποτέλεσμα των δικαιωμάτων πελάτη που δεν έχουν ασκηθεί και το οποίο οφείλει να εμβάσει σε άλλο μέρος, όπως για παράδειγμα, σε δημόσια υπηρεσία σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία περί αζήτητης περιουσίας.

Μη επιστρεπτές προκαταβολικές αμοιβές (και σχετικά έξοδα)

B48 Σε ορισμένες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα χρεώνει τον πελάτη με μια μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή κατά την έναρξη ισχύος ή κοντά στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Μερικά παραδείγματα είναι το τέλος εγγραφής στις συμβάσεις μελών γυμναστηρίων, τα τέλη ενεργοποίησης στις συμβάσεις τηλεπικοινωνιών, τα έξοδα φακέλου σε ορισμένες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και η αρχική αμοιβή σε ορισμένες συμβάσεις προμηθειών.

B49 Προκειμένου να προσδιορίσει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε τέτοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν η αμοιβή σχετίζεται με τη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας. Σε πολλές περιπτώσεις, μολονότι η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή σχετίζεται με κάποια ενέργεια την οποία πρέπει να αναλάβει η οικονομική οντότητα κατά την έναρξη ισχύος, ή κοντά στην έναρξη ισχύος, της σύμβασης για να εκπληρώσει τη σύμβαση, η εν λόγω ενέργεια δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση του υποσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 25). Αντιθέτως, η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή συνιστά προκαταβολή έναντι μελλοντικών αγαθών ή υπηρεσιών και, συνεπώς, θα αναγνωριστεί ως έσοδο όταν θα παρασχεθούν τα μελλοντικά αγαθά και υπηρεσίες. Η περίοδος αναγνώρισης του εσόδου θα επεκταθεί πέρα από την αρχική συμβατική περίοδο εάν η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα ανανέωσης της σύμβασης και αυτό το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει στον πελάτη ουσιαστικό δικαίωμα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο B40.

B50 Εάν η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή σχετίζεται με κάποιο αγαθό ή υπηρεσία, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν θα αντιμετωπίσει λογιστικά το αγαθό ή την υπηρεσία ως χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30.

B51 Η οικονομική οντότητα ενδέχεται να χρεώσει μια μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή εν μέρει και ως αποζημίωση για κόστος με το οποίο επιβαρύνθηκε για την κατάρτιση της σύμβασης (ή άλλες διοικητικές εργασίες, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 25). Εάν αυτές οι προκαταρκτικές ενέργειες δεν εκπληρώνουν την υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα παραβλέπει τις εν λόγω ενέργειες (και τις αντίστοιχες δαπάνες) κατά την επιμέτρηση της προόδου σύμφωνα με την παράγραφο B19. Αυτό συμβαίνει επειδή το κόστος των προκαταρκτικών ενεργειών δεν αποτυπώνει τη μεταβίβαση των υπηρεσιών στον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε για τη σύναψη της σύμβασης είχαν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 95.

Παραχώρηση άδειας χρήσης▼ **M55**

B52 Η άδεια θεμελιώνει τα δικαιώματα του πελάτη επί της διανοητικής ιδιοκτησίας μιας οικονομικής οντότητας. Οι άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, άδειες για οιοδήποτε από τα ακόλουθα:

- α) λογισμικό και τεχνολογία·
- β) κινηματογραφικές ταινίες, μουσική και άλλα είδη μέσων και ψυχαγωγίας·
- γ) δικαιώρηση· και
- δ) διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

▼ **M55**

B53 Πέραν της υπόσχεσης να παραχωρήσει άδεια (ή άδειες) σε πελάτη, η οικονομική οντότητα δύναται επίσης να υποσχεθεί τη μεταβίβαση άλλων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Τέτοιες υποσχέσεις δύναται να αναφέρονται ρητά στη σύμβαση ή να συνάγονται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας (βλέπε παράγραφο 24). Όπως και σε άλλα είδη συμβάσεων, όταν μια σύμβαση με πελάτη περιλαμβάνει υπόσχεση για χορήγηση άδειας (ή αδειών) επιπλέον άλλων υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 22-30 για να προσδιορίσει καθεμιά από τις υποχρεώσεις εκτέλεσης βάσει της σύμβασης.

▼ **M52**

B54 Εάν η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης δεν είναι διακριτή από άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες στη σύμβαση όπως προβλέπεται από τις παραγράφους 26-30, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης και την παροχή των άλλων υποσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών μαζί ως μία ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα αδειών χρήσης που δεν είναι διακριτές από άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης:

α) άδεια χρήσης που αποτελεί μέρος ενός ενσώματου αγαθού και η οποία είναι απαραίτητη για να είναι το αγαθό λειτουργικό· και

β) άδεια χρήσης από την οποία ο πελάτης δύναται να επωφεληθεί μόνο σε συνδυασμό με σχετική υπηρεσία (όπως μια ηλεκτρονική υπηρεσία που παρέχεται από την οικονομική οντότητα και επιτρέπει στον πελάτη να έχει πρόσβαση στο περιεχόμενο μέσω της παραχώρησης άδειας χρήσης).

B55 Εάν η άδεια χρήσης δεν είναι διακριτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 31-38 για να καθορίσει αν η υποχρέωση εκτέλεσης (που περιλαμβάνει την υποσχόμενη άδεια χρήσης) είναι υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου ή σε δεδομένη χρονική στιγμή.

B56 Εάν η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης είναι διακριτή από τα άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης και, επομένως, η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης αποτελεί χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η άδεια χρήσης μεταβιβάζεται στον πελάτη είτε σε δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου. Προκειμένου να το καθορίσει αυτό, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για παραχώρηση άδειας χρήσης στον πελάτη συνίσταται στην παροχή στον πελάτη:

α) του δικαιώματος για πρόσβαση στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας όπως αυτή διαμορφώνεται στη διάρκεια της περιόδου άδειας χρήσης· ή

β) του δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή έχει διαμορφωθεί τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης.

Καθορισμός της φύσης της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας

▼ **M55**

B57 [Διαγράφηκε]

B58 Η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για χορήγηση άδειας συνιστά υπόσχεση για παροχή δικαιώματος πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας, εάν πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

▼ **M55**

- α) η σύμβαση απαιτεί, ή ο πελάτης εύλογα αναμένει, ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας έχει δικαιώματα ο πελάτης (βλέπε παράγραφο B59 και B59A)·
- β) τα δικαιώματα που χορηγούνται από την άδεια εκθέτουν άμεσα τον πελάτη σε οποιοδήποτε θετικές ή αρνητικές επιδράσεις των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας που προσδιορίζονται στην παράγραφο B58 στοιχείο α)· και
- γ) οι εν λόγω δραστηριότητες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη στη διάρκεια εκτέλεσης των εν λόγω δραστηριοτήτων (βλέπε παράγραφο 25).

▼ **M52**

B59

Ορισμένοι παράγοντες που δύνανται να υποδεικνύουν ότι ο πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία είναι οι συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές, οι δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας. Μολονότι δεν αποτελεί καθοριστικό παράγοντα, η ύπαρξη κοινού οικονομικού ενδιαφέροντος (για παράδειγμα, δικαιώματα βάσει πωλήσεων) μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του πελάτη, το οποίο σχετίζεται με τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας ο πελάτης έχει δικαιώματα, θα μπορούσε επίσης να υποδεικνύει ότι πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει τέτοιες δραστηριότητες.

▼ **M55**

B59A

Οι δραστηριότητες μιας οντότητας επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία στην οποία ο πελάτης έχει δικαιώματα εφόσον:

- α) οι δραστηριότητες αυτές αναμένεται να τροποποιήσουν σημαντικά τη μορφή (για παράδειγμα, τον σχεδιασμό ή το περιεχόμενο) ή τη λειτουργικότητα (για παράδειγμα, την ικανότητα εκτέλεσης λειτουργίας ή έργου) της διανοητικής ιδιοκτησίας· ή
- β) η δυνατότητα του πελάτη να αποκομίζει οφέλη από τη διανοητική ιδιοκτησία απορρέει ουσιαστικά ή εξαρτάται από τις εν λόγω δραστηριότητες. Για παράδειγμα, το όφελος από ένα σήμα συχνά απορρέει ή εξαρτάται από τις εν εξελίξει δραστηριότητες της οντότητας που στηρίζουν ή να διατηρούν την αξία της διανοητικής ιδιοκτησίας.

Επομένως, εάν η διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας ο πελάτης έχει δικαιώματα έχει σημαντική αυτόνομη λειτουργικότητα, σημαντικό μέρος του οφέλους της εν λόγω πνευματικής ιδιοκτησίας προκύπτει από αυτή τη λειτουργικότητα. Κατά συνέπεια, η δυνατότητα του πελάτη να αποκομίζει οφέλη από την εν λόγω πνευματική ιδιοκτησία δεν θα επηρεαστεί σημαντικά από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, εκτός αν αυτές μεταβάλλουν σημαντικά τη μορφή ή τη λειτουργικότητά της. Είδη διανοητικής ιδιοκτησίας που έχουν συχνά σημαντική αυτόνομη λειτουργικότητα περιλαμβάνουν λογισμικό, βιολογικές ενώσεις ή χημικούς τύπους φαρμάκων και ολοκληρωμένο περιεχόμενο μέσων ενημέρωσης (για παράδειγμα, ταινίες, τηλεοπτικές εκπομπές και μουσικές ηχογραφήσεις).

▼ **M52**

B60

Εάν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης ως υποχρέωση εκτέλεσης η οποία εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, επειδή ο πελάτης θα λαμβάνει και ταυτόχρονα θα αναλώνει τα οφέλη από την εκτέλεση της οικονομικής οντότητας σχετικά με την παροχή πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της στη διάρκεια της εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 35 στοιχείο α)]. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 39-45 για να επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο να επιμετρήσει την πρόοδο προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης για παροχή πρόσβασης.

▼ **M52**

B61 Εάν δεν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας είναι η παροχή δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή έχει ήδη διαμορφωθεί (από άποψη μορφής και λειτουργίας) κατά τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης στον πελάτη. Αυτό συνεπάγεται ότι ο πελάτης δύναται να ορίσει τη χρήση της άδειας παραχώρησης και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη της τη χρονική στιγμή κατά την οποία μεταβιβάζεται η άδεια. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση παροχής δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας ως υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε δεδομένη χρονική στιγμή. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 38 για να καθορίσει τη δεδομένη χρονική στιγμή κατά την οποία η άδεια χρήσης μεταβιβάζεται στον πελάτη. Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί έσοδο για άδεια χρήσης που παρέχει δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας πριν από την έναρξη της περιόδου κατά την οποία ο πελάτης δύναται να χρησιμοποιήσει και να επωφεληθεί από την άδεια χρήσης. Για παράδειγμα, εάν η περίοδος άδειας χρήσης ενός λογισμικού ξεκινά προτού η οικονομική οντότητα παράσχει (ή καταστήσει διαθέσιμο) στον πελάτη τον κωδικό που επιτρέπει στον πελάτη την άμεση χρήση του λογισμικού, η οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει έσοδο πριν από την παροχή του κωδικού (ή πριν τον καταστήσει διαθέσιμο).

B62 Η οικονομική οντότητα παραβλέπει τους ακόλουθους παράγοντες όταν προσδιορίζει αν η άδεια χρήσης παρέχει δικαίωμα πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας ή δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας:

- α) Χρονικούς ή γεωγραφικούς περιορισμούς ή περιορισμούς στη χρήση — οι εν λόγω περιορισμοί καθορίζουν τα χαρακτηριστικά της υποσχόμενης άδειας χρήσης και όχι αν η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή ή σε βάθος χρόνου.
- β) Εγγυήσεις που παρέχει η οικονομική οντότητα ότι διαθέτει εν ισχύ δίπλωμα ευρεσιτεχνίας για τη διανοητική ιδιοκτησία και ότι θα προστατεύσει το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας από μη εξουσιοδοτημένη χρήση του — η υπόσχεση για προστασία του διπλώματος ευρεσιτεχνίας δεν αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, επειδή η ενέργεια της προστασίας ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας διαφυλάττει την αξία των περιουσιακών στοιχείων διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας και παρέχει στον πελάτη τη διαβεβαίωση ότι η μεταβιβαζόμενη άδεια χρήσης πληροί τις προδιαγραφές της υποσχόμενης άδειας χρήσης που προβλέπονται στη σύμβαση.

Δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης

B63 Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-59, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για ένα δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης που έχει υποσχεθεί σε αντάλλαγμα της άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας μόνο όταν (ή ενόσω) επέλθει το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:

- α) πραγματοποίηση μεταγενέστερης πώλησης ή χρήσης· και
- β) εκπλήρωση (ή μερική εκπλήρωση) της υποχρέωσης εκτέλεσης στην οποία έχουν επιμεριστεί ορισμένα ή όλα τα δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης.

▼ **M55**

B63A Η απαίτηση για δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης στην παράγραφο B63 εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα σχετίζεται μόνον με άδεια διανοητικής ιδιοκτησίας ή όταν η άδεια διανοητικής ιδιοκτησίας είναι το κυρίαρχο στοιχείο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα (για παράδειγμα, η άδεια της πνευματικής ιδιοκτησίας μπορεί να είναι το κυρίαρχο στοιχείο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα όταν η οικονομική οντότητα έχει εύλογη προσδοκία ότι ο πελάτης θα αποδώσει πολύ μεγαλύτερη αξία στην άδεια εκμετάλλευσης από ό, τι στα λοιπά αγαθά ή υπηρεσίες που σχετίζονται με το δικαίωμα).

▼ **M55**

B63B Όταν πληρούνται η απαίτηση της παραγράφου B63A, αναγνωρίζεται εξολοκλήρου έσοδο από δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης σύμφωνα με την παράγραφο B63. Όταν δεν πληρούνται η απαίτηση της παραγράφου B63A, εφαρμόζονται στο δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης οι απαιτήσεις των παραγράφων 50 έως 59.

▼ **M52****Συμφωνίες επαναγοράς**

B64 Η συμφωνία επαναγοράς είναι μια σύμβαση με την οποία η οικονομική οντότητα πουλά ένα περιουσιακό στοιχείο και επίσης υπόσχεται ή έχει το δικαίωμα (είτε στην ίδια σύμβαση είτε σε άλλη σύμβαση) να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο. Το επαναγοραζόμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι το στοιχείο που είχε αρχικά πωληθεί στον πελάτη, ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο μοιάζει ουσιωδώς στο στοιχείο αυτό ή άλλο περιουσιακό στοιχείο του οποίου αποτελούσε μέρος το περιουσιακό στοιχείο το οποίο είχε πωληθεί αρχικά.

B65 Γενικά, υπάρχουν τρία είδη συμφωνιών επαναγοράς:

- α) η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο (προθεσμιακή σύμβαση)·
- β) το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο (δικαίωμα αγοράς)· και
- γ) η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη (δικαίωμα πώλησης).

Προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς▼ **M54**

B66 Εάν η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση ή το δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου (προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς), ο πελάτης δεν αποκτά έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου, επειδή ο πελάτης υπόκειται σε περιορισμούς ως προς τη δυνατότητά του να ορίσει τη χρήση, ή να αποκομίσει ουσιωδώς όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του περιουσιακού στοιχείου, παρόλο που ο πελάτης ενδέχεται να έχει στη φυσική κατοχή του το περιουσιακό στοιχείο. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη σύμβαση με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:

- α) ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, εάν η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό μικρότερο από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης. Εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· ή

▼ **M52**

- β) ως μορφή χρηματοδότησης σύμφωνα με την παράγραφο B68, εάν η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου·

B67 Κατά τη σύγκριση της τιμής επαναγοράς με την τιμή πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη διαχρονική αξία του χρήματος.

B68 Εάν η συμφωνία επαναγοράς αποτελεί μορφή χρηματοδότησης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και παράλληλα να αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ του ποσού του ανταλλάγματος που έλαβε από τον πελάτη και του ποσού του ανταλλάγματος που θα καταβάλει στον πελάτη ως τόκο και, κατά περίπτωση, ως δαπάνες επεξεργασίας ή διαφύλαξης (για παράδειγμα, ασφάλεια).

B69 Εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνεύσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο.

▼ **M52***Δικαίωμα πώλησης*▼ **M54**

B70 Εάν η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη (δικαίωμα πώλησης) σε τιμή χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του. Η άσκηση του δικαιώματος από πλευράς του πελάτη έχει ως αποτέλεσμα ο πελάτης ουσιαστικά να καταβάλει στην οικονομική οντότητα αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου για μια χρονική περίοδο. Επομένως, εάν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, εκτός εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης. Εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

▼ **M52**

B71 Για να καθορίσει αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, η οικονομική οντότητα εξετάζει διάφορους παράγοντες, όπως τη σχέση τιμής επαναγοράς και εκτιμώμενης αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία επαναγοράς και το χρονικό διάστημα μέχρι την εκπνοή του δικαιώματος. Για παράδειγμα, εάν η τιμή επαναγοράς αναμένεται να είναι σημαντικά υψηλότερη από την αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, αυτό ενδέχεται να αποτελεί ένδειξη ότι ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμα πώλησης.

B72 Εάν ο πελάτης δεν έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του σε τιμή χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως πώληση προϊόντος με δικαίωμα επιστροφής, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B20–B27.

B73 Εάν η τιμή επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης και υπερβαίνει την εκτιμώμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, η σύμβαση αποτελεί ουσιαστικά μορφή χρηματοδότησης και, συνεπώς, η λογιστική της αντιμετώπιση περιγράφεται στην παράγραφο B68.

B74 Εάν η τιμή επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης και χαμηλότερη ή ίση με την εκτιμώμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, και ο πελάτης δεν έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, τότε η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως πώληση προϊόντος με δικαίωμα επιστροφής, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B20–B27.

B75 Κατά τη σύγκριση της τιμής επαναγοράς με την τιμή πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη διαχρονική αξία του χρήματος.

B76 Εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνεύσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο.

Συμφωνίες παρακαταθήκης

B77 Όταν η οικονομική οντότητα παραδίδει ένα προϊόν σε ένα άλλο μέρος (για παράδειγμα σε έναν έμπορο ή διανομέα) για πώληση σε τελικούς πελάτες, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν το άλλο μέρος αποκτά έλεγχο του προϊόντος τη δεδομένη χρονική στιγμή. Ένα προϊόν που έχει παραδοθεί σε άλλο μέρος μπορεί να εμπίπτει σε συμφωνία παρακαταθήκης εάν το άλλο μέρος δεν έχει αποκτήσει τον έλεγχο του προϊόντος. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο με την παράδοση του προϊόντος στο άλλο μέρος, εάν πρόκειται για προϊόν σε παρακαταθήκη.

▼ **M52**

- B78 Ενδείξεις ότι μια συμφωνία συνιστά συμφωνία παρακαταθήκης είναι, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες:
- α) το προϊόν βρίσκεται υπό τον έλεγχο της οικονομικής οντότητας έως την επέλευση ενός συγκεκριμένου γεγονότος, όπως η πώληση του προϊόντος σε πελάτη του εμπόρου ή η παρέλευση συγκεκριμένης χρονικής περιόδου·
 - β) η οικονομική οντότητα δύναται να απαιτήσει την επιστροφή του προϊόντος ή τη μεταβίβαση του προϊόντος σε τρίτο μέρος (όπως για παράδειγμα έναν άλλον έμπορο)· και
 - γ) ο έμπορος δεν έχει ανεπιφύλακτη υποχρέωση να πληρώσει για το προϊόν (παρόλο που ίσως απαιτείται να καταβάλει εγγύηση).

Συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση

- B79 Συμφωνία που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση είναι μια σύμβαση βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα τιμολογεί τον πελάτη για ένα προϊόν, αλλά η οικονομική οντότητα συνεχίζει να έχει στη φυσική κατοχή της το προϊόν, έως ότου αυτό μεταβιβαστεί στον πελάτη σε μελλοντικό χρονικό σημείο. Για παράδειγμα, ο πελάτης δύναται να ζητήσει από την οικονομική οντότητα να συνάψουν τέτοιου είδους σύμβαση, επειδή ο πελάτης δεν έχει διαθέσιμο χώρο για το προϊόν ή λόγω καθυστερήσεων στο χρονοδιάγραμμα παραγωγής του πελάτη.
- B80 Η οικονομική οντότητα καθορίζει τον χρόνο εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης του προϊόντος, αξιολογώντας τον χρόνο κατά τον οποίο ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του προϊόντος (βλέπε παράγραφο 38). Σε ορισμένες συμβάσεις, ο έλεγχος μεταβιβάζεται είτε κατά την παράδοση του προϊόντος στον χώρο του πελάτη είτε κατά την αποστολή του προϊόντος, αναλόγως των όρων της σύμβασης (περιλαμβανομένων των όρων παράδοσης και αποστολής). Ωστόσο, σε κάποιες συμβάσεις, ο πελάτης ενδέχεται να αποκτήσει τον έλεγχο ενός προϊόντος μολονότι το προϊόν παραμένει στη φυσική κατοχή της οικονομικής οντότητας. Σε αυτή την περίπτωση, ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να ορίσει τη χρήση, και να αποκομίσει ουσιαδώς όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του προϊόντος, παρόλο που έχει αποφασίσει να μην ασκήσει το δικαίωμά του για φυσική κατοχή του προϊόντος. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα δεν ελέγχει το προϊόν. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα παρέχει υπηρεσίες φύλαξης στον πελάτη για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο του πελάτη.
- B81 Επιπρόσθετα της εφαρμογής των απαιτήσεων της παραγράφου 38, για να θεωρηθεί ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του προϊόντος σε μια συμφωνία που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση, πρέπει να πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) πρέπει να υπάρχει ουσιαστικός λόγος για τη σύναψη συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση (για παράδειγμα, ο πελάτης ζήτησε τη συμφωνία)·
 - β) πρέπει το προϊόν να αναγνωρίζεται χωριστά ως ιδιοκτησία του πελάτη·
 - γ) πρέπει το προϊόν να είναι έτοιμο για φυσική μεταβίβαση στον πελάτη· και
 - δ) η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει το προϊόν ή να το διαθέσει σε άλλον πελάτη.

▼ **M52**

- B82 Εάν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από την πώληση ενός προϊόντος βάσει συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν έχει υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, για υπηρεσίες φύλαξης) σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30, στις οποίες η οικονομική οντότητα επιμερίζει μέρος της τιμής συναλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 73-86.

Αποδοχή από τον πελάτη

- B83 Σύμφωνα με την παράγραφο 38 στοιχείο ε), η αποδοχή από τον πελάτη ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτελέσει ένδειξη ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου. Οι ρήτρες περί αποδοχής από τον πελάτη επιτρέπουν στον πελάτη να ακυρώσει μια σύμβαση ή να απαιτήσει από την οικονομική οντότητα να λάβει διορθωτικά μέτρα, εάν ένα αγαθό ή μια υπηρεσία δεν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τέτοιες ρήτρες προκειμένου να αξιολογήσει τότε ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

- B84 Εάν μια οικονομική οντότητα δύναται αντικειμενικά να προσδιορίσει ότι ο έλεγχος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη σύμφωνα με τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης, τότε η αποδοχή από τον πελάτη αποτελεί τυπικότητα που δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό από πλευράς της οικονομικής οντότητας του χρόνου κατά τον οποίο ο πελάτης απέκτησε τον έλεγχο του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν η ρήτρα περί αποδοχής από τον πελάτη βασίζεται στην εκπλήρωση συγκεκριμένων χαρακτηριστικών μεγέθους και βάρους, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να διαπιστώσει αν αυτά τα κριτήρια πληρούνται προτού λάβει επιβεβαίωση για αποδοχή από τον πελάτη. Η εμπειρία της οικονομικής οντότητας με συμβάσεις για παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες μπορεί να παρέχει απόδειξη ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που παρασχέθηκε στον πελάτη πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης. Εάν το έσοδο αναγνωριστεί πριν από την αποδοχή από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να οφείλει να εξετάσει αν υπάρχουν υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, εγκατάσταση του εξοπλισμού) και να αξιολογήσει αν αυτές πρέπει λογιστικά να αντιμετωπιστούν χωριστά.

- B85 Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα δεν δύναται αντικειμενικά να προσδιορίσει ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να συμπεράνει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο έως ότου η οικονομική οντότητα λάβει την αποδοχή από τον πελάτη. Αυτό συμβαίνει επειδή, σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα δεν δύναται να προσδιορίσει ότι ο πελάτης έχει την ικανότητα να ορίσει τη χρήση, και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του αγαθού ή της υπηρεσίας.

- B86 Εάν η οικονομική οντότητα παραδώσει προϊόντα στον πελάτη για δοκιμή ή για λόγους αξιολόγησης και ο πελάτης δεν δεσμεύεται να πληρώσει κάποιο αντάλλαγμα έως την παρέλευση της δοκιμαστικής περιόδου, ο έλεγχος του προϊόντος δεν μεταβιβάζεται στον πελάτη μέχρι είτε ο πελάτης να αποδεχθεί το προϊόν είτε να παρέλθει η δοκιμαστική περίοδος.

Γνωστοποίηση της ανάλυσης εσόδων

- B87 Βάσει της παραγράφου 114, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναλύει τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες σε κατηγορίες που αποτυπώνουν πώς επηρεάζεται η φύση, η ποσότητα, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες. Ως εκ τούτου, ο βαθμός στον οποίο αναλύονται τα έσοδα της

▼ **M52**

οικονομικής οντότητας για λόγους γνωστοποίησης εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις που αφορούν τις συμβάσεις με πελάτες της οικονομικής οντότητας. Ορισμένες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να χρειάζεται να χρησιμοποιήσουν περισσότερα από ένα είδη κατηγοριών για να ικανοποιήσουν τον σκοπό της παραγράφου 114 σχετικά με την ανάλυση των εσόδων. Άλλες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να ικανοποιούν τον σκοπό με ανάλυση των εσόδων σε ένα μόνο είδος κατηγορίας.

B88 Κατά την επιλογή του είδους κατηγορίας (ή κατηγοριών) για την ανάλυση των εσόδων, η οικονομική οντότητα εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο έχουν παρουσιαστεί οι πληροφορίες για τα έσοδα της οικονομικής οντότητας για άλλους σκοπούς, περιλαμβανομένων όλων των ακόλουθων:

- α) γνωστοποιήσεις εκτός των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, σε ανακοινώσεις αποτελεσμάτων, ετήσιους απολογισμούς ή παρουσιάσεις σε επενδυτές)·
- β) πληροφορίες που εξετάζονται συχνά από τον επικεφαλής λήψης αποφάσεων για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης των λειτουργικών τομέων· και
- γ) άλλες πληροφορίες που είναι παρόμοιες με τα είδη των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο B88 στοιχεία α) και β) και που χρησιμοποιούνται από την οικονομική οντότητα ή τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οικονομικής οντότητας ή για τη λήψη αποφάσεων επιμερισμού πόρων.

B89 Τα παραδείγματα κατάλληλων κατηγοριών περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- α) το είδος αγαθού ή υπηρεσίας (για παράδειγμα, βασικές γραμμές παραγωγής)·
- β) τον γεωγραφικό τομέα (για παράδειγμα, χώρα ή περιοχή)·
- γ) την αγορά ή το είδος πελάτη (για παράδειγμα, πελάτες δημοσίου ή ιδιώτες)·
- δ) το είδος της σύμβασης (για παράδειγμα, συμβάσεις σταθερού τιμήματος και συμβάσεις σε χρονική και υλική βάση)·
- ε) τη διάρκεια της σύμβασης (για παράδειγμα, βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες συμβάσεις)·
- στ) το χρόνο μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών (για παράδειγμα, έσοδα από αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάζονται στους πελάτες σε δεδομένη χρονική στιγμή και έσοδα από αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάζονται σε βάθος χρόνου)· και
- ζ) τους διαύλους πωλήσεων (για παράδειγμα, αγαθά που πωλούνται απευθείας στους καταναλωτές και αγαθά που πωλούνται σε μεσάζοντες).

▼ **M52**

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο αναφοράς. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο νωρίτερα, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

▼ **M54**

Γ1Α Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 97, Β66 και Β70. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ **M55**

Γ1Β Με τις *Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα* από συμβάσεις με πελάτες, του Απριλίου 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26, 27, 29, Β1, Β34-Β38, Β52-Β53, Β58, Γ2, Γ5 και Γ7, διεγράφη η παράγραφος Β57 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Β34Α, Β35Α, Β35Β, Β37Α, Β59Α, Β63Α, Β63Β, Γ7Α και Γ8Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο αναφοράς. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M52****ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ**▼ **M55**

Γ2 Για τους σκοπούς των μεταβατικών απαιτήσεων των παραγράφων Γ3-Γ8Α:

- α) ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής νοείται η αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο· και
- β) ως ολοκληρωθείσα σύμβαση νοείται μια σύμβαση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*, το ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και τις συναφείς Διερμηνείες.

▼ **M52**

Γ3 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες δύο μεθόδους:

- α) αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με απεικόνιση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, βάσει των λύσεων που προβλέπονται στην παράγραφο Γ5· ή
- β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7-Γ8.

Γ4 Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8, όταν το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οικονομική οντότητα χρειάζεται να παρουσιάσει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») και μόνο εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 α). Η οικονομική οντότητα δύναται επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προηγούμενες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.

▼ **M55**

- Γ5 Η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες πρακτικές λύσεις κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου αναδρομικά, σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 α):
- α) για συμβάσεις που έχουν ολοκληρωθεί, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει τις συμβάσεις οι οποίες:
 - i) αρχίζουν και ολοκληρώνονται εντός της ίδιας ετήσιας περιόδου αναφοράς· ή
 - ii) είναι συμβάσεις που έχουν ολοκληρωθεί κατά την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται.
 - β) για ολοκληρωθείσες συμβάσεις με μεταβλητό αντάλλαγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την τιμή συναλλαγής κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύμβασης, αντί να υπολογίσει μεταβλητά ανταλλάγματα για τις συγκριτικές περιόδους αναφοράς.
 - γ) για τις συμβάσεις που είχαν τροποποιηθεί πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει αναδρομικά τη σύμβαση για τις εν λόγω τροποποιήσεις της σύμβασης σύμφωνα με τις παραγράφους 20-21. Αντ' αυτού, μια οντότητα αντικατοπτρίζει το σωρευτικό αποτέλεσμα όλων των τροποποιήσεων που επέρχονται πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται όταν:
 - i) προσδιορίζονται οι εκπληρωθείσες και μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης·
 - ii) προσδιορίζεται η τιμή συναλλαγής· και
 - iii) επιμερίζεται η τιμή συναλλαγής στις εκπληρωθείσες και μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης.
 - δ) για όλες τις περιόδους αναφοράς που παρουσιάστηκαν πριν από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιήσει το ποσό της τιμής συναλλαγής που επιμερίστηκε στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης ούτε να παραθέσει επεξήγηση σχετικά με τον χρόνο κατά τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει να αναγνωρίσει το εν λόγω ποσό ως έσοδο (βλέπε παράγραφο 120).

▼ **M52**

- Γ6 Για κάθε πρακτική λύση της παραγράφου Γ5 που χρησιμοποιεί, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη λύση αυτή με συνέπεια σε όλες τις συμβάσεις και περιόδους αναφοράς που παρουσιάζονται. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- α) τις λύσεις που χρησιμοποιήθηκαν· και
 - β) στον βαθμό που είναι λογικά δυνατό, μια ποιοτική αξιολόγηση της εκτιμώμενης επίδρασης της εφαρμογής κάθε λύσης.

▼ **M55**

- Γ7 Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου ως προσαρμογή στο υπόλοιπο ανοίγματος των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία πρώτης εφαρμογής. Βάσει αυτής της μεθόδου μετάβασης, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αναδρομικά μόνο σε συμβάσεις που δεν αποτελούν ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής (για παράδειγμα, την 1η Ιανουαρίου 2018 για μια οικονομική οντότητα με τέλος χρήσης την 31η Δεκεμβρίου).

▼ **M55**

- Γ7Α Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β) μπορεί επίσης να χρησιμοποιεί την πρακτική λύση που περιγράφεται στην παράγραφο Γ5 στοιχείο γ), είτε:
- α) για όλες τις τροποποιήσεις της σύμβασης που πραγματοποιούνται πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου παρουσίας· είτε
 - β) για όλες τις τροποποιήσεις της σύμβασης που πραγματοποιούνται πριν την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.
- Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί αυτήν την πρακτική λύση, η οντότητα εφαρμόζει τη λύση με συνέπεια σε όλες τις συμβάσεις και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο Γ6.

▼ **M52**

- Γ8 Για περιόδους αναφοράς που περιλαμβάνουν την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οικονομική οντότητα παρέχει αμότερες τις ακόλουθες πρόσθετες γνωστοποιήσεις, εάν το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β):
- α) το ποσό κατά το οποίο έχει επηρεαστεί κάθε κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου σε σύγκριση με το ΔΛΠ 11, το ΔΛΠ 18 και τις συναφείς Διερμηνείες που ίσχυαν πριν από τη μεταβολή· και
 - β) μια επεξήγηση των αιτιών για τις σημαντικές μεταβολές που προσδιορίζονται βάσει της παραγράφου Γ8 στοιχείο α).

▼ **M55**

- Γ8Α Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις *Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15* (βλέπε παράγραφο Γ1Β) αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων αναδρομικά, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις ως εάν είχαν συμπεριληφθεί στο ΔΠΧΑ 15 κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει τις τροποποιήσεις σε περιόδους αναφοράς ή σε συμβάσεις στις οποίες δεν εφαρμόζονται οι απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 σύμφωνα με τις παραγράφους Γ2-Γ8. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15 σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β) μόνο σε συμβάσεις οι οποίες δεν έχουν ολοκληρωθεί κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τις ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 για τα αποτελέσματα των εν λόγω τροποποιήσεων.

▼ **M52****Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9**

- Γ9 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, οποιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης του κινδύνου*.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Γ10 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τα ακόλουθα Πρότυπα:
- α) ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*·
 - β) ΔΛΠ 18 *Έσοδα*·
 - γ) ΕΔΔΠΧΑ 13 *Προγράμματα πιστότητας πελατών*·
 - δ) ΕΔΔΠΧΑ 15 *Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων*·
 - ε) ΕΔΔΠΧΑ 18 *Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες*· και
 - στ) ΜΕΔ-31 *Έσοδα-Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης*.

▼ **M54****ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 16***Μισθώσεις*

ΣΚΟΠΟΣ

1. Το παρόν Πρότυπο ορίζει τις αρχές για την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις των *μισθώσεων*. Σκοπός είναι να διασφαλιστεί ότι οι *μισθωτές* και οι *εκμισθωτές* παρέχουν σχετικές πληροφορίες, με τρόπο ο οποίος αποτυπώνει πιστά τις εν λόγω συναλλαγές. Οι πληροφορίες αυτές δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση, προκειμένου να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις των *μισθώσεων* στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας.
2. Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους και τις προϋποθέσεις των *συμβάσεων* και όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια το παρόν Πρότυπο σε *συμβάσεις* που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις *μισθώσεις*, περιλαμβανομένων των *μισθώσεων περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης* στο πλαίσιο *υπομίσθωσης*, με εξαίρεση στις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - α) *μισθώσεις* για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων·
 - β) *μισθώσεις* βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 *Γεωργία* και κατέχονται από *μισθωτή*·
 - γ) συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ΕΔΔΠΧΑ 12 *Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών*·
 - δ) άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας που παραχωρούνται από *εκμισθωτή* και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* και
 - ε) δικαιώματα που κατέχονται από *μισθωτή* δυνάμει *συμβάσεων* παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα.
4. Ο *μισθωτής* μπορεί, αλλά δεν απαιτείται, να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο στις *μισθώσεις* άυλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν εμπίπτουν στην παράγραφο 3 στοιχείο ε).

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β3–Β8)

5. Ο *μισθωτής* μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις των παραγράφων 22-49:
 - α) στις *βραχυπρόθεσμες μισθώσεις* και
 - β) στις *μισθώσεις* στις οποίες το *υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο* έχει χαμηλή αξία (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β3–Β8).
6. Εάν ο *μισθωτής* επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις των παραγράφων 22-49 είτε στις *βραχυπρόθεσμες μισθώσεις* είτε στις *μισθώσεις* στις οποίες το *υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο* έχει χαμηλή αξία, ο *μισθωτής* αναγνωρίζει τα *μισθώματα* των εν λόγω *μισθώσεων* ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη *διάρκεια της μίσθωσης*, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο *μισθωτής* εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν αυτή η βάση αποτυπώνει καλύτερα την κατανομή του οφέλους που αποκομίζει ο *μισθωτής*.

▼ **M54**

7. Εάν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6, τότε, για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, θεωρεί τη μίσθωση ως νέα μίσθωση εάν:
- α) υπάρχει τροποποίηση της μίσθωσης· ή
 - β) υπάρχει οποιαδήποτε μεταβολή στη διάρκεια της μίσθωσης (για παράδειγμα, ο μισθωτής ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο δεν περιλαμβάνονταν προηγουμένως στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης).
8. Για τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις, η επιλογή διενεργείται ανά κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων με τις οποίες συνδέεται το δικαίωμα χρήσης. Μια κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας. Για τις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, η επιλογή μπορεί να διενεργηθεί ανά μίσθωση.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β9–Β33)

9. **Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση. Μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση εάν η σύμβαση μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι αντάλλαγματος. Οι παράγραφοι Β9–Β31 καθορίζουν τις κατευθυντήριες γραμμές για να εκτιμηθεί εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση.**
10. Η χρονική περίοδος μπορεί να περιγραφεί σε όρους βαθμού χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, ο αριθμός των μονάδων παραγωγής για τις οποίες θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχάνημα).
11. Η οικονομική οντότητα επανεκτιμά εάν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση μόνο εάν μεταβληθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις της σύμβασης.

Διάκριση των στοιχείων της σύμβασης

12. Όταν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε μισθωτικό στοιχείο το οποίο περιλαμβάνεται στη σύμβαση ως μίσθωση, χωριστά από τα μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, εκτός εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική λύση της παραγράφου 15. Οι κατευθυντήριες γραμμές διάκρισης των στοιχείων της σύμβασης ορίζονται στις παραγράφους Β32–Β33.

Μισθωτής

13. Όταν μια σύμβαση περιέχει ένα μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο μισθωτής επιμερίζει το αντάλλαγμα της σύμβασης σε κάθε μισθωτικό στοιχείο με βάση τη σχετική αυτοτελή τιμή του μισθωτικού στοιχείου και τη σωρευτική αυτοτελή τιμή των μη μισθωτικών στοιχείων.
14. Η σχετική αυτοτελής τιμή των μισθωτικών και μη μισθωτικών στοιχείων προσδιορίζεται με βάση την τιμή την οποία θα χρέωνε ο εκμισθωτής, ή άλλος παρόμοιος προμηθευτής, σε μια οικονομική οντότητα για το εν λόγω στοιχείο, ή παρόμοιο στοιχείο, χωριστά. Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, ο μισθωτής εκτιμά την αυτοτελή τιμή μεγιστοποιώντας τη χρήση των παρατηρήσιμων πληροφοριών.

▼ **M54**

15. Ως πρακτική λύση, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει, ανά κατηγορία υποκειμένων περιουσιακών στοιχείων, να μη διαχωρίσει τα μη μισθωτικά από τα μισθωτικά στοιχεία και, αντιθέτως, να αντιμετωπίσει λογιστικά κάθε μισθωτικό και συνδεδεμένο μη μισθωτικό στοιχείο ως ενιαίο μισθωτικό στοιχείο. Ο μισθωτής δεν εφαρμόζει την εν λόγω πρακτική λύση στα ενσωματωμένα παράγωγα τα οποία πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 4.3.3 του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά Μέσα*.
16. Εάν δεν εφαρμοστεί η πρακτική λύση της παραγράφου 15, ο μισθωτής εφαρμόζει άλλα ισχύοντα πρότυπα για τη λογιστική αντιμετώπιση των μη μισθωτικών στοιχείων.

Εκμισθωτής

17. Όταν η σύμβαση εμπεριέχει μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο εκμισθωτής επιμερίζει το αντάλλαγμα στη σύμβαση σύμφωνα με τις παραγράφους 73-90 του ΔΠΧΑ 15.

ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ B34–B41)

18. Η οικονομική οντότητα καθορίζει τη διάρκεια της μίσθωσης ως την αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης, σε συνδυασμό με:
- α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και
 - β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.
19. Όταν η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, εξετάζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που δημιουργούν οικονομικό κίνητρο στον μισθωτή να ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή να μην ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B37–B40.
20. Ο μισθωτής επανεκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιη η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή η μη άσκηση του δικαιώματος καταγγελίας, με την επέλευση σημαντικού γεγονότος ή σημαντικής μεταβολής των περιστάσεων η οποία:
- α) εμπίπτει στον έλεγχο του μισθωτή· και
 - β) επηρεάζει το κατά πόσο ο μισθωτής είναι μάλλον βέβαιο ότι θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως δεν περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης (όπως περιγράφεται στην παράγραφο B41).
21. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη διάρκεια μίσθωσης εάν επέλθει μεταβολή στην αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης. Για παράδειγμα, η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης μεταβάλλεται όταν:
- α) ο μισθωτής ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο δεν είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα·
 - β) ο μισθωτής δεν ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα·

▼ **M54**

- γ) επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο υποχρεώνει συμβατικά τον μισθωτή να ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο δεν είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα· ή
- δ) επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο απαγορεύει συμβατικά στον μισθωτή να ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα.

ΜΙΣΘΩΤΗΣ**Αναγνώριση**

22. **Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση.**

Επιμέτρηση**Αρχική επιμέτρηση**

Αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

23. **Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος.**
24. Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αποτελείται από:
- α) το ποσό της αρχικής επιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 26·
- β) τυχόν μισθώματα τα οποία καταβλήθηκαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστερα, μείον οποιαδήποτε *κίνητρα μίσθωσης* έχουν εισπραχθεί·
- γ) τυχόν *αρχικές άμεσες δαπάνες* με τις οποίες επιβαρύνθηκε ο μισθωτής· και
- δ) εκτίμηση του κόστους με το οποίο θα επιβαρυνθεί ο μισθωτής προκειμένου να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο, να αποκαταστήσει τον χώρο όπου έχει τοποθετηθεί ή να αποκαταστήσει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση στην οποία προβλέπεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις της μίσθωσης, εκτός εάν το εν λόγω κόστος συνεπάγεται την παραγωγή αποθεμάτων. Ο μισθωτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να επιβαρυνθεί με το εν λόγω κόστος είτε κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου είτε λόγω χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
25. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το κόστος που περιγράφεται στην παράγραφο 24 στοιχείο δ) ως μέρος του κόστους του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης όταν αναλαμβάνει την υποχρέωση να καλύψει αυτό το κόστος. Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* στο κόστος με το οποίο επιβαρύνεται κατά μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο ως αποτέλεσμα της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης με σκοπό την παραγωγή αποθεμάτων την εν λόγω περίοδο. Οι υποχρεώσεις που αφορούν κόστος το οποίο αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο ή με το ΔΛΠ 2 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

▼ **M54**

Αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

26. **Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα κατά την ημερομηνία αυτή. Τα μισθώματα προεξοφλούνται με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εφόσον μπορεί να καθοριστεί εύκολα. Εάν αυτό το επιτόκιο δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.**
27. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα μισθώματα τα οποία περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση αποτελούνται από τις ακόλουθες καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:
- α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β42), μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης·
 - β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 28)·
 - γ) τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβάλλει ο μισθωτής βάσει των εγγυήσεων υπολειμματικής αξίας·
 - δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα (λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες εκτίμησης που περιγράφονται στις παραγράφους Β37–Β40)· και
 - ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εάν η διάρκεια μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.
28. Τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, και τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο 27 στοιχείο β), περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, καταβολές οι οποίες συνδέονται με τον δείκτη τιμών καταναλωτή ή με κάποιο επιτόκιο αναφοράς (όπως το LIBOR), ή καταβολές οι οποίες είναι κυμαινόμενες και αποτυπώνουν τις μεταβολές των τιμών νομικών στην αγορά.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

29. **Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης με εφαρμογή μιας μεθόδου κόστους, εκτός εάν εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις μεθόδους επιμέτρησης που περιγράφονται στις παραγράφους 34 και 35.**
- Μέθοδος κόστους
30. Για την εφαρμογή της μεθόδου κόστους, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος:
- α) μειωμένο κατά τις τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές απομείωσης· και
 - β) προσαρμοσμένο κατά τυχόν επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση όπως προσδιορίζεται στην παράγραφο 36 στοιχείο γ).
31. Κατά την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις απόσβεσης του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων της παραγράφου 32.

▼ **M54**

32. Εάν η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή έως το τέλος της μισθωτικής περιόδου ή εάν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αντανακλά την άσκηση δικαιώματος αγοράς από τον μισθωτή, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της *ωφέλιμης ζωής* του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε διαφορετική περίπτωση, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της *ωφέλιμης ζωής* του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ή έως το τέλος της διάρκειας μίσθωσης.

33. Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* προκειμένου να προσδιορίσει εάν το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης έχει απομειωθεί και να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης.

Άλλες μέθοδοι επιμέτρησης

34. Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* στις επενδύσεις του σε ακίνητα, τότε εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας και στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40.

35. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης αφορούν κάποια κατηγορία ενσώματων παγίων στην οποία ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τη μέθοδο αναπροσαρμογής σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία αφορούν την εν λόγω κατηγορία ενσώματων παγίων.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

36. **Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση, ως εξής:**

α) αυξάνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση·

β) μειώνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει την καταβολή των μισθωμάτων· και

γ) επανεπιμετρά τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τυχόν επανεκτιμήσεις ή τροποποιήσεις της μίσθωσης όπως προσδιορίζονται στις παραγράφους 39-46, ή για να αποτυπώσει αναθεωρημένα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα (βλέπε παράγραφο B42).

37. Οι τόκοι επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση για κάθε περίοδο της διάρκειας της μίσθωσης ισούται με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή ενός σταθερού περιοδικού επιτοκίου επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης από τη μίσθωση. Το περιοδικό επιτόκιο είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο περιγράφεται στην παράγραφο 26 ή, κατά περίπτωση, το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο περιγράφεται στην παράγραφο 41, την παράγραφο 43 ή την παράγραφο 45 στοιχείο γ).

38. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα, εκτός εάν το κόστος περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατ' εφαρμογή άλλων προτύπων, αμφότερα τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση· και

β) τα κυμαινόμενα επιτόκια τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση στην περίοδο κατά την οποία επήλθε το γεγονός ή ο όρος ενεργοποίησης αυτών των καταβολών.

▼ M54

Επανεκτίμηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

39. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής εφαρμόζει τις παραγράφους 40-43 για να επανεπιμετρήσει την υποχρέωση από τη μίσθωση, έτσι ώστε να αποτυπωθούν οι μεταβολές των μισθωμάτων. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το ποσό της επανεπιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως αναπροσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης. Ωστόσο, εάν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης μηδενίζεται και υπάρχει περαιτέρω μείωση στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει το υπολειπόμενο ποσό της επανεπιμέτρησης στα αποτελέσματα.
40. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με βάση το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, εάν:
- α) έχει επέλθει μεταβολή στη διάρκεια μίσθωσης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 20-21. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα με βάση την αναθεωρημένη διάρκεια μίσθωσης· ή
 - β) έχει επέλθει μεταβολή στην εκτίμηση του δικαιώματος αγοράς του υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου, αφού έχουν ληφθεί υπόψη τα γεγονότα και οι περιστάσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 20-21 στο πλαίσιο ενός δικαιώματος αγοράς. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα πληρωτέα ποσά σύμφωνα με το δικαίωμα αγοράς.
41. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 40, ο μισθωτής προσδιορίζει το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορετικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία της επανεκτίμησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.
42. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα, εάν:
- α) έχει επέλθει μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας·
 - β) έχει επέλθει μεταβολή στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των εν λόγω πληρωμών, όπως, για παράδειγμα, μεταβολή η οποία διενεργείται με σκοπό να αποτυπωθούν οι αλλαγές στις τιμές των ενοικίων της αγοράς μετά από επισκόπηση της αγοράς μισθωμάτων. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση για να αποτυπώσει τα εν λόγω αναθεωρημένα μισθώματα μόνο όταν επέλθει μεταβολή στις ταμειακές ροές (δηλαδή, όταν ισχύσει η προσαρμογή στα μισθώματα). Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης με βάση τις αναθεωρημένες συμβατικές καταβολές.
43. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 42, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το ίδιο προεξοφλητικό επιτόκιο, εκτός εάν η μεταβολή στα μισθώματα οφείλεται σε μεταβολή κυμαινόμενων επιτοκίων. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής χρησιμοποιεί αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο αποτυπώνει τις μεταβολές στο επιτόκιο.

▼ **M54***Τροποποιήσεις της μίσθωσης*

44. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως χωριστή μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκειμένων περιουσιακών στοιχείων· και
 - β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.
45. Όταν η τροποποίηση της μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης ο μισθωτής:
- α) επιμερίζει το αντάλλαγμα στην τροποποιημένη σύμβαση κατ' εφαρμογή των παραγράφων 13-16·
 - β) καθορίζει τη διάρκεια μίσθωσης της τροποποιημένης μίσθωσης κατ' εφαρμογή των παραγράφων 18-19· και
 - γ) επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο. Το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζεται ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.
46. Όταν η τροποποίηση της μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως εξής:
- α) μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης έτσι ώστε να αντανakλάται η μερική ή ολική λύση της μίσθωσης, στην περίπτωση τροποποίησης της μίσθωσης η οποία μειώνει το αντικείμενο της μίσθωσης. Ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη μερική ή ολική λύση της μίσθωσης·
 - β) προσαρμόζει αντίστοιχα το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης για οποιαδήποτε άλλη τροποποίηση της μίσθωσης.

▼ **M72**

- 46A. Ως πρακτική λύση, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να μην εκτιμήσει αν μια μείωση μισθώματος που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 46B αποτελεί τροποποίηση μίσθωσης. Ο μισθωτής που προβαίνει σε αυτή την επιλογή λογιστικοποιεί κάθε αλλαγή των καταβολών μισθωμάτων που προκύπτουν από τη μείωση του μισθώματος με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο θα λογιστικοποιούσε την αλλαγή κατ' εφαρμογή του παρόντος προτύπου, εάν η αλλαγή δεν ήταν τροποποίησης της μίσθωσης.

▼ **M76**

- 46B. Η πρακτική λύση της παραγράφου 46A εφαρμόζεται μόνο στις μειώσεις μισθωμάτων ως άμεση συνέπεια της πανδημίας Covid-19 και μόνον εφόσον πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η μεταβολή των μισθωμάτων συνεπάγεται αναθεωρημένο αντάλλαγμα για τη μίσθωση που είναι ουσιαστικά ίδιο με το αντάλλαγμα για τη μίσθωση ακριβώς πριν από τη μεταβολή ή μικρότερο από αυτό,
 - β) η μείωση πληρωμών μισθωμάτων επηρεάζει μόνο τις πληρωμές που αρχικά οφείλονταν στις 30 Ιουνίου 2022 ή πριν από την ημερομηνία αυτή (για παράδειγμα, μια μείωση μισθώματος θα πληρούσε την προϋπόθεση αυτή εάν είχε ως αποτέλεσμα μειωμένες πληρωμές μισθωμάτων στις 30 Ιουνίου 2022 ή πριν από την ημερομηνία αυτή και αυξημένες πληρωμές μισθωμάτων που εκτείνονται μετά τις 30 Ιουνίου 2022) και
 - γ) δεν υπάρχει ουσιαστική αλλαγή σε άλλους όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης.

▼ **M54****Παρουσίαση**

47. Ο μισθωτής είτε παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε γνωστοποιεί στις σημειώσεις:
- a) τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά από τα άλλα στοιχεία ενεργητικού. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε:
 - i) ταξινομεί τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης στο κονδύλιο στο οποίο θα παρουσιαζόταν κάθε αντίστοιχο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ήταν ιδιόκτητο· και
 - ii) γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·
 - β) τις υποχρεώσεις από μισθώσεις χωριστά από τις άλλες υποχρεώσεις. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τις υποχρεώσεις από μισθώσεις με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται οι εν λόγω υποχρεώσεις.
48. Η απαίτηση της παραγράφου 47 στοιχείο α) δεν ισχύει για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, τα οποία παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως επενδύσεις σε ακίνητα.
49. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος, ο μισθωτής παρουσιάζει το έξοδο τόκων επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση χωριστά από την επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης. Τα έξοδα τόκων επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση αποτελούν στοιχείο του χρηματοοικονομικού κόστους, το οποίο σύμφωνα με την παράγραφο 82 στοιχείο β) του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* απαιτείται να παρουσιάζεται χωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος.
50. Στην κατάσταση ταμειακών ροών, ο μισθωτής καταχωρεί:
- a) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά το κεφάλαιο, στο πλαίσιο των χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων·
 - β) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά τους τόκους εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 7 *Κατάσταση των ταμειακών ροών* για τους καταβληθέντες τόκους· και
 - γ) τις καταβολές για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις, μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία και κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από μισθώσεις στο πλαίσιο των λειτουργικών δραστηριοτήτων.

Γνωστοποίηση

51. **Με τις γνωστοποιήσεις οι μισθωτές στοχεύουν στη γνωστοποίηση πληροφοριών στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών, παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του μισθωτή. Οι παράγραφοι 52-60 προσδιορίζουν τις απαιτήσεις σχετικά με την επίτευξη αυτού του στόχου.**
52. Ο μισθωτής γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής σε μία ενιαία σημείωση ή σε χωριστή ενότητα των οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να επαναλάβει πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζονται ήδη σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες ενσωματώνονται στην ενιαία σημείωση ή τη χωριστή ενότητα των οικονομικών καταστάσεων με τη μορφή παραπομπής.

▼ **M54**

53. Ο μισθωτής γνωστοποιεί τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:
- α) την επιβάρυνση της απόσβεσης για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·
 - β) τα έξοδα τόκων επί των υποχρεώσεων από μισθώσεις·
 - γ) το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6. Το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις με διάρκεια μίσθωσης έως ένα μήνα, δεν χρειάζεται να συμπεριληφθεί σε αυτό το έξοδο·
 - δ) το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6. Σε αυτό το έξοδο δεν περιλαμβάνεται το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες περιλαμβάνονται στην παράγραφο 53 στοιχείο γ)·
 - ε) το έξοδο που αφορά τις καταβολές κυμαινόμενων μισθωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις·
 - στ) το εισόδημα από την υπομίσθωση περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης·
 - ζ) τις συνολικές ταμειακές εκροές για μισθώσεις·
 - η) τις προσθήκες στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·
 - θ) τα κέρδη ή τις ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης· και
 - ι) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.
54. Ο μισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που ορίζονται στην παράγραφο 53 σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη. Τα ποσά τα οποία γνωστοποιούνται περιλαμβάνουν το κόστος που έχει συμπεριλάβει ο μισθωτής στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο αναφοράς.
55. Ο μισθωτής γνωστοποιεί το ποσό των δεσμεύσεων για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6 εάν το χαρτοφυλάκιο βραχυπρόθεσμων μισθώσεων στο οποίο είναι δεσμευμένος κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς είναι διάφορο του χαρτοφυλακίου βραχυπρόθεσμων μισθώσεων με το οποίο συνδέεται το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης το οποίο γνωστοποιείται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 53 στοιχείο γ).
56. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 40. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 53 στοιχεία α), στ), η) και ι) για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.
57. Εάν ο μισθωτής επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης σε αναπροσαρμοσμένα ποσά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 16, γνωστοποιεί για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τις πληροφορίες που απαιτούνται με βάση την παράγραφο 77 του ΔΛΠ 16.
58. Ο μισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των υποχρεώσεων από μισθώσεις σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και B11 του ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* χωριστά από την ανάλυση ληκτότητας άλλων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

▼ **M54**

59. Πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 53-58, ο μισθωτής γνωστοποιεί επιπρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης της παραγράφου 51 (όπως περιγράφεται στην παράγραφο B48). Οι πρόσθετες πληροφορίες μπορούν να περιλαμβάνουν, χωρίς περιορισμό, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:
- α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του μισθωτή·
 - β) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές στις οποίες είναι δυνητικά εκτεθειμένος ο μισθωτής και οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις. Σε αυτή την κατηγορία, περιλαμβάνεται η έκθεση η οποία προκύπτει από:
 - i) κυμαινόμενα μισθώματα (όπως περιγράφονται στην παράγραφο B49)·
 - ii) δικαιώματα παράτασης και καταγγελίας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο B50)·
 - iii) εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο B51)· και
 - iv) μισθώσεις οι οποίες δεν έχουν ξεκινήσει ακόμη αλλά για τις οποίες έχει δεσμευτεί ο μισθωτής·
 - γ) τους περιορισμούς ή τις ρήτρες που επιβάλλονται από τις μισθώσεις· και
 - δ) τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης (όπως περιγράφονται στην παράγραφο B52).
60. Όταν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις ή τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία σύμφωνα με την παράγραφο 6, γνωστοποιεί το γεγονός.

▼ **M72**

- 60A. Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει την πρακτική λύση στην παράγραφο 46A, γνωστοποιεί:
- α) ότι έχει εφαρμόσει την πρακτική λύση σε όλες τις μειώσεις μισθωμάτων που πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 46B ή, εάν δεν εφαρμόστηκαν σε όλες αυτές τις μειώσεις μισθωμάτων, παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση των συμβάσεων στις οποίες έχει εφαρμόσει την πρακτική λύση (βλέπε παράγραφο 2)· και
 - β) το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο αναφοράς ώστε να αποτυπώνει τις μεταβολές των μισθωμάτων που προκύπτουν από μειώσεις μισθωμάτων στις οποίες ο μισθωτής έχει εφαρμόσει την πρακτική λύση της παραγράφου 46A.

▼ **M54**

ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ

Κατάταξη των μισθώσεων (παράγραφοι B53-B58)

61. **Ο εκμισθωτής κατατάσσει καθεμία από τις μισθώσεις του είτε ως λειτουργική μίσθωση είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση.**
62. **Μια μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Μια μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση αν δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.**

▼ M54

63. Το αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή της σύμβασης. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό κατά κανόνα συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής:
- α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου·
 - β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την *εύλογη αξία* κατά την ημερομηνία από την οποία καθίσταται δυνατή η άσκηση του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την *ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης*, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί·
 - γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της *οικονομικής ζωής* του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, ακόμη και αν ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται·
 - δ) κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου· και
 - ε) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να το χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.
64. Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:
- α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από τον μισθωτή·
 - β) κέρδη ή ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στον μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης)· και
 - γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.
65. Τα παραδείγματα και οι ενδείξεις των παραγράφων 63-64 δεν είναι πάντα επαρκή για την οριστική κατάταξη. Εάν είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι η μίσθωση δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, κάτι τέτοιο μπορεί να συμβεί αν η κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στη λήξη της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν μεταβλητές καταβολές μισθωμάτων, ως αποτέλεσμα των οποίων ο εκμισθωτής δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες.
66. Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και αξιολογείται εκ νέου μόνον εάν υπάρξει τροποποίηση της μίσθωσης. Μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση υποχρεώσεων από τον μισθωτή) δεν συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

▼ **M54****Χρηματοδοτικές μισθώσεις***Αναγνώριση και επιμέτρηση*

67. **Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής αναγνωρίζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και τα παρουσιάζει ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.**

Αρχική επιμέτρηση

68. Ο εκμισθωτής χρησιμοποιεί το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Σε περίπτωση υπομίσθωσης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της υπομίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ο ενδιάμεσος εκμισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την κύρια μίσθωση (προσαρμοσμένο κατά τυχόν αρχικές άμεσες δαπάνες που αφορούν την υπομίσθωση) προκειμένου να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στην υπομίσθωση.

69. Αρχικές άμεσες δαπάνες, εκτός εκείνων που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση και μειώνουν το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι αρχικές άμεσες δαπάνες να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση· δεν είναι απαραίτητο να προστεθούν χωριστά.

Αρχική επιμέτρηση των μισθωμάτων της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση

70. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα μισθώματα τα οποία περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση αποτελούνται από τις ακόλουθες καταβολές έναντι του δικαιώματος χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:

- α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο B42), μειωμένα κατά τυχόν πληρωτέα κίνητρα μίσθωσης·
- β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου·
- γ) τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εγγύηση·
- δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα (λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες εκτίμησης που περιγράφονται στην παράγραφο B37)· και
- ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης εάν η διάρκεια μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

▼ **M54**

Εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι

71. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει τα ακόλουθα στοιχεία για καθεμία χρηματοδοτική μίσθωση:
- α) τα έσοδα που αποτελούν την εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή, εάν είναι χαμηλότερη, την παρούσα αξία των μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, προεξοφλημένα με βάση ένα επιτόκιο της αγοράς·
 - β) το κόστος πωλήσεων, που είναι το κόστος, ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μείον την παρούσα αξία της *μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας*· και
 - γ) το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση (η διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους πώλησης) σύμφωνα με την πολιτική του για τις άμεσες πωλήσεις για τις οποίες ισχύει το ΔΠΧΑ 15. Ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ανεξαρτήτως εάν ο εκμισθωτής μεταβιβάζει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 15.
72. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Η χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που θα προέκυπτε από την άμεση πώληση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, στις οποίες συνυπολογίζονται οι εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας.
73. Οι κατασκευαστές ή έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα ο εκμισθωτής να αναγνωρίζει υπερβολικό τμήμα του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου. Εάν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής περιορίζει το κέρδος από την πώληση σε αυτό που θα προέκυπτε εάν η εκμίσθωση επιβαρυνόταν με επιτόκιο της αγοράς.
74. Ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής αναγνωρίζει ως έξοδο τις δαπάνες που απορρέουν από την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου επειδή ουσιαστικά σχετίζονται με το κέρδος από την πώληση το οποίο θα αποκομίσει ο κατασκευαστής ή έμπορος. Οι δαπάνες τις οποίες διενεργεί ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος όσον αφορά την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό των αρχικών άμεσων δαπανών και, κατ' επέκταση, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

▼ **M54***Μεταγενέστερη επιμέτρηση*

75. **Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό έσοδο για τη διάρκεια της μίσθωσης, βάσει προτύπου που αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση.**
76. Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί τα μισθώματα κάθε περιόδου μειωτικά της *ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση*, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το *μη δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο*.
77. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις πάυσης αναγνώρισης και απομείωσης του ΔΠΧΑ 9 στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Ο εκμισθωτής επανεξετάζει τακτικά τις εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, ο εκμισθωτής αναθεωρεί την κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και αναγνωρίζει αμέσως κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά.
78. Εκμισθωτής ο οποίος κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό χρηματοδοτική μίσθωση ως κατεχόμενο προς πώληση (ή το συμπεριλαμβάνει σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπήσεις δραστηριότητες*, αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο.

Τροποποιήσεις της μίσθωσης

79. Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ως χωριστή μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων· και
 - β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.
80. Όταν η τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση, ως εξής:
- α) εάν η μίσθωση θα κατατασσόταν στις λειτουργικές μισθώσεις σε περίπτωση που η τροποποίηση ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής:
 - i) αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης· και

▼ **M54**

ii) επιμετρά τη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ως την καθαρή επένδυση στη μίσθωση αμέσως πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης·

β) σε διαφορετική περίπτωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9.

Λειτουργικές μισθώσεις*Αναγνώριση και επιμέτρηση*

81. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει τις καταβολές μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις ως έσοδο είτε με την ευθεία μέθοδο είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν η εν λόγω βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.
82. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει στα έξοδα δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των εσόδων της μίσθωσης.
83. Ο εκμισθωτής προσθέτει τις αρχικές άμεσες δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται για τη σύναψη λειτουργικής μίσθωσης στη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει τις εν λόγω δαπάνες ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με τα έσοδα της μίσθωσης.
84. Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Ο εκμισθωτής υπολογίζει την απόσβεση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.
85. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 για να προσδιορίσει αν ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό λειτουργική μίσθωση είναι απομειωμένο και για να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημιές απομείωσης.
86. Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιδήποτε κέρδος πώλησης όταν συνάπτει λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.

Τροποποιήσεις της μίσθωσης

87. Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση μιας λειτουργικής μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν προπληρωμένα ή δουλευμένα μισθώματα που αφορούν την αρχική μίσθωση στο πλαίσιο των μισθωμάτων της νέας μίσθωσης.

Παρουσίαση

88. Ο εκμισθωτής παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ανάλογα με τη φύση κάθε υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

Γνωστοποίηση

89. Στόχος των γνωστοποιήσεων είναι οι εκμισθωτές να γνωστοποιούν πληροφορίες στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών, να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του εκμισθωτή. Οι παράγραφοι 90-97 προσδιορίζουν τις απαιτήσεις σχετικά με την επίτευξη αυτού του στόχου.

▼ **M54**

90. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:
- α) για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:
 - i) το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση·
 - ii) το χρηματοοικονομικό έσοδο από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση· και
 - iii) το έσοδο που αφορά τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση·
 - β) για τις λειτουργικές μισθώσεις, το έσοδο μίσθωσης, με χωριστή γνωστοποίηση των εσόδων που αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιον δείκτη ή επιτόκιο.
91. Ο εκμισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που ορίζονται στην παράγραφο 90 σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη.
92. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί πρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης της παραγράφου 89. Οι πρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:

- α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του εκμισθωτή· και
- β) τον τρόπο με τον οποίο ο εκμισθωτής διαχειρίζεται τον κίνδυνο που συνδέεται με τυχόν δικαιώματα που διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα, ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου των δικαιωμάτων τα οποία διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των μέσων τα οποία χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής για να μειώσει τον κίνδυνο. Στα μέσα αυτά περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, συμφωνίες επαναγοράς, εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας ή κυμαινόμενα μισθώματα σε περίπτωση υπέρβασης προκαθορισμένων ορίων.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

93. Ο εκμισθωτής παρέχει ποιοτική και ποσοτική επεξήγηση των σημαντικών μεταβολών στη λογιστική αξία της καθαρής επένδυσης στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.
94. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των εισπρακτέων μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα εισπρακτέα μισθώματα σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και το σύνολο των ποσών για τα υπόλοιπα έτη. Ο εκμισθωτής προχωρεί σε συμφωνία των μη προεξοφλημένων μισθωμάτων με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Στη συμφωνία πρέπει να προσδιορίζεται το μη δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο που αφορά τα εισπρακτέα μισθώματα, καθώς και τυχόν προεξοφλημένες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες.

Λειτουργικές μισθώσεις

95. Όσον αφορά τα στοιχεία των ενσώματων παγίων τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16. Κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16, ο εκμισθωτής αναλύει κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις και σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις. Κατ' αντιστοιχία, ο εκμισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 16 για τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις (ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) χωριστά από τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τηρεί και χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής.

▼ **M54**

96. Ο εκμισθωτής τηρεί τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που ορίζονται στα ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 για περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση.
97. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα μισθώματα τα οποία θα εισπράττονται σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και συνολικά τα ποσά για τα υπόλοιπα έτη.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

98. Εάν μια οικονομική οντότητα (ο πωλητής-μισθωτής) μεταβιβάσει ένα περιουσιακό στοιχείο σε μια άλλη οικονομική οντότητα (ο αγοραστής-εκμισθωτής) και επαναμισθώσει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο από τον αγοραστή-εκμισθωτή, τόσο ο πωλητής-μισθωτής όσο και ο αγοραστής-εκμισθωτής αντιμετωπίζουν λογιστικά τη σύμβαση μεταβίβασης και τη μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 99-103.

Εκτίμηση του κατά πόσο η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αποτελεί πώληση

99. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 σχετικά με το πότε θεωρείται ότι έχει εκπληρωθεί μια υποχρέωση εκτέλεσης, προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται λογιστικά ως πώληση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

Η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αποτελεί πώληση

100. Εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου από τον πωλητή-μισθωτή πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση περιουσιακού στοιχείου:

- α) ο πωλητής-μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης το οποίο προκύπτει από την επαναμίσθωση αναλογικά με την προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου η οποία συνδέεται με το δικαίωμα χρήσης το οποίο διατηρεί ο πωλητής-μισθωτής. Συνεπώς, ο πωλητής-μισθωτής αναγνωρίζει μόνο το ποσό κέρδους ή ζημίας το οποίο αφορά τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή-εκμισθωτή·
- β) ο αγοραστής-εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την αγορά του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα, ενώ στη μίσθωση εφαρμόζει τις λογιστικές απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου για τους εκμισθωτές.

101. Εάν η εύλογη αξία του ανταλλάγματος για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου δεν ισούται με την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, ή εάν οι καταβολές για τη μίσθωση δεν είναι εκπεφρασμένες σε αγοραίες τιμές, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί τις ακόλουθες προσαρμογές για να επιμετρήσει την εύλογη αξία του προϊόντος της πώλησης:

- α) οι όροι που είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους της αγοράς αντιμετωπίζονται λογιστικά ως προπληρωμή μισθωμάτων· και
- β) οι όροι που είναι περισσότερο ευνοϊκοί από εκείνους της αγοράς αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επιπρόσθετη χρηματοδότηση την οποία παρέχει ο αγοραστής-εκμισθωτής στον πωλητή-μισθωτή.

102. Η οικονομική οντότητα επιμετρά τυχόν δυνητικές αναπροσαρμογές οι οποίες απαιτούνται από την παράγραφο 101 στη βάση της μεγαλύτερης ευκολίας προσδιορισμού ανάμεσα:

- α) στη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος για την πώληση και της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου· και
- β) στη διαφορά μεταξύ της παρούσας αξίας των συμβατικών καταβολών για τη μίσθωση και της παρούσας αξίας των καταβολών για τη μίσθωση σε όρους αγοράς.

Η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου δεν αποτελεί πώληση

103. Εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου από τον πωλητή-μισθωτή δεν πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση περιουσιακού στοιχείου:

▼ **M54**

- α) ο πωλητής-μισθωτής συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση ίση με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9.
- β) ο αγοραστής-εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ίσο με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

▼ **M74**

ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΤΟΚΙΩΝ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

104. Ο μισθωτής εφαρμόζει τις παραγράφους 105–106 σε όλες τις τροποποιήσεις της μίσθωσης που μεταβάλλουν τη βάση καθορισμού των μελλοντικών μισθωμάτων ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς (βλ. παραγράφους 5.4.6 και 5.4.8 του ΔΠΧΑ 9). Οι παράγραφοι αυτές εφαρμόζονται μόνο στις εν λόγω τροποποιήσεις της μίσθωσης. Για τον σκοπό αυτόν, ο όρος «μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς» αναφέρεται στη μεταρρύθμιση ενός επιτοκίου αναφοράς η οποία καλύπτει ολόκληρη την αγορά, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.8.2 του ΔΠΧΑ 9.
105. Ως πρακτική λύση, ο μισθωτής εφαρμόζει την παράγραφο 42 για να αντιμετωπίσει λογιστικά τροποποίηση της μίσθωσης που απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς. Η εν λόγω πρακτική λύση εφαρμόζεται μόνο σε τέτοιου είδους τροποποιήσεις. Για τον σκοπό αυτόν, απαιτείται τροποποίηση της μίσθωσης από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς εφόσον, και μόνον εφόσον, πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η τροποποίηση είναι απαραίτητη ως άμεση συνέπεια της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς· και
- β) η νέα βάση καθορισμού των μισθωμάτων είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμοζόταν αμέσως πριν από την τροποποίηση).
106. Ωστόσο, εάν οι τροποποιήσεις της μίσθωσης γίνονται επιπλέον των τροποποιήσεων της μίσθωσης που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, ο μισθωτής εφαρμόζει τις ισχύουσες απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου για να αιτιολογήσει όλες τις τροποποιήσεις της μίσθωσης που έγιναν ταυτόχρονα, μεταξύ άλλων και όσων απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς.

▼ **M54**

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου	Η ημερομηνία κατά την οποία ο εκμισθωτής καθιστά ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο διαθέσιμο προς χρήση από τον μισθωτή.
οικονομική ζωή	Είτε περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες είτε το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.
ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης	Η ημερομηνία κατά την οποία τα δύο μέρη συμφωνούν σε τροποποίηση της μίσθωσης.

▼ **M54**

εύλογη αξία	Για τους σκοπούς της εφαρμογής των λογιστικών απαιτήσεων του εκμισθωτή στο παρόν Πρότυπο, το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να ανταλλάξει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να διακανονιστεί μια υποχρέωση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στο πλαίσιο συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
χρηματοδοτική μίσθωση	Η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου .
σταθερά μισθώματα	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης , εξαιρουμένων των κυμαινόμενων μισθωμάτων .
ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση	Το άθροισμα: α) των καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης και β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.
ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης	Η ημερομηνία της σύμβασης μίσθωσης ή, εάν προηγείται, η ημερομηνία δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης.
αρχικές άμεσες δαπάνες	Το διαφορικό κόστος σύναψης της μίσθωσης το οποίο δεν θα είχε πραγματοποιηθεί εάν δεν είχε συναφθεί η μίσθωση, με εξαίρεση το κόστος που επιβαρύνει κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές σε σχέση με κάποια χρηματοδοτική μίσθωση .
τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης	Το επιτόκιο το οποίο εξισώνει την παρούσα αξία α) των μισθωμάτων και β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με το άθροισμα i) της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και ii) κάθε αρχικής άμεσης δαπάνης του εκμισθωτή.
μίσθωση	Η σύμβαση, ή το μέρος της σύμβασης, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο) για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
κίνητρα μίσθωσης	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο εκμισθωτής προς τον μισθωτή σε σχέση με μια μίσθωση , ή η επιστροφή ή ανάληψη διαφόρων δαπανών του μισθωτή από τον εκμισθωτή.
τροποποίηση της μίσθωσης	Η μεταβολή του αντικείμενου της μίσθωσης , ή του ανταλλάγματος για τη μίσθωση, η οποία δεν περιλαμβανόταν στους αρχικούς όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης (για παράδειγμα, η προσθήκη ή η κατάργηση του δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων , ή η παράταση ή σμίκρυνση της συμβατικής διάρκειας της μίσθωσης).

▼ **M54****μισθώματα**

Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο **μισθωτής** προς τον **εκμισθωτή** και αφορούν το δικαίωμα χρήσης του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** κατά τη **διάρκεια της μίσθωσης**, και περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) τα **σταθερά μισθώματα** (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων), μειωμένα κατά τυχόν **κίνητρα μίσθωσης**·
- β) τα **κυμαινόμενα μισθώματα** τα οποία μεταβάλλονται σύμφωνα με κάποιον δείκτη ή επιτόκιο·
- γ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα· και
- δ) την καταβολή ποινής για καταγγελία της **μίσθωσης** εάν η διάρκεια της μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Όσον αφορά τον μισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν από τον μισθωτή σύμφωνα με τις **εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας**. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, εκτός εάν ο μισθωτής επιλέξει να συνδυάσει μη μισθωτικά στοιχεία με κάποιο στοιχείο μίσθωσης και να τα αντιμετωπίσει λογιστικά ως ένα ενιαίο στοιχείο μίσθωσης.

Όσον αφορά τον εκμισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει την εγγύηση. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία.

διάρκεια μίσθωσης

Η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο **μισθωτής** έχει το δικαίωμα χρήσης του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου**, σε συνδυασμό με:

- α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της **μίσθωσης** εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και
- β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

μισθωτής

Η οικονομική οντότητα η οποία αποκτά το δικαίωμα χρήσης του **υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου** για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.

διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή

Το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο **μισθωτής** εάν δανειζόταν τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου παρόμοιας αξίας με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, για παρόμοια χρονική περίοδο, με παρόμοιες εξασφαλίσεις και σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον.

▼ **M54**

εκμισθωτής	Η οικονομική οντότητα η οποία παρέχει το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
καθαρή επένδυση στη μίσθωση	Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης .
λειτουργική μίσθωση	Η μίσθωση η οποία δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου .
προαιρετικά μισθώματα	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια περιόδων οι οποίες καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης και οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη διάρκεια μίσθωσης .
περίοδος χρήσης	Η συνολική χρονική περίοδος κατά την οποία χρησιμοποιείται ένα περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να τηρηθεί μια σύμβαση με έναν πελάτη (περιλαμβάνει και τυχόν μη συνεχόμενες χρονικές περιόδους).
εγγύηση υπολειμματικής αξίας	Η εγγύηση την οποία παρέχει στον εκμισθωτή ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με αυτόν, σύμφωνα με την οποία η αξία (ή μέρος της αξίας) του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα ανέρχεται σε ένα συγκεκριμένο ποσό κατ' ελάχιστον στο τέλος της μίσθωσης .
περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτυπώνει το δικαίωμα του μισθωτή να χρησιμοποιεί το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης .
βραχυπρόθεσμη μίσθωση	Η μίσθωση της οποίας η διάρκεια κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ισούται με 12 ή με λιγότερους μήνες. Η μίσθωση η οποία περιλαμβάνει δικαίωμα αγοράς δεν αποτελεί βραχυπρόθεσμη μίσθωση.
υπομίσθωση	Η συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας ο μισθωτής («ενδιάμεσος εκμισθωτής») εκμισθώνει εκ νέου το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος, ενώ η μίσθωση («κύρια μίσθωση») μεταξύ του κυρίως εκμισθωτή και του μισθωτή παραμένει σε ισχύ.
υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της μίσθωσης και του οποίου το δικαίωμα χρήσης έχει παρασχεθεί από τον εκμισθωτή στον μισθωτή .
μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο	Η διαφορά μεταξύ: <ul style="list-style-type: none"> α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση και β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

▼ **M54**

μη εγγυημένη υπολειμματική αξία	Το μέρος της υπολειμματικής αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου , η ρευστοποίηση του οποίου από τον εκμισθωτή δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.
κυμαινόμενα μισθώματα	Το μέρος των καταβολών τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια μίσθωσης το οποίο κυμαίνεται λόγω μεταβολών σε γεγονότα ή καταστάσεις που επέρχονται μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου , εκτός από την πάροδο του χρόνου.
Όροι οι οποίοι ορίζονται σε άλλα πρότυπα και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με την ίδια σημασία	
σύμβαση	Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
ωφέλιμη ζωή	Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από μια οικονομική οντότητα· ή το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

*Προσάρτημα Β***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-103 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

Εφαρμογή σε χαρτοφυλάκιο

B1 Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης μίσθωσης. Ωστόσο, ως πρακτική λύση, μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις επιμέρους μισθώσεις του εν λόγω χαρτοφυλακίου. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση ενός χαρτοφυλακίου, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές που αντανακλούν το μέγεθος και τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

Συνδυασμός συμβάσεων

B2 Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον αντισυμβαλλόμενο) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με συνολικό εμπορικό στόχο ο οποίος δεν είναι κατανοητός εάν οι συμβάσεις δεν εξετασθούν συνολικά·
- β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης· ή

▼ **M54**

γ) τα δικαιώματα χρήσης των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων τα οποία μεταβιβάζονται με τις συμβάσεις (ή κάποια δικαιώματα χρήσης των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων τα οποία μεταβιβάζονται με καθεμία από τις συμβάσεις) σχηματίζουν ένα ενιαίο μισθωτικό στοιχείο, όπως περιγράφεται στην παράγραφο B32.

Εξαιρούνται από την αναγνώριση: οι μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία (παράγραφοι 5-8)

B3 Με την επιφύλαξη της παραγράφου B7, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει στον μισθωτή να εφαρμόσει την παράγραφο 6 για να αντιμετωπίσει λογιστικά τις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία. Ο μισθωτής εκτιμά την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με βάση την αξία του περιουσιακού στοιχείου όταν είναι καινούργιο, ανεξαρτήτως της ηλικίας του περιουσιακού στοιχείου κατά τη μίσθωσή του.

B4 Η εκτίμηση για το κατά πόσο ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία διεξάγεται σε απόλυτη βάση. Για τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων χαμηλής αξίας ακολουθείται η λογιστική αντιμετώπιση της παραγράφου 6 ανεξαρτήτως εάν οι εν λόγω μισθώσεις είναι ουσιώδεις για τον μισθωτή. Η εκτίμηση δεν επηρεάζεται από το μέγεθος, τη φύση ή τις περιστάσεις του μισθωτή. Συνεπώς, αναμένεται ότι διαφορετικοί μισθωτές θα καταλήξουν στο ίδιο συμπέρασμα για το κατά πόσον ένα συγκεκριμένο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία.

B5 Το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται χαμηλής αξίας μόνο όταν:

α) ο μισθωτής μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μόνου του ή από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή· και

β) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία.

B6 Η μίσθωση ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται μίσθωση περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας εάν η φύση του περιουσιακού στοιχείου είναι τέτοια, ώστε, όταν είναι καινούργιο, το περιουσιακό στοιχείο να μην έχει συνήθως χαμηλή αξία. Για παράδειγμα, οι μισθώσεις αυτοκινήτων δεν θεωρούνται μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων χαμηλής αξίας διότι συνήθως ένα καινούργιο αυτοκίνητο δεν έχει χαμηλή αξία.

B7 Εάν ο μισθωτής υπομισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο, ή πρόκειται να υπομισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο, η κύρια μίσθωση δεν μπορεί να θεωρηθεί μίσθωση περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας.

B8 Στα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία χαμηλής αξίας περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, οι ταμπλέτες και οι προσωπικοί υπολογιστές, μικρά αντικείμενα επίπλωσης γραφείου και οι τηλεφωνικές συσκευές.

Προσδιορισμός μίσθωσης (παράγραφοι 9-11)

B9 Για να εκτιμήσει εάν μια σύμβαση μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφους B13–B20) για μια χρονική περίοδο, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν, καθ' όλη την περίοδο χρήσης, ο πελάτης διατηρεί αμφότερα τα ακόλουθα δικαιώματα:

α) το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B21–B23)· και

β) το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B24–B30).

▼ **M54**

- B10 Εάν ο πελάτης έχει το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου μόνο για ένα μέρος της διάρκειας της σύμβασης, η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση γι' αυτό το μέρος της διάρκειάς της.
- B11 Μια σύμβαση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να συναφθεί από σχήματα υπό κοινό έλεγχο, ή εκ μέρους ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*. Σε αυτή την περίπτωση, το σχήμα υπό κοινό έλεγχο θεωρείται ο πελάτης στη σύμβαση. Συνεπώς, κατά την εκτίμηση της ύπαρξης μίσθωσης στη σύμβαση, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο έχει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης.
- B12 Η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση για κάθε δυνητικό χωριστό μισθωτικό στοιχείο. Για κατευθύνσεις σχετικά με τα χωριστά μισθωτικά στοιχεία, βλέπε την παράγραφο B32.

Αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο

- B13 Συνήθως το αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται ρητά στη σύμβαση. Ωστόσο, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωριστεί και μέσω έμμεσου προσδιορισμού κατά τον χρόνο που το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση από τον πελάτη.

Ουσιαστικά δικαιώματα υποκατάστασης

- B14 Ακόμη και όταν έχει προσδιοριστεί το περιουσιακό στοιχείο, ο πελάτης δεν έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ο προμηθευτής διατηρεί το ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή θεωρείται ουσιαστικό μόνο εάν συντρέχουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) ο προμηθευτής έχει την πρακτική ικανότητα να υποκαθιστά εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου χρήσης (για παράδειγμα, ο πελάτης δεν μπορεί να εμποδίσει τον προμηθευτή να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο και τα εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία είναι ευχερώς διαθέσιμα στον προμηθευτή ή ο προμηθευτής θα μπορούσε να τα προμηθευτεί εντός εύλογου χρονικού διαστήματος)· και
- β) ο προμηθευτής θα αποκόμιζε οικονομικό όφελος από την άσκηση του δικαιώματος υποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή τα οφέλη που απορρέουν από την υποκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου αναμένεται να υπερβούν το κόστος που συνεπάγεται η υποκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου).

- B15 Εάν ο προμηθευτής έχει δικαίωμα ή υποχρέωση να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο μόνο σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή μετά την παρέλευση συγκεκριμένης ημερομηνίας ή προσδιορισμένου γεγονότος, το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή δεν θεωρείται ουσιαστικό διότι ο προμηθευτής δεν έχει την πρακτική ικανότητα να υποκαθιστά εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία καθ' όλη την περίοδο χρήσης.
- B16 Η αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σχετικά με το ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή βασίζεται σε γεγονότα και περιστάσεις κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και εξαιρείται η εξέταση μελλοντικών γεγονότων τα οποία, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, δεν θεωρείται πιθανόν να συμβούν. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα μελλοντικών γεγονότων τα οποία, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, δεν θα θεωρούνταν πιθανά να συμβούν και επομένως θα έπρεπε να εξαιρεθούν από την αξιολόγηση:
- α) η συμφωνία με έναν μελλοντικό πελάτη να πληρώσει υψηλότερη τιμή από την τιμή της αγοράς για να χρησιμοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο·

▼ **M54**

- β) η εισαγωγή νέας τεχνολογίας η οποία δεν έχει ουσιαστικά αναπτυχθεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης·
- γ) η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη, ή της επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου, και της χρήσης ή επίδοσης που είχε θεωρηθεί πιθανή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης· και
- δ) η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της αγοραίας τιμής του περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο χρήσης και της αγοραίας τιμής που είχε θεωρηθεί πιθανή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης.

- B17 Εάν το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του πελάτη ή αλλού, το κόστος το οποίο συνεπάγεται η υποκατάσταση είναι συνήθως υψηλότερο σε σχέση με την περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και, επομένως, είναι πιο πιθανόν να υπερβεί τα οφέλη που απορρέουν από την υποκατάστασή του.
- B18 Το δικαίωμα ή η υποχρέωση του προμηθευτή να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο σε περίπτωση επισκευής ή συντήρησης, εάν το περιουσιακό στοιχείο δεν λειτουργεί ορθά ή εάν καταστεί διαθέσιμη κάποια τεχνική αναβάθμιση, δεν αποκλείει τον πελάτη από το δικαίωμα χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.
- B19 Εάν ο πελάτης δεν μπορεί να προσδιορίσει εύκολα αν ο προμηθευτής έχει ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης, οποιοδήποτε δικαίωμα υποκατάστασης θεωρείται μη ουσιαστικό.

Αναλογίες περιουσιακών στοιχείων

- B20 Η αναλογία στη δυναμικότητα ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελεί αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο εάν έχει διακριτή φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένας όροφος ενός κτιρίου). Η αναλογία στη δυναμικότητα ή άλλου είδους αναλογία ενός περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν έχει διακριτή φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, η αναλογία δυναμικότητας ενός καλωδίου οπτικών ινών) δεν αποτελεί αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο, εκτός εάν αντιπροσωπεύει ουσιαστικά τη συνολική δυναμικότητα του περιουσιακού στοιχείου και, επομένως, παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να λάβει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Δικαίωμα λήψης των οικονομικών οφελών από τη χρήση

- B21 Προκειμένου να ελέγχει τη χρήση ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου, ο πελάτης απαιτείται να έχει το δικαίωμα να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης (για παράδειγμα, μέσω αποκλειστικής χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο αυτή). Ο πελάτης μπορεί να λάβει οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου άμεσα ή έμμεσα με πολλούς τρόπους, όπως με τη χρήση, διατήρηση ή υπομίσθωση του περιουσιακού στοιχείου. Τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνουν το πρωτεύον προϊόν και τα υποπροϊόντα (μεταξύ άλλων και τις δυναμικές ταμειακές ροές από αυτά τα στοιχεία), καθώς και άλλα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και τα οποία θα μπορούσαν να επιτευχθούν μέσω εμπορικής συναλλαγής με τρίτο μέρος.
- B22 Κατά την εκτίμηση του δικαιώματός της να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου στο πλαίσιο του καθορισμένου πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος του πελάτη για χρήση του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο B30). Για παράδειγμα:

▼ **M54**

- α) εάν μια σύμβαση περιορίζει τη χρήση ενός μηχανοκίνητου οχήματος σε μια συγκεκριμένη περιοχή κατά την περίοδο χρήσης, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μηχανοκίνητου οχήματος στην εν λόγω περιοχή και μόνο·
- β) εάν μια σύμβαση προσδιορίζει ότι ο πελάτης μπορεί να οδηγήσει το μηχανοκίνητο όχημα μόνο για ορισμένο αριθμό χιλιομέτρων κατά την περίοδο χρήσης, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μηχανοκίνητου οχήματος για την επιτρεπόμενη διανυθείσα απόσταση και όχι για μεγαλύτερη.

B23 Εάν μια σύμβαση απαιτεί από τον πελάτη να καταβάλλει στον προμηθευτή ή σε τρίτο μέρος τμήμα των ταμειακών ροών που απορρέουν από τη χρήση του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου, οι εν λόγω ταμειακές ροές που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα θεωρούνται μέρος του οικονομικού οφέλους που λαμβάνει ο πελάτης από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης απαιτείται να καταβάλλει στον προμηθευτή ένα ποσοστό επί των πωλήσεων από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής ως αντάλλαγμα γι' αυτή τη χρήση, η εν λόγω απαίτηση δεν αποκλείει τον πελάτη από το δικαίωμα να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι ταμειακές ροές οι οποίες προκύπτουν από αυτές τις πωλήσεις θεωρούνται οικονομικά οφέλη τα οποία λαμβάνει ο πελάτης από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής, μέρος των οποίων καταβάλλει στη συνέχεια στον προμηθευτή ως αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του χώρου.

Δικαίωμα κατεύθυνσης της χρήσης

B24 Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης εάν:

- α) ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B25-B30)· ή
- β) οι σχετικές αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι προκαθορισμένες και:
- i) ο πελάτης έχει το δικαίωμα να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο (ή να κατευθύνει άλλους να λειτουργούν το περιουσιακό στοιχείο κατά τον τρόπο που καθορίζει) καθ' όλη την περίοδο χρήσης, χωρίς να έχει δικαίωμα ο προμηθευτής να μεταβάλλει αυτές τις οδηγίες λειτουργίας· ή
- ii) ο πελάτης σχεδίασε το περιουσιακό στοιχείο (ή συγκεκριμένες πτυχές του περιουσιακού στοιχείου) με τέτοιο τρόπο ώστε να προκαθορίζεται ο τρόπος και ο σκοπός χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης.

Τρόπος και σκοπός χρήσης του περιουσιακού στοιχείου

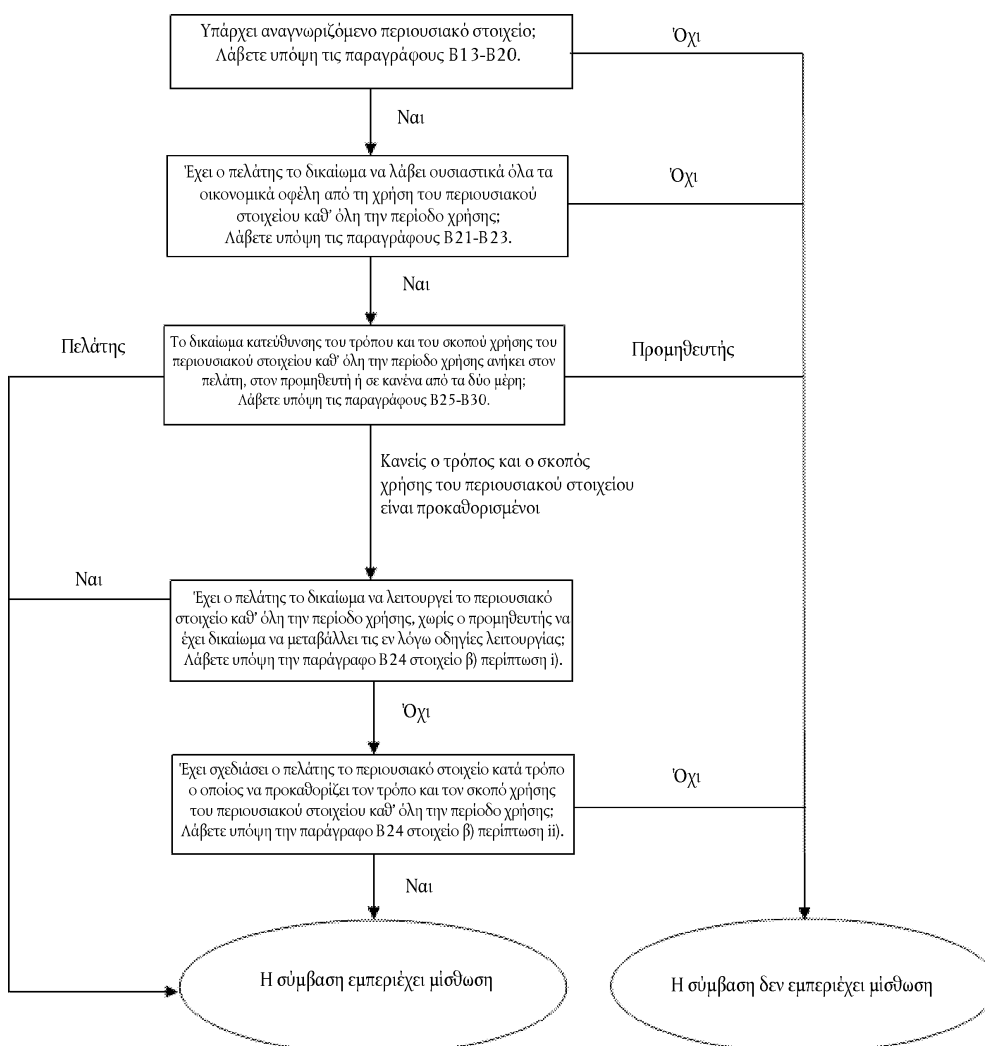
B25 Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου εάν, εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης όπως ορίζεται στη σύμβαση, μπορεί να μεταβάλλει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Κατά την εκτίμηση αυτή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων τα οποία είναι πιο συναφή με τη μεταβολή του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων είναι συναφή όταν επηρεάζουν τα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση. Τα πιο συναφή δικαιώματα λήψης αποφάσεων πιθανόν να διαφέρουν για κάθε σύμβαση, αναλόγως της φύσης του περιουσιακού στοιχείου και των όρων και προϋποθέσεων της σύμβασης.

▼ **M54**

- B26 Ακολουθούν μερικά παραδείγματα δικαιωμάτων λήψης αποφάσεων τα οποία, αναλόγως των συνθηκών, εκχωρούν το δικαίωμα μεταβολής του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης του πελάτη:
- α) δικαιώματα μεταβολής του είδους προϊόντος που παράγεται με το περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει εάν ένα εμπορευματοκιβώτιο θα χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά αγαθών ή για αποθήκευση ή να αποφασίσει το μείγμα προϊόντων το οποίο θα πωλείται σε έναν χώρο καταστήματος λιανικής)
 - β) δικαιώματα μεταβολής του χρόνου παραγωγής του προϊόντος (για παράδειγμα, να αποφασιστεί πότε θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχάνημα ή ένας σταθμός παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας)
 - γ) δικαιώματα μεταβολής του χώρου παραγωγής του προϊόντος (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει τον προορισμό ενός φορτηγού ή ενός πλοίου ή να αποφασίσει πού θα χρησιμοποιηθεί ο εξοπλισμός) και
 - δ) δικαιώματα μεταβολής της απόφασης για την παραγωγή ή όχι ενός προϊόντος και την ποσότητα του προϊόντος (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει εάν και πόση ενέργεια θα παραχθεί από έναν σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας).
- B27 Στα παραδείγματα δικαιωμάτων λήψεως αποφάσεων τα οποία δεν εκχωρούν το δικαίωμα μεταβολής του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνονται τα δικαιώματα τα οποία περιορίζονται στη λειτουργία ή συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου. Τέτοια δικαιώματα μπορεί να έχει ο πελάτης ή ο προμηθευτής. Αν και συχνά τα δικαιώματα λειτουργίας ή συντήρησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι απαραίτητα για την αποδοτική χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν αποτελούν δικαιώματα τα οποία κατευθύνουν τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και συχνά εξαρτώνται από τις αποφάσεις για τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, τα δικαιώματα λειτουργίας ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται να εκχωρούν στον πελάτη το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του εάν οι συναφείς αποφάσεις για τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι προκαθορισμένες [βλέπε παράγραφο B24 στοιχείο β) περίπτωση i)].
- Αποφάσεις οι οποίες καθορίζονται πριν από την περίοδο χρήσης και στη διάρκεια αυτής
- B28 Οι συναφείς αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού δικαιώματος μπορούν να προκαθοριστούν με διάφορους τρόπους. Για παράδειγμα, οι συναφείς αποφάσεις ενδέχεται να έχουν προκαθοριστεί κατά τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου ή με βάση συμβατικούς περιορισμούς σχετικά με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
- B29 Κατά την εκτίμηση του κατά πόσον ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων σχετικά με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο χρήσης, εκτός εάν ο πελάτης έχει σχεδιάσει το περιουσιακό στοιχείο (ή συγκεκριμένες πτυχές του περιουσιακού στοιχείου) όπως περιγράφεται στην παράγραφο B24 στοιχείο β) περίπτωση ii). Κατά συνέπεια, με εξαίρεση την περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου B24 στοιχείο β) περίπτωση ii), η οικονομική οντότητα δεν εξετάζει αποφάσεις οι οποίες έχουν προκαθοριστεί πριν από την περίοδο χρήσης. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης μπορεί να προσδιορίσει το προϊόν ενός περιουσιακού στοιχείου μόνο πριν από την περίοδο χρήσης, δεν έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Η δυνατότητα προσδιορισμού του προϊόντος στη σύμβαση πριν από την περίοδο χρήσης, χωρίς κανένα άλλο δικαίωμα λήψης αποφάσεων που να αφορά τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, παρέχει στον πελάτη τα ίδια δικαιώματα με κάθε άλλον πελάτη που αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες.

▼ **M54****Δικαιώματα προστασίας**

- B30** Μια σύμβαση ενδέχεται να περιέχει όρους και προϋποθέσεις που έχουν σχεδιαστεί έτσι ώστε να προστατεύουν τα συμφέροντα του προμηθευτή επί του περιουσιακού στοιχείου ή επί των περιουσιακών στοιχείων, να προστατεύουν το προσωπικό του ή να διασφαλίζουν τη συμμόρφωση του προμηθευτή με τους νόμους και τις κανονιστικές διατάξεις. Αυτοί οι όροι αποτελούν παραδείγματα δικαιωμάτων προστασίας. Για παράδειγμα, μια σύμβαση ενδέχεται i) να προσδιορίζει το ανώτατο ποσό χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, ή να περιορίζει τον τόπο ή χρόνο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη, ii) να απαιτεί από τον πελάτη να ακολουθεί συγκεκριμένες πρακτικές λειτουργίας, ή iii) να απαιτεί από τον πελάτη να ενημερώνει τον προμηθευτή για τυχόν μεταβολές στον τρόπο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Τα δικαιώματα προστασίας συνήθως ορίζουν το πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης του πελάτη, αλλά δεν αποκλείουν, από μόνα τους, τον πελάτη από το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
- B31** Το ακόλουθο διάγραμμα ροής μπορεί να βοηθήσει τις οικονομικές οντότητες να εκτιμήσουν εάν μια σύμβαση συνιστά ή εμπεριέχει μίσθωση.



▼ **M54****Διάκριση των στοιχείων της σύμβασης (παράγραφοι 12-17)**

B32 Το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί χωριστό μισθωτικό στοιχείο εάν ισχύουν αμφότερα τα ακόλουθα:

α) ο μισθωτής μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είτε μόνου του είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή. Οι άμεσα διαθέσιμοι πόροι είναι αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία πωλούνται ή μισθώνονται χωριστά (από τον εκμισθωτή ή άλλους προμηθευτές) ή πόροι τους οποίους έχει ήδη αποκτήσει ο μισθωτής (από τον εκμισθωτή ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα)· και

β) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία στη σύμβαση. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι ο μισθωτής θα μπορούσε να αποφασίσει να μη μισθώσει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο χωρίς να επηρεαστούν σημαντικά τα δικαιώματά του να χρησιμοποιήσει άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία της σύμβασης ενδέχεται να υποδεικνύει ότι το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με αυτά τα άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία.

B33 Η σύμβαση μπορεί να περιλαμβάνει ένα ποσό πληρωτέο από τον μισθωτή για δραστηριότητες και δαπάνες οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή. Για παράδειγμα, ο εκμισθωτής μπορεί να περιλαμβάνει στο συνολικό πληρωτέο ποσό κάποια χρέωση για διοικητικά καθήκοντα, ή άλλες δαπάνες τις οποίες διενήργησε σε σχέση με τη μίσθωση και οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή. Τέτοιου είδους πληρωτέα ποσά δεν δημιουργούν χωριστό στοιχείο της μίσθωσης, αλλά θεωρούνται μέρος του συνολικού ανταλλάγματος το οποίο επιμερίζεται στα χωριστά στοιχεία τη σύμβασης.

Διάρκεια μίσθωσης (παράγραφοι 18-21)

B34 Κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης και κατά την εκτίμηση της διάρκειας της αμετάκλητης χρονικής περιόδου της μίσθωσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τον ορισμό της σύμβασης και καθορίζει τη χρονική περίοδο κατά την οποία είναι εκτελεστή η σύμβαση. Η μίσθωση παύει να είναι εκτελεστή όταν καθένας εκ του μισθωτή και του εκμισθωτή έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης χωρίς άδεια από το άλλο μέρος και χωρίς να απαιτείται να καταβάλει παρά μόνο μια αμελητέα ποινή.

B35 Εάν μόνο ο μισθωτής έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, το εν λόγω δικαίωμα θεωρείται δικαίωμα του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης και η οικονομική οντότητα το λαμβάνει υπόψη κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης. Εάν μόνο ο εκμισθωτής έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης περιλαμβάνει τη χρονική περίοδο την οποία καλύπτει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης.

B36 Η διάρκεια μίσθωσης ξεκινά κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου και περιλαμβάνει όλες τις δωρεάν χρονικές περιόδους τις οποίες παρέχει ο εκμισθωτής στον μισθωτή.

B37 Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή εάν είναι μάλλον αβέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης. Η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που δημιουργούν οικονομικό κίνητρο στον μισθωτή να ασκήσει, ή να μην ασκήσει, το δικαίωμά του, μεταξύ άλλων τις αναμενόμενες μεταβολές σε γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα παραγόντων οι οποίοι θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων:

▼ **M54**

- α) οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις για τις προαιρετικές χρονικές περιόδους σε σχέση με τους όρους της αγοράς, όπως:
- i) το ποσό των καταβολών για τη μίσθωση κατά οποιαδήποτε προαιρετική χρονική περίοδο·
 - ii) το ποσό τυχόν κυμαινόμενων μισθωμάτων για τη μίσθωση ή άλλων ενδεχόμενων καταβολών, όπως καταβολές που απορρέουν από ποινές καταγγελίας και εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας· και
 - iii) οι όροι και προϋποθέσεις τυχόν δικαιωμάτων τα οποία μπορούν να ασκηθούν μετά τις αρχικές προαιρετικές περιόδους (για παράδειγμα, ένα δικαίωμα αγοράς το οποίο μπορεί να ασκηθεί στη λήξη μιας περιόδου παράτασης σε τιμή η οποία αυτή τη στιγμή είναι χαμηλότερη της αγοράίας)·
- β) οι σημαντικές βελτιώσεις του μισθίου οι οποίες έχουν διενεργηθεί (ή αναμένεται να διενεργηθούν) κατά τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης και οι οποίες αναμένεται να οδηγήσουν σε σημαντικό οικονομικό όφελος για τον μισθωτή όταν καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, ή του δικαιώματος αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·
- γ) το κόστος που συνδέεται με την καταγγελία της μίσθωσης, όπως το κόστος διαπραγμάτευσης, επανεγκατάστασης ή προσδιορισμού άλλου υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου το οποίο θα είναι κατάλληλο για τις ανάγκες του μισθωτή, το κόστος ενσωμάτωσης ενός νέου περιουσιακού στοιχείου στις δραστηριότητες του μισθωτή, ή τυχόν ποινές καταγγελίας και παρόμοιες δαπάνες, περιλαμβανομένου του κόστους που συνδέεται με την επιστροφή του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε συμβατικά καθορισμένη κατάσταση ή τόπο·
- δ) η σημασία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για τη δραστηριότητα του μισθωτή, λαμβάνοντας υπόψη, για παράδειγμα, εάν το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι εξειδικευμένο, την τοποθεσία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και τη διαθεσιμότητα κατάλληλων εναλλακτικών περιουσιακών στοιχείων· και
- ε) οι προϋποθέσεις που συνδέονται με την άσκηση του δικαιώματος (δηλαδή εάν το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί μόνο εφόσον πληρούνται μία ή περισσότερες προϋποθέσεις) και την πιθανότητα πλήρωσης των προϋποθέσεων.

B38 Το δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης μπορεί να συνδέεται με ένα ή περισσότερα συμβατικά χαρακτηριστικά (για παράδειγμα, μια εγγύηση υπολειμματικής αξίας) όπως ότι ο μισθωτής εγγυάται στον εκμισθωτή μια ελάχιστη ή σταθερή χρηματική απόδοση η οποία ουσιαστικά παραμένει αμετάβλητη ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη του δικαιώματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις, και κατά παρέκκλιση των οδηγιών για τα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα της παραγράφου B42, η οικονομική οντότητα θεωρεί μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης.

B39 Όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης, τόσο πιθανότερη είναι η άσκηση του δικαιώματος του μισθωτή για παράταση της μίσθωσης ή η μη άσκηση του δικαιώματος για καταγγελία της μίσθωσης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το κόστος που συνδέεται με την αντικατάσταση του περιουσιακού στοιχείου πιθανόν θα είναι αναλογικά μεγαλύτερο όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος.

▼ **M54**

B40 Η παρελθούσα τακτική ενός μισθωτή σχετικά με τη χρονική περίοδο συνήθους χρήσης συγκεκριμένων ειδών περιουσιακών στοιχείων (είτε μισθωμένων είτε ιδιόκτητων) και οι οικονομικοί λόγοι που τον οδηγούν σε αυτή την τακτική ενδέχεται να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για να εκτιμηθεί εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα. Για παράδειγμα, εάν ο μισθωτής συνηθίζει να χρησιμοποιεί συγκεκριμένα είδη περιουσιακών στοιχείων για συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή εάν ο μισθωτής συνηθίζει να ασκεί συχνά δικαιώματα επί μισθώσεων συγκεκριμένων ειδών υποκειμένων περιουσιακών στοιχείων, ο μισθωτής εξετάζει τους οικονομικούς λόγους γι' αυτή την παρελθούσα τακτική όταν εκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαια η άσκηση ενός δικαιώματος επί μισθώσεων των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων.

B41 Σύμφωνα με την παράγραφο 20, μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επανεκτιμά τη διάρκεια μίσθωσης εφόσον επέλθει κάποιο σημαντικό γεγονός ή κάποια σημαντική μεταβολή των περιστάσεων που εμπίπτει στον έλεγχο του μισθωτή και επηρεάζει το κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως δεν περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα σημαντικών γεγονότων ή μεταβολών των περιστάσεων:

- α) οι σημαντικές βελτιώσεις του μισθίου οι οποίες δεν αναμένονταν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου και οι οποίες αναμένεται να αποφέρουν σημαντικό οικονομικό όφελος στον μισθωτή όταν καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, ή αγοράς του υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου·
- β) η σημαντική τροποποίηση, ή προσαρμογή, του υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν αναμενόταν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου·
- γ) η έναρξη υπομίσθωσης του υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου για χρονική περίοδο η οποία ξεπερνά τη λήξη της διάρκειας μίσθωσης η οποία είχε προηγουμένως καθοριστεί· και
- δ) μια επιχειρηματική απόφαση του μισθωτή η οποία συνδέεται άμεσα με την άσκηση, ή τη μη άσκηση, ενός δικαιώματος (για παράδειγμα, η απόφαση παράτασης της μίσθωσης ενός συμπληρωματικού περιουσιακού στοιχείου, η απόφαση πώλησης ενός εναλλακτικού περιουσιακού στοιχείου ή ενός επιχειρηματικού τομέα στον οποίο απασχολείται το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης).

Ουσιαστικά σταθερά μισθώματα [παράγραφοι 27 στοιχείο α), 36 στοιχείο γ) και 70 στοιχείο α)]

B42 Τα μισθώματα περιλαμβάνουν οποιαδήποτε ουσιαστικά σταθερά μισθώματα. Τα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα αφορούν καταβολές οι οποίες, τυπικά, περιλαμβάνουν κάποια μεταβλητότητα, αλλά, ουσιαστικά, είναι αναπόφευκτες. Για παράδειγμα, ουσιαστικά σταθερά μισθώματα υπάρχουν εάν:

- α) οι καταβολές είναι δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα, αλλά χωρίς να υπάρχει πραγματική μεταβλητότητα των καταβολών. Δηλαδή αυτές οι καταβολές περιλαμβάνουν ρήτρες μεταβλητότητας οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα αυτών των τύπων καταβολών:
 - ι) καταβολές οι οποίες πρέπει να γίνουν μόνο εάν το περιουσιακό στοιχείο αποδειχθεί ικανό να λειτουργεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ή εάν επέλθει ένα γεγονός για το οποίο δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα να μην επέλθει: ή

▼ **M54**

- ii) καταβολές οι οποίες είναι αρχικά δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία συνδέονται με τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, αλλά των οποίων η μεταβλητότητα θα καθοριστεί σε κάποιο χρονικό σημείο μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου οπότε και οι καταβολές θα γίνουν σταθερές για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης. Οι εν λόγω καταβολές γίνονται ουσιαστικά σταθερές καταβολές όταν καθοριστεί η μεταβλητότητα.
- β) υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά μόνο μία εξ αυτών είναι ρεαλιστική. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η ρεαλιστική σειρά καταβολών αντιστοιχεί στα μισθώματα.
- γ) υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά πρέπει να πραγματοποιήσει τουλάχιστον μία εξ αυτών. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η σειρά καταβολών με το χαμηλότερο συνολικό ποσό (μετά από προεξόφληση) αντιστοιχεί στα μισθώματα.

Εμπλοκή του μισθωτή με το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο πριν από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου

Το κόστος του μισθωτή που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

- B43 Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαπραγματευτεί τη μίσθωση πριν το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο καταστεί διαθέσιμο προς χρήση από τον μισθωτή. Σε κάποιες μισθώσεις, ενδέχεται το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο να πρέπει να κατασκευαστεί ή να επανασχεδιαστεί προκειμένου να χρησιμοποιηθεί από τον μισθωτή. Ανάλογα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης, ο μισθωτής ενδέχεται να πρέπει να καταβάλλει ποσά τα οποία αφορούν την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου.
- B44 Εάν ο μισθωτής επιβαρυνθεί με το κόστος που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου, αντιμετωπίζει λογιστικά το εν λόγω κόστος εφαρμόζοντας άλλα ισχύοντα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 16. Το κόστος που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει καταβολές του μισθωτή για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Οι καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θεωρούνται καταβολές για τη μίσθωση ανεξαρτήτως του χρόνου καταβολής τους.

Νομικός τίτλος του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

- B45 Ο μισθωτής μπορεί να αποκτήσει τον νομικό τίτλο ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νομικός τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή και το περιουσιακό στοιχείο μισθωθεί από τον μισθωτή. Η απόκτηση του νομικού τίτλου δεν καθορίζει από μόνη της τη λογιστική αντιμετώπιση της συναλλαγής.
- B46 Εάν ο μισθωτής ελέγχει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (ή αποκτήσει τον έλεγχό του) πριν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή, πρόκειται για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης η οποία αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 98-103.

▼ **M54**

B47 Ωστόσο, εάν ο μισθωτής δεν έχει αποκτήσει τον έλεγχο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν από τη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου στον εκμισθωτή, δεν πρόκειται για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που ο κατασκευαστής, ο εκμισθωτής και ο μισθωτής διαπραγματεύονται μια συναλλαγή κατά την οποία ο εκμισθωτής αγοράζει ένα περιουσιακό στοιχείο από τον κατασκευαστή και στη συνέχεια το εκμισθώνει στον μισθωτή. Ο μισθωτής ενδέχεται να αποκτήσει τον νομικό τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νομικός τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή. Σε αυτή την περίπτωση, εάν ο μισθωτής αποκτήσει τον νομικό τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αλλά όχι τον έλεγχο του πριν το περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή, η συναλλαγή δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αλλά ως μίσθωση.

Γνωστοποιήσεις μισθωτή (παράγραφος 59)

B48 Όταν καθορίζει εάν είναι απαραίτητες οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές δραστηριότητές του στο πλαίσιο επίτευξης του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51, ο μισθωτής εξετάζει:

α) εάν οι πληροφορίες είναι σχετικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Ο μισθωτής παρέχει τις πρόσθετες πληροφορίες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 59 μόνο εάν οι εν λόγω πληροφορίες αναμένεται να είναι σχετικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Κατά αυτή την έννοια, οι πληροφορίες αναμένεται να είναι σχετικές εάν βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν:

- i) την ευελιξία που παρέχουν οι μισθώσεις. Οι μισθώσεις ενδέχεται να παρέχουν ευελιξία εάν, για παράδειγμα, ο μισθωτής μπορεί να μειώσει την έκθεσή του μέσω της άσκησης δικαιωμάτων καταγγελίας ή μέσω της ανανέωσης των μισθώσεων με ευνοϊκούς όρους και προϋποθέσεις.
- ii) τους περιορισμούς τους οποίους επιβάλλουν οι μισθώσεις. Οι μισθώσεις ενδέχεται να επιβάλλουν περιορισμούς, για παράδειγμα, να απαιτούν από τον μισθωτή να τηρεί συγκεκριμένους χρηματοοικονομικούς δείκτες.
- iii) την ευαισθησία των υποβαλλόμενων πληροφοριών σε βασικές παραμέτρους. Οι υποβαλλόμενες πληροφορίες ενδέχεται να είναι ευαίσθητες, για παράδειγμα, στα μελλοντικά κυμαινόμενα μισθώματα.
- iv) την έκθεση σε λοιπούς κινδύνους οι οποίοι απορρέουν από τις μισθώσεις.
- v) τις αποκλίσεις από τις πρακτικές του κλάδου. Σε αυτές τις αποκλίσεις μπορεί να περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, ασυνήθιστοι ή μοναδικοί μισθωτικοί όροι και προϋποθέσεις οι οποίοι επηρεάζουν το μισθωτικό χαρτοφυλάκιο του μισθωτή.

β) εάν οι εν λόγω πληροφορίες εμπεριέχονται σε πληροφορίες που είτε παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις είτε γνωστοποιούνται στις σημειώσεις. Ο μισθωτής δεν χρειάζεται να επαναλάβει πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζονται ήδη σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων.

B49 Οι επιπρόσθετες πληροφορίες οι οποίες αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα και οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:

- α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα κυμαινόμενα μισθώματα και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω καταβολών·

▼ **M54**

- β) το σχετικό μέγεθος των κυμαινόμενων μισθωμάτων έναντι των σταθερών μισθωμάτων·
- γ) τις βασικές μεταβλητές από τις οποίες εξαρτώνται τα κυμαινόμενα επιτόκια και πώς αναμένεται να διαφοροποιούνται οι καταβολές ως αντίδραση στις μεταβολές των εν λόγω βασικών μεταβλητών· και
- δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των κυμαινόμενων μισθωμάτων.
- B50** Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:
- α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω δικαιωμάτων·
- β) το σχετικό μέγεθος των *προαιρετικών μισθωμάτων* έναντι των μισθωμάτων·
- γ) τον βαθμό επικράτησης της άσκησης αυτών των δικαιωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονταν στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και
- δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των δικαιωμάτων.
- B51** Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:
- α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής παρέχει εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω εγγυήσεων·
- β) το σχετικό μέγεθος της έκθεσης του μισθωτή σε κίνδυνο υπολειμματικής αξίας·
- γ) τη φύση των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία έχουν παρασχεθεί οι εν λόγω εγγυήσεις· και
- δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των εγγυήσεων.
- B52** Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51, θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:
- α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής εκτέλεσε τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω συναλλαγών·
- β) τους βασικούς όρους και τις προϋποθέσεις των επιμέρους συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης·
- γ) τις καταβολές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη μέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και
- δ) τις επιπτώσεις των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης στις ταμειακές ροές της περιόδου αναφοράς.

▼ **M54****Κατάταξη των μισθώσεων για τους εκμισθωτές (παράγραφοι 61-66)**

- B53 Η κατάταξη των μισθώσεων για τους εκμισθωτές στο παρόν Πρότυπο στηρίζεται στον βαθμό στον οποίο η μίσθωση μεταβιβάζει τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.
- B54 Μια σύμβαση μίσθωσης ενδέχεται να περιλαμβάνει όρους και προϋποθέσεις προκειμένου να προσαρμόζονται τα μισθώματα για συγκεκριμένες μεταβολές οι οποίες επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας έναρξης της μίσθωσης και της ημερομηνίας έναρξης της μισθωτικής περιόδου (όπως μια μεταβολή στο κόστος του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για τον εκμισθωτή ή μια μεταβολή στο κόστος χρηματοδότησης του εκμισθωτή για τη μίσθωση). Σε μια τέτοια περίπτωση, για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης, οι επιπτώσεις τυχόν τέτοιων μεταβολών θα θεωρούνται ότι συνέβησαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης.
- B55 Όταν μια μίσθωση περιλαμβάνει στοιχεία γης και κτιρίων, ο εκμισθωτής αξιολογεί την κατάταξη κάθε στοιχείου ως χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση χωριστά, εφαρμόζοντας τις παραγράφους 62–66 και B53–B54. Όταν προσδιορίζεται αν το στοιχείο γης συνιστά λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, ένας σημαντικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη είναι ότι η γη συνήθως έχει απεριόριστη οικονομική ζωή.
- B56 Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτιρίων, ο εκμισθωτής επιμερίζει τα μισθώματα (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) μεταξύ των στοιχείων γης και κτιρίων ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και των κτιρίων της μίσθωσης κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές μισθωμάτων δεν μπορούν να επιμεριστούν αξιόπιστα μεταξύ των δύο αυτών στοιχείων, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός εάν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία συνιστούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.
- B57 Σε περίπτωση μίσθωσης γης και κτιρίων στην οποία το ποσό για το στοιχείο της γης είναι επουσιώδες για τη μίσθωση, ο εκμισθωτής μπορεί να αντιμετωπίσει τη γη και τα κτίρια ως ενιαία μονάδα για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης και να την κατατάξει ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση εφαρμόζοντας τις παραγράφους 62-66 και B53-B54. Σε αυτή την περίπτωση, ο εκμισθωτής θεωρεί ότι η οικονομική ζωή των κτιρίων αποτελεί την οικονομική ζωή ολόκληρου του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

Κατάταξη υπομίσθωσης

- B58 Κατά την κατάταξη μιας υπομίσθωσης, ένας ενδιάμεσος εκμισθωτής κατατάσσει την υπομίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση ως εξής:
- a) εάν η κύρια μίσθωση είναι βραχυπρόθεσμη μίσθωση την οποία η οικονομική οντότητα, ως μισθωτής, έχει αντιμετωπίσει λογιστικά με εφαρμογή της παραγράφου 6, η υπομίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική μίσθωση.
 - β) σε διαφορετική περίπτωση, η υπομίσθωση ταξινομείται με βάση το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης το οποίο προκύπτει από την κύρια μίσθωση και όχι με βάση το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, το στοιχείο ενσώματου παγίου το οποίο αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης).

▼ **M54***Προσάρτημα Γ***Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του Προτύπου και έχει το ίδιο κύρος με τα λοιπά μέρη του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

G1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα για οικονομικές οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου ή πριν από αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M72**

G1A Με το έγγραφο *Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, και προστίθενται οι παράγραφοι 46A, 46B, 60A, Γ20A και Γ20B. Ο μισθωτής εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιουνίου 2020 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών καταστάσεων των δεν έχει εγκριθεί η έκδοση στις 28 Μαΐου 2020.

▼ **M74**

G1B Με τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2*, η οποία εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2020 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39, το ΔΠΧΑ 7, το ΔΠΧΑ 4 και το ΔΠΧΑ 16, προστέθηκαν οι παράγραφοι 104–106 και Γ20Γ–Γ20Δ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2021 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις παρούσες τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ **M76**

G1Γ Με το έγγραφο *Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021*, που εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2021, τροποποιήθηκε η παράγραφος 46B και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ20BA έως Γ20BF. Ο μισθωτής εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Απριλίου 2021 ή μετά την ημερομηνία αυτή. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα, μεταξύ άλλων σε οικονομικές καταστάσεις που δεν είχαν εγκριθεί για έκδοση στις 31 Μαρτίου 2021.

▼ **M54****ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ**

G2 Για τους σκοπούς των απαιτήσεων των παραγράφων Γ1-Γ19, η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για πρώτη φορά.

Ορισμός της μίσθωσης

G3 Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επανεκτιμά εάν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Αντιθέτως, επιτρέπεται στην οικονομική οντότητα:

α) να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις οι οποίες προηγουμένως είχαν αναγνωρισθεί ως μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* και την ΕΔΔΠΧΑ 4 *Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις των παραγράφων Γ5-Γ18 στις εν λόγω μισθώσεις.

β) να μην εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις οι οποίες δεν είχαν προηγουμένως αναγνωρισθεί ως συμβάσεις που εμπεριέχουν μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και την ΕΔΔΠΧΑ 4.

G4 Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την πρακτική λύση της παραγράφου Γ3, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει την πρακτική λύση σε όλες τις συμβάσεις της. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 9-11 μόνο στις συμβάσεις οι οποίες συνάπτονται (ή μεταβάλλονται) κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ή μετά από αυτήν.

▼ **M54****Μισθωτές**

- Γ5 Ο μισθωτής εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στις μισθώσεις του είτε:
- αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με απεικόνιση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*: είτε
 - αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του Προτύπου να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7–Γ13.
- Γ6 Ο μισθωτής εφαρμόζει την επιλογή που περιγράφεται στην παράγραφο Γ5 με συνέπεια σε όλες τις μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής.
- Γ7 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής δεν επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες. Αντιθέτως, ο μισθωτής αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.

Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις

- Γ8 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής:
- αναγνωρίζει την υποχρέωση από τη μίσθωση κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
 - αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιλέγει, για κάθε μίσθωση χωριστά, να επιμετρήσει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης είτε:
 - στη λογιστική αξία σαν να είχε εφαρμοστεί το Πρότυπο από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, αλλά προεξοφλημένη με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής: είτε
 - στο ποσό που ισούται με την υποχρέωση από τη μίσθωση, προσαρμοσμένο κατά το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δουλευμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση και τα οποία είχαν αναγνωρισθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.
 - εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν ο μισθωτής εφαρμόσει την πρακτική λύση της παραγράφου Γ10 στοιχείο β).
- Γ9 Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων της παραγράφου Γ8, όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο μισθωτής:
- δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις υποκειμένων περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία (όπως περιγράφονται στις παραγράφους Β3–Β8) οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά με εφαρμογή της παραγράφου 6. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.
 - δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως αντιμετωπίζονταν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

▼ M54

γ) επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με τη χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

G10 Ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες πρακτικές λύσεις όταν εφαρμόζει αναδρομικά το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β) σε μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιτρέπεται να εφαρμόσει αυτές τις πρακτικές λύσεις ανά μίσθωση:

- α) ο μισθωτής μπορεί να εφαρμόσει ένα ενιαίο προεξοφλητικό επιτόκιο σε ένα χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με ευλόγως όμοια χαρακτηριστικά γνωρίσματα (όπως μισθώσεις με παρόμοια υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης για υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο παρόμοιας κατηγορίας σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον).
- β) ο μισθωτής μπορεί να βασιστεί στην εκτίμησή του σχετικά με το εάν οι μισθώσεις είναι επαχθείς εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως εναλλακτική λύση στη διενέργεια ελέγχου απομείωσης. Εάν ο μισθωτής επιλέξει αυτή την πρακτική λύση, τότε προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής κατά το ποσό τυχόν προβλέψεων για επαχθείς μισθώσεις το οποίο έχει αναγνωρισθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- γ) ο μισθωτής ενδέχεται να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις της παραγράφου Γ8 σε μισθώσεις των οποίων η διάρκεια μίσθωσης λήγει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής:
 - i) αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις κατά τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης των βραχυπρόθεσμων μισθώσεων όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6' και
 - ii) περιλαμβάνει το κόστος που συνδέεται με τις εν λόγω μισθώσεις στη γνωστοποίηση για το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης κατά την ετήσια περίοδο αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- δ) ο μισθωτής μπορεί να εξαιρέσει τις αρχικές άμεσες δαπάνες από την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- ε) ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει την αποκτηθείσα γνώση, όπως κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης εάν η σύμβαση περιλαμβάνει δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης.

Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις

G11 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και της υποχρέωσης από τη μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ισούται με τη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης από μίσθωση που είχαν επιμετρηθεί πριν από την εν λόγω ημερομηνία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Γι' αυτές τις μισθώσεις, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

▼ **M54****Γνωστοποίηση**

Γ12 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής γνωστοποιεί τις πληροφορίες για την αρχική εφαρμογή οι οποίες απαιτούνται από την παράγραφο 28 του ΔΛΠ 8, εκτός από τις πληροφορίες που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8. Αντί για τις πληροφορίες που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8, ο μισθωτής γνωστοποιεί:

- α) το σταθμισμένο μέσο διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή το οποίο έχει εφαρμοστεί στις υποχρεώσεις από μισθώσεις οι οποίες έχουν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
- β) επεξήγηση οποιασδήποτε διαφοράς προκύψει μεταξύ:
 - i) των δεσμεύσεων λειτουργικών μισθώσεων που γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 στη λήξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς η οποία προηγήθηκε της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής όπως περιγράφεται στην παράγραφο Γ8 στοιχείο α)· και
 - ii) των υποχρεώσεων από μισθώσεις που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γ13 Εάν ο μισθωτής χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις πρακτικές λύσεις που προσδιορίζονται στην παράγραφο Γ10, γνωστοποιεί το γεγονός.

Εκμισθωτές

Γ14 Με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο Γ15, ο εκμισθωτής δεν απαιτείται να κάνει κάποια προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως εκμισθωτής και τις αντιμετωπίζει λογιστικά εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γ15 Ο ενδιάμεσος εκμισθωτής:

- α) επανεκτιμά τις υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και συνεχίζουν να είναι ενεργές κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, προκειμένου να καθορίσει εάν κάθε υπομίσθωση θα πρέπει να καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση ή ως χρηματοδοτική μίσθωση σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Ο ενδιάμεσος εκμισθωτής διενεργεί την εκτίμηση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής βάσει των υπολειπόμενων συμβατικών όρων και προϋποθέσεων της κύριας μίσθωσης και της υπομίσθωσης κατά την εν λόγω ημερομηνία.
- β) όσον αφορά υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 αλλά ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, αντιμετωπίζει λογιστικά την υπομίσθωση ως νέα χρηματοδοτική μίσθωση η οποία συνάφθηκε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης προγενέστερες από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής

Γ16 Η οικονομική οντότητα δεν επανεκτιμά τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες συνάφθηκαν πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση.

Γ17 Εάν, εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17, μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπιζόταν λογιστικά ως πώληση και χρηματοδοτική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:

- α) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη χρηματοδοτική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
- β) συνεχίζει να αποσβένει τυχόν κέρδος από την πώληση καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

▼ **M54**

- Γ18 Εάν, εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17, η συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως πώληση και λειτουργική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:
- αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη λειτουργική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
 - προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης της επαναμίσθωσης για τυχόν αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες, που σχετίζονται με όρους οι οποίοι δεν είναι αντιπροσωπευτικοί της αγοράς, και τα οποία είχαν αναγνωρισθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής·

Ποσά τα οποία είχαν προηγουμένως αναγνωρισθεί αναφορικά με συνενώσεις επιχειρήσεων

- Γ19 Εάν ο μισθωτής έχει προηγουμένως αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* που συνδέεται με ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους μιας λειτουργικής μίσθωσης η οποία αποκτήθηκε στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων, ο μισθωτής παύει να αναγνωρίζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και προσαρμόζει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά το αντίστοιχο ποσό την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

- Γ20 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, οποιαδήποτε παραπομπή του παρόντος Προτύπου στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

▼ **M72****Μειώσεις μισθωμάτων για μισθωτές λόγω Covid-19**

- Γ20Α Ο μισθωτής εφαρμόζει τις *Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19* (βλέπε παράγραφο Γ1Α) αναδρομικά, αναγνωρίζοντας το σωρευτικό αποτέλεσμα της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης ως προσαρμογής στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά την τροποποίηση.
- Γ20Β Κατά την περίοδο αναφοράς εντός της οποίας ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά τις *Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19*, ο μισθωτής δεν υποχρεούται να γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 (στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8.

▼ **M76**

- Γ20ΒΑ Ο μισθωτής εφαρμόζει τις *Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021* (βλέπε παράγραφο Γ1Γ) αναδρομικά, αναγνωρίζοντας το σωρευτικό αποτέλεσμα της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης ως προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά την τροποποίηση.
- Γ20ΒΒ Κατά την περίοδο αναφοράς εντός της οποίας ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά τις *Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021*, ο μισθωτής δεν υποχρεούται να γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 (στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8.
- Γ20ΒΓ Για την εφαρμογή της παραγράφου 2 του παρόντος προτύπου, ο μισθωτής εφαρμόζει με συνέπεια την πρακτική λύση της παραγράφου 46Α σε επιλέξιμες συμβάσεις με παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις, ανεξάρτητα από το αν η σύμβαση κατέστη επιλέξιμη για την πρακτική λύση ως αποτέλεσμα της εφαρμογής από τον μισθωτή των *Μειώσεων μισθωμάτων λόγω Covid-19* (βλέπε παράγραφο Γ1Α) ή των *Μειώσεων μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021* (βλέπε παράγραφο Γ1Γ).

▼ **M74****Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2**

- Γ20Γ Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στην παράγραφο Γ20Δ.
- Γ20Δ Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνο εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων.

▼ **M54****ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

- Γ21 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τα ακόλουθα Πρότυπα και Διερμηνείες:
- α) ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*
 - β) ΕΔΔΠΧΑ 4 *Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*
 - γ) ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές μισθώσεις—Κίνητρα* και
 - δ) ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης*.

*Προσάρτημα Δ***Τροποποιήσεις σε άλλα Πρότυπα**

Στο παρόν προσάρτημα ορίζονται οι τροποποιήσεις σε άλλα Πρότυπα λόγω της έκδοσης του παρόντος Προτύπου από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παρούσες τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για προγενέστερη περίοδο, οι παρούσες τροποποιήσεις εφαρμόζονται επίσης για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

Οι οικονομικές οντότητες δεν επιτρέπεται να εφαρμόσουν το ΔΠΧΑ 16 πριν εφαρμόσουν το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες (βλέπε παράγραφο Γ1).

Ως εκ τούτου, για τα Πρότυπα που ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016, οι τροποποιήσεις στο παρόν προσάρτημα παρουσιάζονται βάσει του κειμένου των εν λόγω Προτύπων που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 2016, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15. Το κείμενο των εν λόγω Προτύπων στο παρόν προσάρτημα δεν περιλαμβάνει οποιεσδήποτε άλλες τροποποιήσεις οι οποίες δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016.

Για τα Πρότυπα που δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016, οι τροποποιήσεις στο παρόν προσάρτημα παρουσιάζονται βάσει του κειμένου της αρχικής δημοσίευσης του εκάστοτε Προτύπου, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15. Το κείμενο των εν λόγω Προτύπων στο παρόν προσάρτημα δεν περιλαμβάνει οποιεσδήποτε άλλες τροποποιήσεις οι οποίες δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016.

▼ B**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 1**

Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼ M54

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼ B

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

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού*

— ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

▼ M54

— ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*

▼ B

ΠΛΑΙΣΙΟ

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.

ΠΕΛΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ M54

2. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε μεταβολές στην επιμέτρηση κάθε υφιστάμενης υποχρέωσης παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης που:

α) αναγνωρίζεται ως μέρος του κόστους ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ως μέρος του κόστους περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16· και

▼ B

β) αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Για παράδειγμα μια υποχρέωση παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης μπορεί να υφίσταται για την παροπλισμό ενός εργοστασίου, την αποκατάσταση ενός χώρου που υπέστη περιβαλλοντικές ζημιές σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή την απομάκρυνση εξοπλισμού.

ΘΕΜΑ

3. Η παρούσα Διερμηνεία ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των ακόλουθων γεγονότων που μεταβάλλουν την επιμέτρηση υποχρέωσης παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης:

▼ B

- α) μια μεταβολή στην εκτιμώμενη εκροή πόρων που αντιπροσωπεύουν οικονομικά οφέλη (π.χ. ταμιακές ροές), η οποία απαιτείται για το διακανονισμό της δέσμευσης·
- β) μια μεταβολή στο τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο της αγοράς, όπως ορίζεται στην παράγραφο 47 του ΔΛΠ 37 (περιλαμβάνει τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν τη συγκεκριμένη υποχρέωση) και
- γ) μια αύξηση που αντικατοπτρίζει την πάροδο του χρόνου (αναφέρεται και ως αναστροφή της προεξόφλησης).

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

4. Οι μεταβολές στην επιμέτρηση υφιστάμενων υποχρεώσεων παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφών υποχρεώσεων που ανακύπτουν από μεταβολές στο εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα ή στο ύψος της εκροής πόρων που αντιπροσωπεύουν οικονομικά οφέλη, οι οποίοι απαιτούνται για τον διακανονισμό της δέσμευσης ή από μια μεταβολή του προεξοφλητικού επιτοκίου αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 5-7 κατωτέρω.
5. Αν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους:
 - α) με την επιφύλαξη του στοιχείου β), οι μεταβολές στην υποχρέωση προστίθενται ή αφαιρούνται από το κόστος του σχετικού περιουσιακού στοιχείου στην τρέχουσα περίοδο·
 - β) το ποσό που αφαιρείται από το κόστος του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Αν μια μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η υπέρβαση αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα·
 - γ) αν η προσαρμογή καταλήγει σε αύξηση του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν αυτό αποτελεί ένδειξη ότι η νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην είναι πλήρως ανακτήσιμη. Αν αποτελεί τέτοια ένδειξη, η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας εκτιμώντας το ανακτήσιμο ποσό επ' αυτού και αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
6. Αν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής:
 - α) οι μεταβολές της υποχρέωσης μεταβάλλουν το πλεόνασμα ή το έλλειμμα αναπροσαρμογής που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για το περιουσιακό στοιχείο, ώστε:
 - **M5** i) μία μείωση της υποχρέωσης (υποκείμενη στη (β)) θα αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα αυξάνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, ◀ με τη διαφορά ότι θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στο μέτρο που αναστρέφει ένα έλλειμμα αναπροσαρμογής επί του περιουσιακού στοιχείου που προηγουμένως είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα,
 - **M5** ii) μία αύξηση της υποχρέωσης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, με τη διαφορά ότι θα αναγνωρίζεται απευθείας στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα μειώνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια κατά την έκταση που ◀ περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια στο μέτρο που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο για το περιουσιακό στοιχείο εκείνο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής·
 - β) στην περίπτωση που μια μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν το περιουσιακό στοιχείο τηρείτο λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, η υπέρβαση θα αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα·

▼ B

γ) μια μεταβολή της υποχρέωσης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμοστεί ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. ► **M5** Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή θα λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ποσών που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ή τα συνολικά έσοδα βάσει της (α). Αν απαιτείται αναπροσαρμογή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία εκείνης της κατηγορίας θα αναπροσαρμίζονται. ◀

▼ M5

δ) Το Δ.Λ.Π. 1 απαιτεί γνωστοποίηση στην κατάσταση των συνολικών εσόδων κάθε στοιχείου των λοιπών συνολικών εσόδων ή εξόδων. Κατά τη συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή, η μεταβολή του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που ανακύπτει από τη μεταβολή της υποχρέωσης θα εξατομικεύεται και θα γνωστοποιείται αναλόγως.

▼ B

7. Το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Συνεπώς, όταν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, κάθε μεταγενέστερη μεταβολή στην υποχρέωση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιείται. Αυτό εφαρμόζεται είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

▼ M1

8. Η περιοδική ανέλιξη της προεξόφλησης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως έξοδα τόκων όταν πραγματοποιείται. Η κεφαλαιοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 δεν επιτρέπεται.

▼ B**ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

9. Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή από τις οικονομικές οντότητες για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Σεπτεμβρίου 2004. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2004, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M5

9A. Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M54

9B. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼ B**ΜΕΤΑΒΑΣΗ**

10. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, ακολουθεί τις απαιτήσεις της προηγούμενης έκδοσης του ΔΛΠ 8, που είχε τίτλο *Καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, θεμελιώδη λάθη και μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές*, εκτός αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την αναθεωρημένη έκδοση του Προτύπου για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ B

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 2

Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρεμφερή μέσα
ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) ⁽¹⁾

▼ M53

— ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼ M33

— ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*.

▼ B

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 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 των 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».
- 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.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 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.

ΘΕΜΑ

- Πολλά χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών των μελών, έχουν χαρακτηριστικά ιδίων κεφαλαίων, όπως τα δικαιώματα ψήφου και το δικαίωμα συμμετοχής σε διανομές μερισμάτων. Κάποια χρηματοοικονομικά μέσα δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να ζητήσει την εξόφληση έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου, αλλά δύνανται να περιλαμβάνουν ή να υπόκεινται σε περιορισμούς σχετικά με το αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα εξοφληθούν. Πώς θα πρέπει να αξιολογούνται οι όροι εξόφλησης εκείνοι προκειμένου να προσδιοριστεί αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα πρέπει να καταταχθούν ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια;

⁽¹⁾ ► **M6** Τον Αύγουστο του 2005, τροποποιήθηκε το Δ.Λ.Π. 32 σε Δ.Λ.Π. 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση*. Τον Φεβρουάριο 2008 το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) τροποποίησε το Δ.Λ.Π. 32 και απαιτεί τα μέσα να κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια εάν αυτά τα μέσα περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32. ◀

▼ B

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

5. Το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου ενός χρηματοοικονομικού μέσου (συμπεριλαμβανομένων των μεριδίων μελών σε συλλογικές οικονομικές οντότητες) να ζητήσει την εξόφληση δεν προϋποθέτει, από μόνο του, την κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση. Μάλλον, η οικονομική οντότητα πρέπει να λάβει υπόψη όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις του χρηματοοικονομικού μέσου για τον προσδιορισμό της κατάταξής του ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ίδια κεφάλαια. Στους όρους και προϋποθέσεις περιλαμβάνονται σχετικοί τοπικοί νόμοι, κανονισμοί και το καταστατικό της οικονομικής οντότητας που ισχύει κατά την ημερομηνία της κατάταξης, αλλά όχι οι αναμενόμενες μελλοντικές τροποποιήσεις εκείνων των νόμων, των κανονισμών ή του καταστατικού.

▼ M6

6. Μετοχές μελών που θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια εάν τα μέλη δεν είχαν το δικαίωμα να ζητήσουν εξόφληση, είναι ίδια κεφάλαια εάν υφίσταται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 7 και 8, ή οι μετοχές των μελών έχουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32. Οι καταθέσεις όψεως, περιλαμβανομένων των τρεχούμενων λογαριασμών, των καταθετικών λογαριασμών και τις παρόμοιες συμβάσεις των παρόμοιων συμβάσεων που προκύπτουν όταν τα μέλη φέρονται ως πελάτες, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

▼ B

7. Οι μετοχές των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια αν η οικονομική οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.
8. Οι τοπικοί νόμοι ή οι κανονισμοί ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας δύνανται να επιβάλλουν διάφορες απαγορεύσεις στην εξόφληση των μετοχών των μελών, π.χ. άνευ όρων απαγορεύσεις ή απαγορεύσεις που βασίζονται σε κριτήρια ρευστότητας. Αν η εξόφληση απαγορεύεται ρητά από τους τοπικούς νόμους ή τους κανονισμούς ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας, οι μετοχές των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια. Ωστόσο, οι διατάξεις των τοπικών νόμων, των κανονισμών ή του καταστατικού της οικονομικής οντότητας που απαγορεύουν την εξόφληση μόνον εφόσον πληρούνται (ή δεν πληρούνται) ορισμένες προϋποθέσεις –όπως οι περιορισμοί που αφορούν τη ρευστότητα– δεν έχουν ως συνέπεια οι μετοχές των μελών να θεωρούνται ίδια κεφάλαια.

▼ M6

9. Μια άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι απόλυτη, με την έννοια ότι απαγορεύονται όλες οι εξοφλήσεις. Μια άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι μερική, με την έννοια ότι απαγορεύει την εξόφληση των μετοχών των μελών αν η εξόφληση θα γινόταν η αιτία ο αριθμός των μετοχών των μελών ή το ύψος του καταβλημένου κεφαλαίου από μετοχές μελών να πέσει κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο. Μετοχές μελών που υπερβαίνουν την απαγόρευση εξόφλησης είναι υποχρεώσεις, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει το άνευ όρων δικαίωμα άρνησης της εξαγοράς όπως περιγράφεται στην παράγραφο 7 ή οι μετοχές των μελών περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32. Σε μερικές περιπτώσεις, ο αριθμός των μετοχών ή το ποσό καταβλημένου κεφαλαίου που υπόκειται σε απαγόρευση εξαγοράς μπορεί να αλλάζει από χρόνο σε χρόνο. Μια τέτοια μεταβολή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μια μεταφορά ανάμεσα σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια.

▼ B

10. Κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα θα επιμετρήσει τη χρηματοοικονομική της υποχρέωση για εξόφληση στην εύλογη αξία. Για τις μετοχές μελών με χαρακτηριστικό εξόφλησης, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για εξόφληση σε ποσό όχι χαμηλότερο από το μέγιστο καταβλητέο ποσό σύμφωνα με τους όρους της προεξόφλησης του καταστατικού της ή του εφαρμοστέου νόμου, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που το ποσό αυτό θα μπορούσε να γίνει απαιτητό (βλ. παράδειγμα 3).

▼ M36

11. Όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 35 του ΔΛΠ 32, οι διανομές προς τους κατόχους συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Οι τόκοι, τα μερίσματα και άλλες αποδόσεις που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα που κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι έξοδα, ανεξάρτητα αν τα ποσά που καταβάλλονται χαρακτηρίζονται σύμφωνα με τον νόμο ως μερίσματα, τόκοι ή αλλιώς.

▼ B

12. Το προσάρτημα, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της συναίνεσης, παρέχει παραδείγματα της εφαρμογής αυτής της ομόφωνης αποδοχής.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

13. Όταν μια αλλαγή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μεταβίβαση ανάμεσα στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, η οντότητα θα γνωστοποιεί ιδιαίτερος το ποσό, τον χρονισμό και τον λόγο της μεταβίβασης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

14. Η ημερομηνία έναρξης ισχύος και οι μεταβατικές διατάξεις αυτής της Διερμηνείας είναι ίδιες με εκείνες του ΔΛΠ 32 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για μια περίοδο η οποία αρχίζει πριν από την 1η Μαρτίου 2005, πρέπει να το γνωστοποιήσει. Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

▼ M6

- 14A. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 6, 9, A1 και A12 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το έγγραφο *Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και Δεσμεύσεις που Ανακύπτουν κατά την Εκκαθάριση* (Τροποποιήσεις στα Δ.Λ.Π. 32 και Δ.Λ.Π. 1), που εξεδόθη τον Φεβρουάριο 2008, για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις των παραγράφων 6, 9, A1 και A12 θα εφαρμόζονται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼ M33

16. Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση της παραγράφου A8. Μια οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼ M36

17. Με τον κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 11. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση του ΔΛΠ 32 στο πλαίσιο του κύκλου ετήσιων βελτιώσεων 2009–2011 (που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 11 εφαρμόζεται από την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

▼ M53

19. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι A8 και A10 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 15 και 18. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ B*Προσάρτημα***Παράδειγμα της εφαρμογής της συναίνεσης**

Το προσάρτημα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας.

▼ M6

- A1. Στο προσάρτημα αυτό παρατίθενται επτά παραδείγματα της εφαρμογής της ομόφωνης αποδοχής της Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. Τα παραδείγματα αυτά δεν εξαντλούν το θέμα. Είναι πιθανό η δομή των γεγονότων να είναι άλλη. Κάθε παράδειγμα τεκμαίρει ότι δεν υπάρχουν προϋποθέσεις άλλες από αυτές που παρατίθενται στα δεδομένα του παραδείγματος που θα απαιτούσαν το χρηματοοικονομικό μέσο να καταταγεί ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και ότι το χρηματοοικονομικό μέσο δεν έχει όλα τα χαρακτηριστικά ή δεν πληροί όλες τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16A και 16B ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του Δ.Λ.Π. 32.

▼ B

ΑΝΕΥ ΌΡΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΓΙΑ ΆΡΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (παράγραφος 7)

Παράδειγμα 1

Δεδομένα

- A2. 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

- A3. 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 ζημιές 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

- A4. 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

- A5. Η οικονομική οντότητα δεν έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί την εξόφληση και οι μετοχές των μελών είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Οι περιορισμοί που προαναφέρθηκαν βασίζονται στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διακανονίσει την υποχρέωσή της. Περιορίζουν τις εξοφλήσεις μόνον εφόσον οι απαιτήσεις που αφορούν τη ρευστότητα ή το αποθεματικό δεν πληρούνται και ακόμη και τότε, μόνο για το διάστημα μέχρι την πλήρωσή τους. Συνεπώς, σύμφωνα με τις αρχές που καθιερώθηκαν στο ΔΛΠ 32, δεν καταλήγουν σε κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου ως ίδια κεφάλαια. Η παράγραφος ΟΕ25 του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

▼ B

Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό αν μια προνομιούχος μετοχή είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικός τίτλος, ο εκδότης εκτιμά τα ειδικά δικαιώματα που ακολουθούν τη μετοχή για να προσδιορίζει, αν αυτή παρουσιάζει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, μια προνομιούχος μετοχή που προβλέπει εξόφληση σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή σύμφωνα με το δικαίωμα προαίρεσης του κατόχου, περιέχει μια χρηματοοικονομική δέσμευση, επειδή ο εκδότης έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μετοχής. *Η πιθανή αδυναμία ενός εκδότη να ικανοποιήσει την δέσμευση εξόφλησης μιας προνομιούχου μετοχής, όταν συμβατικά απαιτείται η εξόφληση, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την υποχρέωση.* [Τα έντονα γράμματα προστέθηκαν.]

ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (παράγραφοι 8 και 9)

Παράδειγμα 3

Δεδομένα

A6. 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 20X1 100 000 μετοχές έναντι NM10 εκάστη (NM1 000 000).

β) την 1η Ιανουαρίου 20X2 100 000 μετοχές έναντι NM20 εκάστη (ακόμη NM2 000 000, έτσι ώστε το σύνολο των εκδοθεισών μετοχών να είναι NM3 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 20X2, η οικονομική οντότητα έχει 200 000 μετοχές σε κυκλοφορία, που αντιπροσωπεύει τον υψηλότερο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ και δεν έχουν εξοφληθεί μετοχές κατά το παρελθόν. Την 1η Ιανουαρίου 20X3, η οικονομική οντότητα τροποποιεί το καταστατικό της και αυξάνει το επιτρεπόμενο επίπεδο των συνολικών εξοφλήσεων στο 25 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μεριδίων των μελών της σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ.

Κατάταξη

Προτού τροποποιηθεί το καταστατικό

▼ M53

A8. Οι μετοχές μελών πέραν εκείνων για τις οποίες υπάρχει απαγόρευση εξαγοράς συνιστούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η συνεταιριστική οικονομική οντότητα επιμετρά τη συγκεκριμένη χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Δεδομένου ότι οι εν λόγω μετοχές είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των εν λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με την παράγραφο 47 του ΔΠΧΑ 13: «Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. μια κατάσταση όψεως) δεν υπολείπεται του ποσού που είναι πληρωτέο σε πρώτη ζήτηση...». Ως εκ τούτου, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις το μέγιστο ποσό καταβλητέο σε πρώτη ζήτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης.

▼ B

- A9. Την 1η Ιανουαρίου 20X1 το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης είναι 20 000 μετοχές των NM10 εκάστη και συνολικά, η οικονομική οντότητα κατατάσσει NM200 000 ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και NM800 000 ως ίδια κεφάλαια. Όμως, την 1η Ιανουαρίου 20X2, λόγω της νέας έκδοσης μετοχών των NM20, το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης αυξάνεται σε 40 000 μετοχές των NM20 εκάστη. Η έκδοση των επιπρόσθετων μετοχών των NM20 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 NM20, ή NM800 000. Αυτό απαιτεί την αναγνώριση μιας επιπρόσθετης υποχρέωσης των NM600 000. Στο παράδειγμα αυτό, δεν αναγνωρίζεται κέρδος ή ζημία. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα κατατάσσει NM800 000 ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και NM2 200 000 ως ίδια κεφάλαια. Για τους σκοπούς του παραδείγματος, θεωρείται ότι τα ποσά αυτά δεν μεταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 20X1 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 20X2.

Μετά την τροποποίηση του καταστατικού

▼ M53

- A10. Μετά την αλλαγή του καταστατικού της, μπορεί πλέον να απαιτηθεί από τη συνεταιριστική οικονομική οντότητα να εξοφλήσει έως το 25 τοις εκατό των μεριδίων της σε κυκλοφορία ή έως 50 000 μερίδια έναντι NM20 έκαστο. Ως εκ τούτου, την 1η Ιανουαρίου 20X3, η συνεταιριστική οικονομική οντότητα κατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ποσό ύψους NM1 000 000, που αποτελεί το μέγιστο ποσό καταβλητέο σε πρώτη ζήτηση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης όπως προσδιορίζονται στην παράγραφο 47 του ΔΠΧΑ 13. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20X3 μεταφέρει το ποσό των NM200 000 από τα ίδια κεφάλαια στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αφήνοντας στην κατάταξη των ιδίων κεφαλαίων ένα ποσό NM2 000 000. Στο παράδειγμα αυτό, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία κατά τη μεταφορά.

▼ B**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 NM1 000 000. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού το υπόλοιπο του καταβλητέου κεφαλαίου είναι NM900 000.

Κατάταξη

- A12. Στην περίπτωση αυτή, NM750 000 θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια και NM150 000 θα κατατάσσονταν ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Εκτός από τις παραγράφους που ήδη αναφέρθηκαν, μέρος της παραγράφου 18 στοιχείο β) του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

▼ M6

... ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δίνει στον κάτοχο το δικαίωμα να το διαθέσει ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, (ένα Μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί. Η ύπαρξη προαίρεσης για τον κάτοχο να διαθέσει το μέσο ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σημαίνει ότι το διαθέσιμο στοιχείο πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ.

▼ **B**

- A13. Η απαγόρευση εξόφλησης που περιγράφεται στο παράδειγμα αυτό διαφέρει από τους περιορισμούς που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και την ΟΕ25 του ΔΛΠ 32. Εκείνες οι απαγορεύσεις περιορίζουν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να πληρώσει το ποσό που οφείλεται επί μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ήτοι εμποδίζουν την πληρωμή μιας υποχρέωσης μόνον όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Στην πράξη, η απαγόρευση εξόφλησης εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από ένα συγκεκριμένο ποσό του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Συνεπώς, το μέρος των μετοχών που υπόκειται στην απαγόρευση εξόφλησης δεν είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αν και οι μετοχές κάθε μέλους μπορεί να είναι εξοφλητέες σε ατομική βάση, ένα μέρος των συνολικών μετοχών σε κυκλοφορία δεν μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να εξοφληθεί, εκτός από την περίπτωση της εκκαθάρισης της οικονομικής οντότητας.

Παράδειγμα 5*Δεδομένα*

- A14. Τα δεδομένα του παραδείγματος αυτού είναι εκείνα που αναφέρθηκαν στο παράδειγμα 4. Επιπρόσθετα, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, οι απαιτήσεις ρευστότητας που επιβάλλονται στην τοπική δικαιοδοσία απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τις μετοχές οποιουδήποτε μέλους εκτός αν τα μετρητά και οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις που κατέχει υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό. Ως αποτέλεσμα αυτών των περιορισμών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να καταβάλει περισσότερα από NM50 000 προκειμένου να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

Κατάταξη

- A15. Όπως και στο παράδειγμα 4, η οικονομική οντότητα κατατάσσει NM750 000 ως ίδια κεφάλαια και NM150 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 NM12 000 και δεν έχει εξοφληθεί καμία μετοχή μέλους.

Κατάταξη

- A17. Η οντότητα κατατάσσει NM12 000 των μετοχών μελών ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Με συνέπεια προς τα συμπεράσματα που περιγράφηκαν στο παράδειγμα 4, οι μετοχές μελών που υπόκεινται σε άνευ όρων απαγόρευση εξόφλησης δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Μια τέτοια άνευ όρων απαγόρευση ισχύει για ένα ποσό που ισούται με τις προσόδους από μετοχές που εκδόθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη και συνεπώς, το ποσό αυτό κατατάσσεται ως ίδια κεφάλαια. Όμως, ένα ποσό που ισούται με τις προσόδους από οποιεσδήποτε μετοχές έχουν εκδοθεί κατά τα τελευταία τρία έτη δεν υπόκειται σε άνευ όρων απαγόρευση εξόφλησης. Συνεπώς, τα ποσά που εισπράχθηκαν από την έκδοση μετοχών μελών κατά τα τρία τελευταία έτη δημιουργούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις έως ότου δεν είναι πλέον διαθέσιμες για την εξόφληση μετοχών μελών. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα έχει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση που ισούται με τα ποσά που εισπράχθηκαν από τις μετοχές που εκδόθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη, καθαρά από οποιεσδήποτε εξοφλήσεις κατά το διάστημα αυτό.

▼ B**Παράδειγμα 7***Δεδομένα*

- 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 καταβλημένου από τα μέλη κεφαλαίου. Ο κανονισμός επιδρά έτσι ώστε αν όλες οι ανεξόφλητες υποχρεώσεις έχουν τη μορφή των μετοχών μελών, οι οικονομική οντότητα μπορεί να τις εξοφλήσει στο σύνολό τους. Την 31η Δεκεμβρίου 20X1, η οικονομική οντότητα έχει ανεξόφλητες υποχρεώσεις των NM200 000, εκ των οποίων NM125 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 OE25 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 καταβλημένου κεφαλαίου. Επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να αναβάλλει την εξόφληση έως ότου πληρωθεί μια προϋπόθεση, ήτοι η αποπληρωμή των άλλων υποχρεώσεων. Οι μετοχές μελών στο παράδειγμα αυτό δεν υπόκεινται στην άνευ όρων απαγόρευση που αφορά την εξόφληση και συνεπώς κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

▼ **B**

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 4

Ο προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*
- ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
- ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
- ΔΛΠ 38 *Αυλα περιουσιακά στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

▼ **M33**

- ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*

▼ **B**

ΠΛΑΪΣΙΟ

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 καταβάλουν 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.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ **M9**

4. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται στις συμφωνίες οι οποίες:
 - (α) είναι, ή περιέχουν, μισθώσεις που αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17· ή
 - (β) είναι συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών απ' το δημόσιο στον ιδιωτικό τομέα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΕΔΔΠΧΠ 12 *Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.*

▼ B

ΖΗΤΗΜΑΤΑ

5. Τα ζητήματα με τα οποία ασχολείται η παρούσα Διερμηνεία είναι:
- α) πώς προσδιορίζεται αν μια συμφωνία είναι, ή εμπεριέχει, μίσθωση όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 17·
 - β) πότε πρέπει να γίνεται αξιολόγηση ή εκ νέου αξιολόγηση του αν μια συμφωνία είναι, ή εμπεριέχει, μίσθωση και
 - γ) αν μια συμφωνία είναι, ή εμπεριέχει μίσθωση, πώς πρέπει να διαχωρίζονται οι πληρωμές για τη μίσθωση από τις πληρωμές για οποιαδήποτε άλλα στοιχεία της συμφωνίας.

ΣΥΝΑΪΝΕΣΗ

Ο προσδιορισμός αν μια συμφωνία είναι ή εμπεριέχει μίσθωση

6. Ο προσδιορισμός αν μια συμφωνία είναι, ή εμπεριέχει, μίσθωση θα βασίζεται στην ουσία της συμφωνίας και απαιτείται αξιολόγηση εάν:
- α) η εκπλήρωση της συμφωνίας εξαρτάται από τη χρήση ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων (το περιουσιακό στοιχείο) και
 - β) η συμφωνία εκχωρεί ένα δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

Η εκπλήρωση της συμφωνίας εξαρτάται από τη χρήση ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου

7. Αν και ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προσδιορίζεται ρητά σε μια συμφωνία, δεν αποτελεί το αντικείμενο της συμφωνίας αν η εκπλήρωση της συμφωνίας δεν εξαρτάται από τη χρήση αυτού του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, αν ο προμηθευτής έχει υποχρέωση να παραδώσει μια συγκεκριμένη ποσότητα αγαθών ή υπηρεσιών και έχει το δικαίωμα και τη δυνατότητα να παράσχει αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες χρησιμοποιώντας άλλα περιουσιακά στοιχεία που δεν καθορίζονται στη συμφωνία, τότε η εκπλήρωση της συμφωνίας δεν εξαρτάται από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο και η συμφωνία δεν εμπεριέχει μίσθωση. Μια δέσμευση εγγύησης που επιτρέπει ή απαιτεί την αντικατάσταση των ίδιων ή παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων όταν το συγκεκριμένο στοιχείο δεν λειτουργεί σωστά δεν αποκλείει τον χειρισμό ως μίσθωση. Επιπροσθέτως, ένας όρος της σύμβασης (είτε είναι ενδεχόμενος είτε όχι) που επιτρέπει ή υποχρεώνει τον προμηθευτή να αντικαταστήσει τα περιουσιακά στοιχεία για οποιονδήποτε λόγο την ή μετά από μια καθορισμένη ημερομηνία δεν αποκλείει τον χειρισμό ως μίσθωση πριν από την ημερομηνία της αντικατάστασης.

8. Ένα περιουσιακό στοιχείο έχει προσδιοριστεί ρητά εάν, για παράδειγμα, ο προμηθευτής κατέχει ή μισθώνει μόνον ένα περιουσιακό στοιχείο με το οποίο μπορεί να εκπληρώσει τη δέσμευση και δεν είναι οικονομικά εφικτό ή πρακτικά δυνατό ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του με τη χρήση εναλλακτικών περιουσιακών στοιχείων.

Η συμφωνία εκχωρεί ένα δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

9. Η συμφωνία εκχωρεί το δικαίωμα της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου εφόσον αυτή εκχωρεί στον αγοραστή (τον μισθωτή) το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Το δικαίωμα του ελέγχου της χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου εκχωρείται εφόσον πληρούται οποιοσδήποτε από τους ακόλουθους όρους:
- α) ο αγοραστής έχει τη δυνατότητα ή το δικαίωμα να λειτουργήσει το περιουσιακό στοιχείο ή να κατευθύνει άλλους προκειμένου να το λειτουργήσουν κατά τον τρόπο που ορίζει ενώ ταυτόχρονα λαμβάνει ή ελέγχει μια ποσότητα της παραγωγής ή άλλης ωφέλειας του περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν είναι ασήμαντη·

▼ B

- β) ο αγοραστής έχει τη δυνατότητα ή το δικαίωμα να ελέγξει τη φυσική πρόσβαση στο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο ενώ ταυτόχρονα λαμβάνει ή ελέγχει μια ποσότητα της παραγωγής ή άλλης ωφέλειας του περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν είναι ασήμαντη·
- γ) τα δεδομένα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι η πιθανότητα να λάβουν ένα ή περισσότερα μέρη εκτός του αγοραστή ποσότητα της παραγωγής ή άλλης ωφέλειας που θα παράγει ή θα δημιουργήσει το περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της συμφωνίας η οποία δεν είναι ασήμαντη είναι απομακρυσμένη και η τιμή που ο αγοραστής θα καταβάλει για την παραγωγή δεν είναι ούτε συμβατικά καθορισμένη ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ούτε ίση με την τρέχουσα αγοραία τιμή ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος κατά τον χρόνο της παράδοσης αυτού του παραγόμενου προϊόντος.

Αξιολόγηση ή επαναξιολόγηση του αν μια συμφωνία είναι ή εμπεριέχει μίσθωση

10. Η αξιολόγηση αν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση θα γίνεται στην έναρξη της συμφωνίας, που είναι η ενωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας της συμφωνίας και της ημερομηνίας της δέσμευσης των μερών σε ό,τι αφορά τους κύριους όρους της συμφωνίας, βάσει όλων των δεδομένων και των περιστάσεων. Μια νέα αξιολόγηση αν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση μετά την έναρξη της συμφωνίας θα γίνεται μόνον εφόσον πληρούται οποιοσδήποτε από τους ακόλουθους όρους:
 - α) υπάρχει μεταβολή των συμβατικών όρων, εκτός αν η μεταβολή αφορά μόνο την ανανέωση ή την παράταση της συμφωνίας·
 - β) ένα δικαίωμα προαίρεσης για ανανέωση ασκείται ή οι συμβαλλόμενοι συμφωνούν να παρατείνουν τη διάρκεια της συμφωνίας, εκτός αν το διάστημα της ανανέωσης ή η παράταση είχε αρχικά συμπεριληφθεί στη διάρκεια της μίσθωσης σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ΔΛΠ 17. Μια ανανέωση ή παράταση της συμφωνίας που δεν περιλαμβάνει τροποποίηση οποιωνδήποτε όρων της αρχικής συμφωνίας πριν από το τέλος της διάρκειας της αρχικής συμφωνίας θα αξιολογείται σύμφωνα με τις παραγράφους 6-9 μόνο σε ό,τι αφορά τη διάρκεια της ανανέωσης ή της παράτασης·
 - γ) υπάρχει μεταβολή στον προσδιορισμό του αν η εκπλήρωση εξαρτάται από συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο·
 - δ) το περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί σημαντική μεταβολή, για παράδειγμα μια σημαντική φυσική μεταβολή σε πάγια περιουσιακά στοιχεία.
11. Μια εκ νέου αξιολόγηση μιας συμφωνίας θα βασίζεται σε δεδομένα και περιστάσεις που ίσχυαν κατά την ημερομηνία της νέας αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένης της υπολειπόμενης διάρκειας της συμφωνίας. Μεταβολές εκτιμήσεων (για παράδειγμα, η εκτιμώμενη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος που πρέπει να παραδοθεί στον αγοραστή ή σε άλλους δυνητικούς αγοραστές) δεν ενεργοποιούν μια εκ νέου αξιολόγηση. Εάν μια συμφωνία αξιολογηθεί εκ νέου και προσδιοριστεί ότι εμπεριέχει μίσθωση (ή ότι δεν εμπεριέχει μίσθωση), θα εφαρμόζεται (ή θα πάψει να εφαρμόζεται) η λογιστική για τις μισθώσεις από:
 - α) στα στοιχεία α), γ) ή δ) της παραγράφου 10, όταν υπάρξει αλλαγή στις περιστάσεις που δημιουργεί την ανάγκη της νέας αξιολόγησης·
 - β) στο στοιχείο β) της παραγράφου 10, κατά την έναρξη της ανανέωσης ή της παράτασης της διάρκειας.

▼ B

Ο διαχωρισμός των πληρωμών που αφορούν τη μίσθωση από άλλες πληρωμές

12. Εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση, οι συμβαλλόμενοι θα εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 17 στο στοιχείο της συμφωνίας που αναφέρεται στην μίσθωση, εκτός αν απαλλάσσονται από τις απαιτήσεις αυτές σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ΔΛΠ 17. Κατά συνέπεια, αν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση, η μίσθωση εκείνη θα κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 7-19 του ΔΛΠ 17. Άλλα στοιχεία της συμφωνίας που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με άλλα Πρότυπα.
13. Για το σκοπό της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 17, οι πληρωμές και τα λοιπά ανταλλάγματα που απαιτούνται από τη συμφωνία θα διαχωρίζονται κατά την έναρξη της συμφωνίας ή κατά την εκ νέου αξιολόγηση της συμφωνίας σε στοιχεία που αφορούν τη μίσθωση και σε άλλα στοιχεία βάσει των σχετικών εύλογων αξιών τους. Οι ελάχιστες 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:
- a) στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, θα αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο και μια υποχρέωση σε ποσό που ισούται με την ⁽¹⁾ που είχε προσδιοριστεί στις παραγράφους 7 και 8 ως το αντικείμενο της μίσθωσης. Εν συνέχεια, η υποχρέωση θα μειωθεί καθώς καταβάλλονται οι πληρωμές και θα αναγνωριστεί μια τεκμαρτή χρηματοδοτική χρέωση επί της υποχρέωσης χρησιμοποιώντας το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του αγοραστή ⁽²⁾.
 - β) στην περίπτωση μιας λειτουργικής μίσθωσης, θα χειρίζεται όλες τις πληρωμές που αφορούν τη συμφωνία ως πληρωμές μισθωμάτων για τους σκοπούς της συμμόρφωσης με τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 17, αλλά
 - i) θα γνωστοποιεί τις πληρωμές αυτές ξεχωριστά από τις ελάχιστες πληρωμές μισθωμάτων άλλων συμφωνιών που δεν περιλαμβάνουν πληρωμές για στοιχεία εκτός της μίσθωσης και
 - ii) θα δηλώνει ότι οι γνωστοποιούμενες πληρωμές περιλαμβάνουν επίσης πληρωμές για στοιχεία της συμφωνίας που δεν αφορούν τη μίσθωση.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

16. Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτήν την Διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

⁽¹⁾ ► **M33** Το ΔΛΠ 17 χρησιμοποιεί τον όριο «εύλογη αξία» κατά τρόπο που διαφέρει από ορισμένες απόψεις από τον ορισμό της εύλογης αξίας στο ΔΠΧΑ 13. Ως εκ τούτου, κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 17, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 όχι το ΔΠΧΑ 13. ◀

⁽²⁾ Ήτοι το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή, καθώς ορίστηκε στην παράγραφο 4 του ΔΛΠ 17.

▼ B

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

17. Το ΔΛΠ 8 καθορίζει πώς μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει μια μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή μιας Διερμηνείας. Δεν απαιτείται από μια οικονομική οντότητα να συμμορφωθεί προς τις απαιτήσεις αυτές κατά την αρχική εφαρμογή της παρούσας Διερμηνείας. Αν μια οικονομική οντότητα κάνει χρήση αυτής της εξαίρεσης, εφαρμόζει τις παραγράφους 6-9 της Διερμηνείας στις συμφωνίες που υφίστανται κατά την έναρξη της παλαιότερης περιόδου για την οποία παρουσιάζεται συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, βάσει των δεδομένων και των περιστάσεων που υπήρχαν κατά την έναρξη εκείνης της περιόδου.

▼ B**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 5**

Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

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

▼ M32

— ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*

▼ B

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

▼ M53

— ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼ M32

— ΜΕΔ-10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*

— ΜΕΔ-11 *Κοινές ρυθμίσεις*

▼ B

— ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)*

ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Ο σκοπός των ταμείων για τον παροπλισμό, την αποκατάσταση και την περιβαλλοντική εξυγίανση, που στο εξής θα αποκαλούνται «ταμεία παροπλισμού» ή «ταμεία», είναι ο διαχωρισμός περιουσιακών στοιχείων με σκοπό τη χρηματοδότηση μέρους ή ολόκληρου του κόστους παροπλισμού μιας εγκατάστασης (όπως ένα εργοστάσιο πυρηνικής ενέργειας) ή κάποιου εξοπλισμού (όπως αυτοκίνητα) ή για την ανάληψη περιβαλλοντικής εξυγίανσης (όπως η απορρύπανση του νερού ή η αποκατάσταση γης που έχει υποστεί εξόρυξη). Οι ενέργειες αυτές αποκαλούνται συλλογικά «παροπλισμός».
2. Οι συνεισφορές στα ταμεία αυτά μπορεί να γίνονται εθελοντικά ή να είναι υποχρεωτικές βάσει κανονισμών ή νόμων. Τα ταμεία μπορεί να έχουν μία από τις ακόλουθες δομές:
 - α) ταμεία που δημιουργούνται από έναν μοναδικό συνεισφέροντα για τη χρηματοδότηση των δικών του δεσμεύσεων παροπλισμού, είτε πρόκειται για συγκεκριμένη εγκατάσταση είτε για έναν αριθμό εγκαταστάσεων σε διάφορα γεωγραφικά σημεία·
 - β) ταμεία που συστήνονται με πολλαπλούς συνεισφέροντες οι οποίοι χρηματοδοτούν τις ιδιαίτερες ή κοινές δεσμεύσεις παροπλισμού, όταν οι συνεισφέροντες δικαιούνται αποζημίωση για τις δαπάνες παροπλισμού μέχρι το όριο των συνεισφορών τους προσαυξημένων από οποιαδήποτε πραγματικά κέρδη επί των συνεισφορών αυτών και απομειωμένων κατά τη συμμετοχή τους στο κόστος διαχείρισης του ταμείου. Οι συνεισφέροντες μπορεί να έχουν τη δέσμευση να συνεισφέρουν επιπρόσθετα ποσά, για παράδειγμα σε περίπτωση πτώχευσης ενός άλλου συνεισφέροντος·
 - γ) ταμεία με πολλαπλούς συνεισφέροντες που χρηματοδοτούν τις ιδιαίτερες ή κοινές δεσμεύσεις παροπλισμού όταν το απαιτούμενο επίπεδο των συνεισφορών βασίζεται στην τρέχουσα δραστηριότητα ενός εκ των συνεισφερόντων και το όφελος που λαμβάνεται από τον συνεισφέροντα εκείνον βασίζεται σε παρελθούσα δραστηριότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, υπάρχει πιθανότητα να μην ισοσκελίζεται το ποσό των συνεισφορών ενός συνεισφέροντος (βάση της τρέχουσας δραστηριότητας) με την αξία που μπορεί να προσφέρει το ταμείο (βάση μιας παρελθούσας δραστηριότητας).
3. Τα ταμεία αυτά έχουν συνήθως τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
 - α) το ταμείο διαχειρίζονται ανεξάρτητοι θεματοφύλακες·

▼ B

- β) οι οικονομικές οντότητες (οι συνεισφέροντες) συνεισφέρουν οικονομικά στο ταμείο και οι εισφορές αυτές επενδύονται σε μια σειρά περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να συμπεριλαμβάνουν επενδύσεις σε χρεωστικούς και συμμετοχικούς τίτλους και διατίθενται για την κάλυψη μέρους του κόστους παροπλισμού των συνεισφερόντων. Οι θεματοφύλακες καθορίζουν πώς επενδύονται οι εισφορές, ανάλογα με τους περιορισμούς που θέτει το καταστατικό του ταμείου και σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή άλλους κανονισμούς·
- γ) οι συνεισφέροντες διατηρούν τη δέσμευση να καλύψουν το κόστος παροπλισμού. Ωστόσο, οι συνεισφέροντες έχουν τη δυνατότητα να λάβουν επιστροφή από το ταμείο για τα έξοδα παροπλισμού, το ύψος της οποίας ανέρχεται μέχρι το χαμηλότερο ποσό ανάμεσα στα πραγματοποιηθέντα έξοδα παροπλισμού και στο μερίδιο του συνεισφερόντος στα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου·
- δ) οι συνεισφέροντες δύνανται να έχουν περιορισμένη ή και καμία πρόσβαση στα πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου μετά την κάλυψη των επιλέξιμων εξόδων παροπλισμού.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις ενός συνεισφέροντα των δικαιωμάτων που απορρέουν από ταμεία παροπλισμού που έχουν αμφότερα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
 - α) η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται σε ξεχωριστή βάση (είτε μέσω μιας ξεχωριστής νομικής οντότητας είτε ως διαχωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία σε μια άλλη οικονομική οντότητα) και
 - β) το δικαίωμα πρόσβασης στα περιουσιακά στοιχεία των συνεισφερόντων είναι περιορισμένο.

▼ M53

5. Ένα υπολειμματικό δικαίωμα σε ταμείο που υπερβαίνει το δικαίωμα αποζημίωσης, όπως είναι ένα συμβατικό δικαίωμα επί των διανομών όταν έχει ολοκληρωθεί ο παροπλισμός ή κατά την εκκαθάριση του ταμείου, μπορεί να είναι συμμετοχικός τίτλος που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 και όχι στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας.

▼ B

ΖΗΤΗΜΑΤΑ

6. Τα θέματα με τα οποία ασχολείται η παρούσα Διερμηνεία είναι:
 - α) πώς πρέπει ένας συνεισφέρων να λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε ένα ταμείο;
 - β) όταν ένας συνεισφέρων έχει δέσμευση να προβεί σε επιπρόσθετες συνεισφορές, για παράδειγμα, στην περίπτωση χρεοκοπίας ενός άλλου συνεισφερόντος, πώς αντιμετωπίζεται λογιστικά η δέσμευση αυτή;

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

Η λογιστικοποίηση της συμμετοχής σε ταμείο

7. Ο συνεισφέρων αναγνωρίζει τη δέσμευσή του να καταβάλει έξοδα παροπλισμού ως υποχρέωση και αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στο ταμείο ξεχωριστά, εκτός αν ο συνεισφέρων δεν έχει υποχρέωση να καλύψει έξοδα παροπλισμού ακόμη και όταν το ταμείο δεν πληρώσει.

▼ M32

8. Ο συνεισφέρων θα προσδιορίσει αν έχει τον έλεγχο ή τον από κοινού έλεγχο ή ασκεί σημαντική επιρροή στο ταμείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 και το ΔΛΠ 28. Σε καταφατική περίπτωση, ο συνεισφέρων θα λογιστικοποιήσει τη συμμετοχή του στο ταμείο σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά.

▼ M32

9. Αν ο συνεισφέρων δεν έχει τον έλεγχο, τον από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή επί του ταμείου, θα αναγνωρίσει το δικαίωμα να λάβει επιστροφή από το ταμείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 37. Η επιστροφή αυτή θα επιμετρηθεί στην χαμηλότερη αξία μεταξύ:

▼ B

- α) του ποσού της δέσμευσης παροπλισμού που αναγνωρίστηκε και
β) του μεριδίου του συνεισφέροντος στην εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του ταμείου που αποδίδεται σε συνεισφέροντες.

Οι μεταβολές στη λογιστική αξία του δικαιώματος λήψης επιστροφής εκτός από εισφορές προς και πληρωμές από το ταμείο θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Η λογιστικοποίηση των δεσμεύσεων για πρόσθετες εισφορές

10. Όταν ένας συνεισφέρων έχει δεσμευτεί να προβεί σε πιθανές πρόσθετες εισφορές, για παράδειγμα σε περίπτωση χρεοκοπίας ενός άλλου συνεισφέροντος ή αν η αξία των επενδεδυμένων περιουσιακών στοιχείων του ταμείου μειωθεί τόσο ώστε αυτά να μην επαρκούν για την κάλυψη των δεσμεύσεων καταβολής επιστροφών από το ταμείο, η δέσμευση αυτή είναι ενδεχόμενη υποχρέωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Ο συνεισφέρων θα αναγνωρίσει υποχρέωση μόνον εφόσον είναι πιθανό να γίνουν πρόσθετες εισφορές.

Γνωστοποιήσεις

11. Ο συνεισφέρων γνωστοποιεί τη φύση της συμμετοχής του σε ταμείο και κάθε περιορισμό πρόσβασης στα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου.
12. Όταν ο συνεισφέρων έχει δέσμευση να προβεί σε πιθανές πρόσθετες εισφορές που δεν αναγνωρίζεται ως υποχρέωση (βλ. παράγραφο 10), προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που ορίζει η παράγραφος 86 του ΔΛΠ 37.
13. Όταν ο συνεισφέρων λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στο ταμείο σύμφωνα με την παράγραφο 9, προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που ορίζει η παράγραφος 85 στοιχείο γ) του ΔΛΠ 37.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

14. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μεταγενέστερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M32

- 14B. Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 8 και 9. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.

▼ M53

- 14Δ. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 14Α και 14Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ B**ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

15. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.



ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 6

Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*
- ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

ΠΛΑΙΣΙΟ

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.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

6. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει οδηγίες σχετικά με την αναγνώριση, στις οικονομικές καταστάσεις των παραγωγών, των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη διαχείριση αποβλήτων με βάση την οδηγία της ΕΕ για τα ΑΗ&ΗΕ όσον αφορά στις πωλήσεις «ιστορικών» ειδών οικιακού εξοπλισμού.

▼ B

7. Η Διερμηνεία δεν αφορά ούτε τα νέα ούτε τα «ιστορικά» απόβλητα από άλλες πηγές πλην των ιδιωτικών νοικοκυριών. Η υποχρέωση για τη διαχείριση των εν λόγω αποβλήτων καλύπτεται επαρκώς από το ΔΛΠ 37. Ωστόσο, εάν με βάση την εθνική νομοθεσία, τα νέα οικιακά απόβλητα τυγχάνουν παρόμοιας μεταχείρισης με τα «ιστορικά» απόβλητα των ιδιωτικών νοικοκυριών, οι αρχές της Διερμηνείας ισχύουν με αναφορά στην ακολουθία των παραγράφων 10 έως 12 του ΔΛΠ 8. Η ακολουθία του ΔΛΠ 8 αφορά και άλλες ρυθμίσεις που επιβάλλουν δεσμεύσεις κατά τρόπο που προσιδιάζει στο υπόδειγμα καταλογισμού του κόστους, όπως καθορίζεται στην οδηγία της ΕΕ.

ΘΕΜΑ

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;

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

9. Η συμμετοχή στην αγορά κατά την περίοδο επιμέτρησης αποτελεί το δεσμευτικό γεγονός σύμφωνα με την παράγραφο 14 στοιχείο α) του ΔΛΠ 37. Κατά συνέπεια, δεν ανακύπτει υποχρέωση για το κόστος διαχείρισης των αποβλήτων από «ιστορικά» είδη οικιακού εξοπλισμού κατά τη βιομηχανική παραγωγή ή κατά την πώληση των εν λόγω προϊόντων. Επειδή η δέσμευση για τα «ιστορικά» είδη οικιακού εξοπλισμού συνδέεται με τη συμμετοχή στην αγορά κατά την περίοδο επιμέτρησης, και όχι με την παραγωγή ή την πώληση των προς απόρριψη ειδών, δεν υφίσταται δέσμευση παρά μόνον εάν και εφόσον υφίσταται μερίδιο αγοράς κατά την περίοδο επιμέτρησης. Ο χρόνος επέλευσης του δεσμευτικού γεγονότος μπορεί επίσης να μην σχετίζεται με την περίοδο κατά την οποία αναλαμβάνονται οι δραστηριότητες διαχείρισης των αποβλήτων οπότε προκύπτει και το σχετικό κόστος.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

11. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.



ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΑ 7

*Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29
Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος

— ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση ως προς τον τρόπο εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 29 σε μια περίοδο αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα διαπιστώνει ⁽¹⁾ την ύπαρξη υπερπληθωρισμού στην οικονομία του νομίσματος λειτουργίας της, εφόσον η οικονομία δεν ήταν υπερπληθωριστική κατά την προηγούμενη περίοδο, με αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29.

ΖΗΤΗΜΑΤΑ

2. Τα θέματα που εξετάζει η παρούσα Διερμηνεία είναι:
 - α) πώς πρέπει να ερμηνευθεί η απαίτηση που διατυπώνεται στην παράγραφο 8 του ΔΛΠ 29 «...θα διατυπώνονται επίσης βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού», όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο;
 - β) πώς πρέπει η οικονομική οντότητα να χειρίζεται λογιστικά το υπόλοιπο έναρξης των λογαριασμών των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές της καταστάσεις;

ΣΥΝΑΪΝΕΣΗ

3. Σε μια περίοδο αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα διαπιστώνει την ύπαρξη υπερπληθωρισμού στην οικονομία του νομίσματος λειτουργίας της, χωρίς να υπήρξε υπερπληθωρισμός την προηγούμενη περίοδο, εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 29 σαν να ήταν πάντοτε η οικονομία σε κατάσταση υπερπληθωρισμού. Ως εκ τούτου, σε σχέση με μη χρηματικά στοιχεία επιμετρώμενα στο ιστορικό τους κόστος, η ► **M5** κατάσταση οικονομικής θέσης ◄ έναρξης της παλαιότερης περιόδου που περιλαμβάνεται στις οικονομικές της καταστάσεις, επαναδιατυπώνεται ώστε να αντικατοπτρίζει την επίδραση του πληθωρισμού από την ημερομηνία απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων και πραγματοποίησης ή ανάληψης των υποχρεώσεων έως το ► **M5** τέλος της περιόδου αναφοράς ◄. Για μη χρηματικά στοιχεία εμφανιζόμενα στον ισολογισμό έναρξης σε τρέχοντα ποσά με ημερομηνίες αναφοράς διαφορετικές από τις ημερομηνίες απόκτησης ή πραγματοποίησης, η επαναδιατύπωση θα αντικατοπτρίζει την επίδραση του πληθωρισμού από τις ημερομηνίες καθορισμού των εν λόγω ποσών έως την ημερομηνία του ► **M5** τέλους της περιόδου αναφοράς ◄.
4. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού κλεισίματος, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία/υποχρεώσεις αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12. Ωστόσο, τα αναβαλλόμενα φορολογικά ποσά στον ισολογισμό έναρξης της περιόδου αναφοράς, προσδιορίζονται ως εξής:
 - α) η οικονομική οντότητα προβαίνει σε εκ νέου μέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 αφού πρώτα επαναδιατυπώσει την ονομαστική λογιστική αξία των μη νομισματικών στοιχείων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού έναρξης της περιόδου αναφοράς εφαρμόζοντας την μονάδα μέτρησης την ημερομηνία εκείνη.

⁽¹⁾ Η διαπίστωση υπερπληθωρισμού βασίζεται στο πως η οντότητα αντιλαμβάνεται την κατάσταση με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του ΔΛΠ 29.

▼ **B**

β) τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία/υποχρεώσεις που έχουν επιμετρηθεί εκ νέου βάσει του στοιχείου α) επαναδιατυπώνονται κατά το ποσό της μεταβολής της μονάδας μέτρησης από την ημερομηνία του ισολογισμού έναρξης της περιόδου αναφοράς έως την ημερομηνία ► **M5** του τέλους εκείνης της περιόδου αναφοράς ◀.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την προσέγγιση που αναφέρεται στα στοιχεία α) και β) κατά την επαναδιατύπωση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων στον ισολογισμό έναρξης οποιασδήποτε άλλης συγκριτικής περιόδου περιλαμβάνεται στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις για την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 29.

5. Αφού η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώσει τις οικονομικές της καταστάσεις, όλα τα αντίστοιχα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις μιας μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, περιλαμβανομένων των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας την μεταβολή της μονάδας μέτρησης για την εν λόγω μεταγενέστερη περίοδο αναφοράς μόνον στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου αναφοράς.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

6. Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1η Μαρτίου 2006. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία σε οικονομικές καταστάσεις περιόδου με ημερομηνία έναρξης πριν από την 1η Μαρτίου 2006, οφείλει να το κοινοποιήσει.

▼ **M23**

▼ **M53**

▼ B**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΛΠΧΑ 10****Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση**

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση οικονομική αναφορά*
- ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*

▼ M53

- ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼ B

ΠΛΑΙΣΙΟ

▼ M53

1. Η οικονομική οντότητα υποχρεούται να αξιολογεί την υπεραξία για απομείωση στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς και, εάν απαιτείται, να αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης στην ίδια ημερομηνία σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Ωστόσο ενδέχεται, στη λήξη μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, οι συνθήκες να έχουν μεταβληθεί με τέτοιο τρόπο ώστε η ζημία απομείωσης να είχε μειωθεί ή να είχε αποφευχθεί, εάν η εκτίμηση της απομείωσης είχε γίνει μόνο κατά την εν λόγω ημερομηνία. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει διευκρινίσεις για το κατά πόσον επιτρέπεται η αναστροφή των εν λόγω ζημιών απομείωσης.
2. Η Διερμηνεία πραγματεύεται την αλληλεπίδραση μεταξύ των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 και της αναγνώρισης των ζημιών απομείωσης επί της υπεραξίας στο ΔΛΠ 36, καθώς και το αποτέλεσμα της αλληλεπίδρασης αυτής σε μεταγενέστερες ενδιάμεσες και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

▼ B

ΘΕΜΑ

3. Το ΔΛΠ 34 προβλέπει στην παράγραφο 28 ότι μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της τις ίδιες λογιστικές πολιτικές με εκείνες που εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της. Αναφέρει επίσης ότι «η συχνότητα σύνταξης αναφορών μιας οικονομικής οντότητας (ετησίως, εξαμηνιαίως ή τριμηνιαίως) δεν πρέπει να επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι επιμετρήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης αναφοράς θα γίνονται πάνω σε μια βάση από την έναρξη μέχρι τέλους περιόδου.».
4. Η παράγραφος 124 του ΔΛΠ 36 αναφέρει ότι «Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν θα αναστρέφεται σε επόμενες περιόδους».

▼ M53

5. [Διαγράφηκε]
6. [Διαγράφηκε]
7. Στη Διερμηνεία εξετάζεται το ακόλουθο ερώτημα:

Θα πρέπει η οικονομική οντότητα να αναστρέφει ζημίες απομείωσης οι οποίες έχουν αναγνωριστεί σε ενδιάμεση περίοδο και αφορούν υπεραξία, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία ή είχε αναγνωριστεί μικρότερη ζημία, σε περίπτωση που είχε γίνει εκτίμηση της απομείωσης της αξίας στη λήξη μιας μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς;

▼ B

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

▼ M53

8. Η οικονομική οντότητα δεν αναστρέφει ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί σε προγενέστερη ενδιάμεση περίοδο και αφορά υπεραξία.

▼ B

9. Μια οικονομική οντότητα δεν δύναται να επεκτείνει κατ' αναλογία την εφαρμογή της παρούσας ομόφωνης γνώμης σε άλλα πεδία πιθανής σύγκρουσης μεταξύ του ΔΛΠ 34 και άλλων προτύπων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

10. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Νοεμβρίου 2006 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την Διερμηνεία για διαχειριστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Νοεμβρίου 2006, οφείλει να γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τη Διερμηνεία στην υπεραξία, μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζουν για πρώτη φορά το ΔΛΠ 36· εφαρμόζουν τη Διερμηνεία για τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στο κόστος, μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα κριτήρια επιμέτρησης του ΔΛΠ 39.

▼ M53

14. Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1, 2, 7 και 8 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 5, 6, 11–13. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ M23

▼ M52

▼ **M4****ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΔΠΧΠ 14**

ΔΛΠ 19 — *Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*
- ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη*
- ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους* ► **M31** (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ◀
- ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

▼ **M31**

- 1 Η παράγραφος 64 του ΔΛΠ 19 περιορίζει την επιμέτρηση ενός καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο χαμηλότερο μεταξύ του πλεονάσματος στο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και του ανωτάτου ορίου του περιουσιακού στοιχείου. Η παράγραφος 8 του ΔΛΠ 19 ορίζει το ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου ως «την παρούσα αξία οποιονδήποτε οικονομικών παροχών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα». Έχουν εγερθεί ερωτήματα σχετικά με το πότε θα πρέπει οι επιστροφές ή οι μειώσεις των μελλοντικών εισφορών να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμες, ιδίως όταν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση.

▼ **M4**

- 2 Σε πολλές χώρες υφίστανται ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις που έχουν σκοπό τη βελτίωση της ασφάλειας της υπόσχεσης που γίνεται στα μέλη ενός προγράμματος παροχών σε εργαζομένους σχετικά με τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι υποχρεώσεις αυτές συνήθως συνίστανται σε ένα ελάχιστο ποσό ή επίπεδο εισφορών που πρέπει να καταβάλλεται σε ένα πρόγραμμα κατά τη διάρκεια μιας δεδομένης χρονικής περιόδου. Συνεπώς, μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να περιορίζει την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να μειώσει τις μελλοντικές εισφορές.
- 3 Επιπροσθέτως, ένα όριο στην επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών μπορεί να καταστήσει επαχθή μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση. Συνήθως, η υποχρέωση εισφοράς σε ένα πρόγραμμα δεν επηρεάζει την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου καθορισμένης παροχής ή της υποχρέωσης. Αυτό συμβαίνει επειδή οι εισφορές, όταν καταβληθούν, θα αποτελέσουν περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και συνεπώς η επιπρόσθετη καθαρή υποχρέωση είναι μηδενική. Όμως, μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση εάν οι απαιτούμενες εισφορές δεν θα είναι διαθέσιμες στην οικονομική οντότητα μετά την καταβολή τους.

▼ **M27**

- 3A Το Νοέμβριο του 2009, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τροποποίησε την ΕΔΔΠΧΑ 14 προκειμένου να εξαλείψει ακούσια επίπτωση που προέκυπτε από τον χειρισμό των προπληρωμών μελλοντικών εισφορών σε ορισμένες περιστάσεις όπου προβλέπεται ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση.

▼ **M4**

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 4 Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.
- 5 Για τους σκοπούς της παρούσας Διερμηνείας, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις είναι οποιεσδήποτε κεφαλαιακές υποχρεώσεις αφορούν τη χρηματοδότηση ενός προγράμματος παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλου προγράμματος μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους.

▼ **M4**

ΘΕΜΑΤΑ

▼ **M31**

- 6 Τα θέματα που αντιμετωπίζονται στην παρούσα Διερμηνεία είναι:
- α) Πότε πρέπει οι επιστροφές ή οι μειώσεις των μελλοντικών εισφορών να θεωρούνται ως διαθέσιμες σύμφωνα με τον ορισμό του ανωτάτου ορίου στην παράγραφο 8 του ΔΛΠ 19.

▼ **M4**

- (β) Πώς μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να επηρεάσει την δυνατότητα μείωσης των μελλοντικών καταβολών.
- (γ) Πότε μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Ύπαρξη επιστροφής χρημάτων ή μείωση μελλοντικών εισφορών

- 7 Η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει την ύπαρξη επιστροφής χρημάτων ή τη μείωση μελλοντικών εισφορών σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του προγράμματος και οποιεσδήποτε νομοθετικές διατάξεις διέπουν το πρόγραμμα.
- 8 Υφίσταται οικονομικό όφελος με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ή μείωσης των μελλοντικών εισφορών εάν η οικονομική οντότητα μπορεί να την ρευστοποιήσει κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος ή όταν διακανονιστούν οι υποχρεώσεις του προγράμματος. Ειδικότερα, ένα τέτοιο οικονομικό όφελος μπορεί να υπάρχει ακόμα και αν δεν είναι άμεσα ρευστοποιήσιμο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- 9 Το υφιστάμενο οικονομικό όφελος δεν εξαρτάται από τον τρόπο που η οικονομική οντότητα σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το πλεόνασμα. Η οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει το μέγιστο οικονομικό όφελος των επιστροφών χρημάτων ή των μειώσεων των μελλοντικών εισφορών ή του συνδυασμού των δύο. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να αναγνωρίζει οικονομικά οφέλη που πηγάζουν από συνδυασμό επιστροφών χρημάτων και μειώσεων των μελλοντικών εισφορών βάσει παραδοχών που είναι αμοιβαία εξαιρετέες.
- 10 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που υπάρχει σοβαρός κίνδυνος να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στη λογιστική αξία ► **M5** καθαρή υποχρέωση ή καθαρό περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης ◀. Αυτό ενδέχεται να περιλαμβάνει την γνωστοποίηση των ορίων που έχουν τεθεί επί της ρευστοποίησης του πλεονάσματος επί του παρόντος ή γνωστοποίηση της βάσης που έχει χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ύψους του διαθέσιμου οικονομικού οφέλους.

Το οικονομικό όφελος που είναι διαθέσιμο με τη μορφή επιστροφής χρημάτων

Το δικαίωμα επιστροφής χρημάτων

- 11 Μια οικονομική οντότητα δικαιούται επιστροφή χρημάτων μόνον εφόσον έχει άνευ όρων δικαίωμα να λάβει επιστροφή χρημάτων:
- (α) κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος χωρίς να πρέπει να τακτοποιηθούν οι υποχρεώσεις του προγράμματος ώστε να εισπραχθεί η επιστροφή (π.χ. σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενδέχεται η οικονομική οντότητα να έχει δικαίωμα να λάβει επιστροφή χρημάτων κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος, ανεξάρτητα από τον διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος) ή
- (β) αναλαμβάνοντας τον σταδιακό διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος έως ότου όλα τα μέλη έχουν αποχωρήσει από το πρόγραμμα ή

▼ **M4**

(γ) αναλαμβάνοντας τον εξολοκλήρου διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος στα πλαίσια ενός μοναδικού γεγονότος (ήτοι την εκκαθάριση του προγράμματος).

Ενδέχεται να υφίσταται άνευ όρων δικαίωμα στην επιστροφή των χρημάτων ανεξάρτητα από το επίπεδο του κεφαλαίου ενός προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

- 12 Εάν το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να λάβει επιστροφή χρημάτων εξαρτάται από την πραγματοποίηση ή τη μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν ελέγχει πλήρως, η οικονομική οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα και δεν πρέπει να αναγνωρίσει περιουσιακό στοιχείο.
- 13 Η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ως το ποσό του πλεονάσματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (που είναι η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος μείον την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής) που η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να λάβει ως επιστροφή χρημάτων, μείον τυχόν σχετικά έξοδα. Για παράδειγμα, εάν μια επιστροφή χρημάτων υπόκειται σε φόρους εκτός από φόρους εισοδήματος, η οικονομική οντότητα θα επιμετρά το ποσό της επιστροφής πριν από τον φόρο.
- 14 Κατά την επιμέτρηση του διαθέσιμου ποσού της επιστροφής χρημάτων όταν γίνεται η εκκαθάριση του προγράμματος (παράγραφος 11γ), η οικονομική οντότητα θα περιλαμβάνει τα έξοδα του διακανονισμού των υποχρεώσεων του προγράμματος και τις καταβολές της επιστροφής των χρημάτων. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα θα αφαιρεί αμοιβές για επαγγελματικές υπηρεσίες, εφόσον αυτές καταβάλλονται από το πρόγραμμα και όχι την οικονομική οντότητα και τα έξοδα τυχόν ασφαλιστών που ενδέχεται να απαιτούνται προκειμένου να διασφαλιστεί η υποχρέωση κατά την εκκαθάριση.
- 15 Εάν το ποσό της επιστροφής προσδιορίζεται ως ολόκληρο το πλεόνασμα ή μέρος αυτού, αντί ως καθορισμένο ποσό, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να προβεί σε προσαρμογή για την διαχρονική αξία του χρήματος, έστω και αν η επιστροφή είναι ρευστοποιήσιμη σε κάποια μελλοντική ημερομηνία.

Το οικονομικό όφελος με τη μορφή μείωσης της εισφοράς

▼ **M27**

- 16 Εάν δεν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση για εισφορές που συνδέονται με μελλοντική υπηρεσία, το οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών είναι:

(α) [απαλείφθηκε]

(β) Το κόστος της μελλοντικής απασχόλησης για την οντότητα για κάθε περίοδο που ορίζεται ως η βραχύτερη μεταξύ της αναμενόμενης διάρκειας ισχύος του προγράμματος και της αναμενόμενης διάρκειας ζωής της οικονομικής οντότητας. Το κόστος της μελλοντικής απασχόλησης για την οντότητα δεν περιλαμβάνει ποσά που θα επιβαρύνουν τους εργαζόμενους.

▼ **M31**

- 17 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το μελλοντικό κόστος υπηρεσίας χρησιμοποιώντας παραδοχές που συνάδουν με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και με την κατάσταση που επικρατεί κατά την λήξη της περιόδου αναφοράς, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 19. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα υποθέσει οποιαδήποτε αλλαγή των παροχών που πρόκειται να χορηγηθούν από ένα πρόγραμμα μελλοντικά, έως ότου τροποποιηθεί το πρόγραμμα, και θα θεωρήσει ότι ο αριθμός των εργαζομένων θα παραμείνει σταθερός στο μέλλον, εκτός εάν η οικονομική οντότητα μειώσει τον αριθμό των εργαζομένων που καλύπτονται από το πρόγραμμα. Στην τελευταία περίπτωση, η παραδοχή σχετικά με τον μελλοντικό αριθμό των εργαζομένων θα περιλαμβάνει τη μείωση.

▼ M27

Η επίδραση της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης στο οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών

- 18 Η οικονομική οντότητα θα αναλύει οποιαδήποτε ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση σε μια δεδομένη ημερομηνία σε εισφορές που απαιτούνται για την κάλυψη (α) τυχόν ελλειμμάτων που αφορούν προηγούμενη υπηρεσία σε σχέση με την ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση και (β) της μελλοντικής υπηρεσίας.

▼ M4

- 19 Οι εισφορές που προορίζονται για την κάλυψη τυχόν ελλείμματος βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης αναφορικά με ήδη δεδουλευμένες υπηρεσίες δεν επηρεάζουν τις μελλοντικές εισφορές για μελλοντικές υπηρεσίες. Αυτό ενδέχεται να δημιουργήσει υποχρέωση σύμφωνα με τις παραγράφους 23-26.

▼ M27

- 20 Εάν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση για εισφορές που συνδέονται με μελλοντική υπηρεσία, το διαθέσιμο οικονομικό όφελος με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών είναι το άθροισμα:

(α) οιοδήποτε ποσού που μειώνει τις μελλοντικές εισφορές στο πλαίσιο της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης για μελλοντική υπηρεσία, επειδή η οντότητα πραγματοποίησε προπληρωμή (δηλαδή κατέβαλε το ποσό προτού απαιτητό) και

(β) του εκτιμώμενου μελλοντικού κόστους απασχόλησης κάθε περιόδου σύμφωνα με τις παραγράφους 16 και 17, μείον τις εκτιμώμενες εισφορές στο πλαίσιο της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης που απαιτούνται για μελλοντικές υπηρεσίες κατά τις εν λόγω περιόδους εάν δεν είχαν πραγματοποιηθεί προπληρωμές σύμφωνα με το σημείο (α).

- 21 Οι οικονομικές οντότητες εκτιμούν τις μελλοντικές ελάχιστες κεφαλαιακές εισφορές για μελλοντική υπηρεσία, λαμβάνοντας υπόψη την επίδραση τυχόν υφιστάμενου πλεονάσματος που προσδιορίζεται βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης, εξαιρουμένης όμως της προπληρωμής που περιγράφεται στην παράγραφο 20(α). Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί παραδοχές που συνάδουν με την βάση της ελάχιστης χρηματοδότησης και, για οποιαδήποτε στοιχεία που δεν καθορίζονται στη βάση αυτή, θα χρησιμοποιούνται παραδοχές που συνάδουν με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και με την κατάσταση που υφίσταται στο τέλος της περιόδου αναφοράς, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 19. Η εκτίμηση περιλαμβάνει τυχόν αλλαγές που αναμένονται λόγω της καταβολής από την οικονομική οντότητα των ελάχιστων εισφορών που οφείλονται. Ωστόσο, η εκτίμηση δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αναμενόμενων αλλαγών στους όρους και τις προϋποθέσεις της ελάχιστης κεφαλαιουχικής υποχρέωσης που δεν έχουν ουσιαδώς θεσπιστεί ή συμβατικώς συμφωνηθεί, στη λήξη της περιόδου αναφοράς.

- 22 Όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 20(β), εάν οι μελλοντικές εισφορές βάσει της υποχρέωσης ελάχιστης χρηματοδότησης για μελλοντική υπηρεσία υπερβαίνουν το μελλοντικό κόστος απασχόλησης βάσει του ΔΛΠ 19 σε οιαδήποτε περίοδο, το πλεόνασμα αυτό αφαιρείται από το ποσό του διαθέσιμου οικονομικού οφέλους ως μείωση των μελλοντικών εισφορών. Ωστόσο, το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 20(β) δεν μπορεί να είναι μικρότερο από μηδέν.

▼ M4

Όταν μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση.

- 23 Εάν βάσει μιας ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης μια οικονομική οντότητα έχει υποχρέωση να καταβάλλει εισφορές για να καλύψει ένα υπάρχον έλλειμμα βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης σε σχέση με υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να καθορίσει εάν οι καταβλητέες εισφορές θα είναι διαθέσιμες με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ή ως μείωση των μελλοντικών εισφορών μετά την καταβολή τους στο πρόγραμμα.

▼ M31

- 24 Στο βαθμό που οι καταβλητέες εισφορές δεν θα είναι διαθέσιμες μετά την καταβολή τους στο πρόγραμμα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια υποχρέωση όταν ανακύψει η δέσμευση. Η υποχρέωση μειώνει το καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών ή αυξάνει την καθαρή υποχρέωση καθορισμένων παροχών ώστε να μην αναμένεται ούτε κέρδος ούτε ζημία από την εφαρμογή της παραγράφου 64 του ΔΛΠ 19, όταν καταβληθούν οι εισφορές.

▼ M4

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 27 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τη Διερμηνεία αυτή για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2008. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται.

▼ M5

- 27A Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 26. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M27

- 27B Οι *Προπληρωμές* Ελάχιστης Κεφαλαιακής Υποχρέωσης προσθέτουν την παράγραφο 3A και τροποποιούν τις παραγράφους 16-18 και 20-22. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

▼ M31

- 27C Το ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) τροποποίησε τις παραγράφους 1, 6 17 και 24 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 25 και 26. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011).

▼ M4

ΜΕΤΑΒΑΣΗ

- 28 Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία από την αρχή της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η Διερμηνεία. Η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει οποιαδήποτε προσαρμογή ανακύπτει από την εφαρμογή αυτής της Διερμηνείας στα κέρδη εις νέον στην αρχή εκείνης της περιόδου.

▼ M27

- 29 Οι οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις στις παραγράφους 3A, 16-18 και 20-22 από την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία. Εάν η οντότητα είχε προηγουμένως εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία προτού εφαρμόσει τις τροποποιήσεις, αναγνωρίζει την προσαρμογή που προκύπτει από την εφαρμογή των τροποποιήσεων στα μη διανεμόμενα κέρδη στην αρχή της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται.

▼ M52

▼ **M10**

Ε.Λ.Δ.Π.Χ.Α. 16

Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση Εξωτερικού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Δ.Λ.Π. 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*
- Δ.Λ.Π. 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*
- Δ.Λ.Π. 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*

▼ **M53**

- ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*

▼ **M10**

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Πολλές αναφέρουσες οντότητες έχουν επενδύσεις σε εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό (όπως καθορίζεται στο Δ.Λ.Π. 21 παράγραφος 8). Τέτοιες εκμεταλλεύσεις εξωτερικού μπορεί να είναι θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις, συμμετοχές σε κοινοπραξίες ή υποκαταστήματα. Το Δ.Λ.Π. 21 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να προσδιορίζει το νόμισμα λειτουργίας κάθε μιας από τις εκμεταλλεύσεις εξωτερικού ως το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος αυτής της εκμετάλλευσης. Όταν μετατρέπονται τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού στο νόμισμα παρουσίασης, απαιτείται από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει τις συναλλαγματικές διαφορές στα λοιπά συνολικά έσοδα μέχρι να διαθέσει την εκμετάλλευση εξωτερικού.
- 2 Η λογιστική αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου από μια καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού εφαρμόζεται μόνο όταν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ► **M32** ⁽¹⁾ ◀. Το στοιχείο το οποίο αντισταθμίζεται σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από την καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσο ή μικρότερο από την λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

▼ **M53**

- 3 Το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί τον προσδιορισμό ενός επιλέξιμου αντισταθμισμένου στοιχείου και επιλέξιμων μέσων αντιστάθμισης σε μια σχέση λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν υπάρχει προσδιορισμένη σχέση αντιστάθμισης, στην περίπτωση αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης, το κέρδος ή η ζημία του μέσου αντιστάθμισης που καθορίζεται ότι είναι αποτελεσματική αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης, αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και περιλαμβάνεται στις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

▼ **M10**

- 4 Μια οικονομική οντότητα με πολλές εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό μπορεί να εκτίθεται σε πολλούς συναλλαγματικούς κινδύνους. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει οδηγίες για την εξατομίκευση των συναλλαγματικών κινδύνων που πληρούν τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου κινδύνου σε μια αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού.

▼ **M53**

- 5 Το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να προσδιορίσει ένα παράγωγο ή ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο (ή συνδυασμό παράγωγων και μη παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων) ως μέσα αντιστάθμισης συναλλαγματικού κινδύνου. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει οδηγίες για το πού, εντός ενός ομίλου, μπορούν να κατέχονται μέσα αντιστάθμισης που συνιστούν αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού προκειμένου να θεωρηθούν κατάλληλα για λογιστική αντιστάθμιση.

⁽¹⁾ Αυτό θα συμβεί για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις, όπως συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες λογιστικοποιούνται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης και των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν ένα υποκατάστημα ή μια κοινή επιχείρηση κατά την έννοια του ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*.

▼ **M53**

- 6 Το ΔΛΠ 21 και το ΔΠΧΑ 9 απαιτούν τα σωρευτικά ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και τα οποία σχετίζονται και με τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της εκμετάλλευσης εξωτερικού και με το κέρδος ή τη ζημία του μέσου αντιστάθμισης που προσδιορίζεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης, να ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη, όταν η μητρική εταιρεία διαθέτει την εκμετάλλευση εξωτερικού. Η παρούσα Διερμηνεία παρέχει οδηγίες για τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα πρέπει να προσδιορίζει τα ποσά προς ανακατάταξη από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα και για το μέσο αντιστάθμισης και για το αντισταθμισμένο στοιχείο.

▼ **M10**

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

▼ **M53**

- 7 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει τον συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από τις καθαρές επενδύσεις της σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού και επιθυμεί να πληροί τα κριτήρια της λογιστικής αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Για λόγους ευκολίας, η παρούσα Διερμηνεία αναφέρεται σε μια τέτοια οικονομική οντότητα ως μητρική εταιρεία και στις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνονται τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού ως ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Όλες οι αναφορές σε μητρική εταιρεία ισχύουν εξίσου σε μια οικονομική οντότητα που έχει καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού η οποία αποτελεί κοινοπραξία, συγγενή εταιρεία ή υποκατάστημα.

▼ **M10**

- 8 Η παρούσα Διερμηνεία ισχύει μόνο για αντισταθμίσεις καθαρών επενδύσεων σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού. Δεν πρέπει να εφαρμόζεται αναλογικά σε άλλους τύπους λογιστικής αντιστάθμισης.

ΘΕΜΑΤΑ

- 9 Επενδύσεις σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού μπορούν να κατέχονται άμεσα από μητρική εταιρεία ή έμμεσα από τη θυγατρική ή τις θυγατρικές της. Τα ζητήματα που αντιμετωπίζονται στην παρούσα Διερμηνεία είναι:

(α) *η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου και το ποσό του αντισταθμισμένου στοιχείου για το οποίο μπορεί να καθορίζεται σχέση αντιστάθμισης:*

(i) αν η μητρική εταιρεία μπορεί να καθορίζει ως αντισταθμισμένο κίνδυνο μόνο τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της μητρικής εταιρείας και των εκμεταλλεύσεων της στο εξωτερικό, ή, αν μπορεί επίσης να καθορίζει ως αντισταθμισμένο κίνδυνο τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ του νομίσματος παρουσίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας και του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

(ii) σε περίπτωση που η μητρική εταιρεία κατέχει έμμεσα τη εκμετάλλευση εξωτερικού, εάν ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί να περιλαμβάνει μόνο τις συναλλαγματικές διαφορές σε λειτουργικά νομίσματα μεταξύ της εκμετάλλευσης εξωτερικού και της άμεσής της μητρικής εταιρείας, ή εάν ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί επίσης να περιλαμβάνει τυχόν συναλλαγματικές διαφορές μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και της τυχόν ενδιάμεσης ή τελικής μητρικής εταιρείας (δηλαδή αν το γεγονός ότι η καθαρή επένδυση στην εκμετάλλευση εξωτερικού που κατέχεται μέσω μιας ενδιάμεσης μητρικής επηρεάζει τον οικονομικό κίνδυνο για την τελική μητρική εταιρεία).

▼ **M10**

(β) *πού μπορεί να κατέχεται το μέσο αντιστάθμισης μέσα στον όμιλο:*

- i) αν μπορεί να υπάρξει σχέση λογιστικής αντιστάθμισης μόνο εφόσον η οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει την καθαρή της επένδυση συνδέεται με το μέσο αντιστάθμισης, ή εάν οποιαδήποτε οικονομική οντότητα του ομίλου μπορεί να κατέχει το μέσο αντιστάθμισης, ασχέτως του λειτουργικού της νομίσιματος.
- ii) εάν η φύση του μέσου αντιστάθμισης (παράγωγο ή μη παράγωγο) ή η μέθοδος ενοποίησης επηρεάζει την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

(γ) *ποια ποσά πρέπει να ανακαταταχθούν από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη κατά τη διάθεση της εκμετάλλευσης εξωτερικού:*

- i) όταν η εκμετάλλευση εξωτερικού που αντισταθμίστηκε διατεθεί, ποια ποσά από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος της μητρικής εταιρείας σε σχέση με το μέσο αντιστάθμισης και σε σχέση με αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού πρέπει να ανακαταταχθούν από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας.
- ii) εάν η μέθοδος ενοποίησης επηρεάζει τον προσδιορισμό των ποσών προς ανακατάταξη από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου και το ποσό του αντισταθμισμένου στοιχείου για το οποίο μπορεί να καθορίζεται σχέση αντιστάθμισης

- 10 Η λογιστική αντιστάθμισης μπορεί να εφαρμόζεται μόνο στις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ του λειτουργικού νομίσιματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και του λειτουργικού νομίσιματος της μητρικής εταιρείας.
- 11 Σε μια αντιστάθμιση των συναλλαγματικών κινδύνων που προκύπτουν από καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσων ή μικρότερων από τη λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εκμετάλλευσης εξωτερικού στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας. Η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων εκμετάλλευσης εξωτερικού, που μπορεί να προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, εξαρτάται από το αν τυχόν χαμηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία της εκμετάλλευσης εξωτερικού έχει εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης για όλα ή μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού και η λογιστικοποίηση διατηρείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας.
- 12 Ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί να καθορίζεται ως η έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει μεταξύ του λειτουργικού νομίσιματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και του λειτουργικού νομίσιματος οποιασδήποτε μητρικής εταιρείας (της άμεσης, ενδιάμεσης ή τελικής μητρικής εταιρείας) αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού. Το γεγονός ότι η καθαρή επένδυση κατέχεται από ενδιάμεση μητρική εταιρεία δεν επηρεάζει την φύση του οικονομικού κινδύνου που προκύπτει από την έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο της τελικής μητρικής εταιρείας.

▼ M10

- 13 Έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, μπορεί να πληροί τα κριτήρια για λογιστική αντιστάθμισης μόνο μία φορά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, εάν τα ίδια καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού αντισταθμίζονται από περισσότερες από μία μητρικές εταιρείες εντός του ομίλου (για παράδειγμα, και για άμεση και για έμμεση μητρική εταιρεία) για τον ίδιο κίνδυνο, μόνο μια σχέση αντιστάθμισης θα πληροί τα κριτήρια για λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας. Μια σχέση αντιστάθμισης που καθορίζεται από μια μητρική εταιρεία στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, δεν χρειάζεται να τηρείται και από άλλη υψηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία. Ωστόσο, εάν δεν τηρείται από την υψηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία, η λογιστική αντιστάθμισης που εφαρμόζεται από την χαμηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία πρέπει να αναστραφεί πριν αναγνωριστεί η λογιστική αντιστάθμισης της μητρικής εταιρείας υψηλότερου επιπέδου.

Πού μπορεί να κατέχεται το μέσο αντιστάθμισης**▼ M53**

- 14 Ένα παράγωγο ή μη παράγωγο μέσο (ή ένας συνδυασμός παράγωγων και μη παράγωγων μέσων) δύναται να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης κατά την αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού. Το (τα) μέσο(-α) αντιστάθμισης μπορεί να κατέχεται(-ονται) από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα ή οντότητες εντός του ομίλου, αρκεί να πληρούνται τα κριτήρια προσδιορισμού, τεκμηρίωσης και αποτελεσματικότητας του ΔΠΧΑ 9 παράγραφος 6.4.1, που αφορούν την αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης. Ειδικότερα, η στρατηγική αντιστάθμισης του ομίλου πρέπει να τεκμηριώνεται με σαφήνεια λόγω της πιθανότητας διαφορετικών καθορισμών σε διαφορετικές βαθμίδες του ομίλου.

▼ M10

- 15 Για τους σκοπούς της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας, η μεταβολή της αξίας του μέσου αντιστάθμισης σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο, υπολογίζεται με αναφορά στο λειτουργικό νόμισμα της μητρικής εταιρείας έναντι του λειτουργικού νομίσματος της οποίας επιμετρείται ο αντισταθμισμένος κίνδυνος, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της λογιστικής αντιστάθμισης. Ανάλογα με το που κρατείται το μέσο αντιστάθμισης, στην περίπτωση απουσίας λογιστικής αντιστάθμισης η συνολική μεταβολή της αξίας μπορεί να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, σε λοιπά συνολικά έσοδα, ή και στα δύο. Ωστόσο, η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας δεν επηρεάζεται από το αν η μεταβολή της αξίας του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα. Το συνολικό αποτελεσματικό τμήμα της μεταβολής, περιλαμβάνεται στα λοιπά συνολικά έσοδα, στα πλαίσια της εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης. Η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας, δεν επηρεάζεται από το αν το μέσο αντιστάθμισης είναι παράγωγο ή μη παράγωγο μέσο ή από τη μέθοδο ενοποίησης.

Διάθεση αντισταθμισμένης εκμετάλλευσης εξωτερικού**▼ M53**

- 16 Όταν διατίθεται μια εκμετάλλευση εξωτερικού που ήταν αντισταθμισμένη, το ποσό που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας σε σχέση με το μέσο αντιστάθμισης, αποτελεί το ποσό απαιτείται να αναγνωρίζεται με βάση το ΔΠΧΑ 9, παράγραφος 6.5.14. Αυτό το ποσό αποτελεί το σωρευτικό κέρδος ή ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης που προσδιορίστηκε ως αποτελεσματική αντιστάθμιση.

▼ M10

- 17 Το ποσό που ανακατατάχθηκε στα αποτελέσματα από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας σε σχέση με την καθαρή επένδυση σε αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 21, παράγραφος 48, είναι το ποσό που περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος αυτής της μητρικής εταιρείας σε σχέση με

▼ **M10**

αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας, το συνολικό καθαρό ποσό που αναγνωρίζεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με όλες τις εκμεταλλεύσεις εξωτερικού, δεν επηρεάζεται από την μέθοδο ενοποίησης. Ωστόσο, είτε η τελική μητρική χρησιμοποιεί την άμεση είτε χρησιμοποιεί τη σταδιακή μέθοδο ενοποίησης⁽¹⁾ αυτό δύναται να επηρεάσει το ποσό που περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με μια επιμέρους εκμετάλλευση εξωτερικού. Η χρήση της σταδιακής μεθόδου ενοποίησης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την ανακατάταξη στα αποτελέσματα ποσού που διαφέρει από αυτό που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Αυτή η διαφορά μπορεί να απαλειφθεί με τον προσδιορισμό του ποσού που έχει σχέση με αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού που θα είχε προκύψει εάν δεν είχε χρησιμοποιηθεί η άμεση μέθοδος ενοποίησης. Η πραγματοποίηση αυτής της προσαρμογής δεν απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 21. Ωστόσο, είναι μια επιλογή λογιστικής πολιτικής που πρέπει να ακολουθείται με συνέπεια για όλες τις καθαρές επενδύσεις.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

▼ **M22**

18 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1 Οκτωβρίου 2008 ή αργότερα. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 14 που πραγματοποιήθηκε από τις *Βελιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α.* τον Απρίλιο 2009 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1 Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή και των δύο νομίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1 Οκτωβρίου 2008, ή την τροποποίηση της παραγράφου 14 πριν από την 1 Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

▼ **M53**

18B Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 5–7, 14, 16, OE1 και OE8 και διαγράφηκε η παράγραφος 18A. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ **M10**

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

19 Το Δ.Λ.Π. 8 ορίζει πώς μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει μια αλλαγή στη λογιστική πολιτική που είναι αποτέλεσμα της αρχικής εφαρμογής μιας Διερμηνείας. Μια οικονομική οντότητα δεν είναι υποχρεωμένη να συμμορφώνεται με αυτές τις απαιτήσεις όταν εφαρμόζει την Διερμηνεία για πρώτη φορά. Εάν μια οικονομική οντότητα είχε προσδιορίσει ένα μέσο αντιστάθμισης ως αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης αλλά η αντιστάθμιση δεν πληροί τους όρους για λογιστική αντιστάθμιση της παρούσης Διερμηνείας, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 39 για να διακόψει μελλοντικά τη χρήση της λογιστικής αντιστάθμισης.

*Προσάρτημα***Οδηγίες Εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της Διερμηνείας.

▼ **M53**

OE1 Το παρόν προσάρτημα επεξηγεί την εφαρμογή της Διερμηνείας χρησιμοποιώντας την εταιρική δομή που απεικονίζεται κατωτέρω. Σε κάθε περίπτωση, οι σχέσεις αντιστάθμισης που περιγράφονται θα ελέγχονται ως προς την αποτελεσματικότητά τους σύμφωνα με το

⁽¹⁾ Η άμεση μέθοδος είναι η μέθοδος ενοποίησης κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται άμεσα στο λειτουργικό νόμισμα της τελικής μητρικής εταιρείας. Η σταδιακή μέθοδος είναι η μέθοδος ενοποίησης κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται πρώτα στο λειτουργικό νόμισμα τυχόν ενδιάμεσης μητρικής εταιρείας (ή μητρικών εταιρειών) και στη συνέχεια μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα της τελικής μητρικής εταιρείας (ή στο νόμισμα παρουσίασης, αν αυτό διαφέρει).

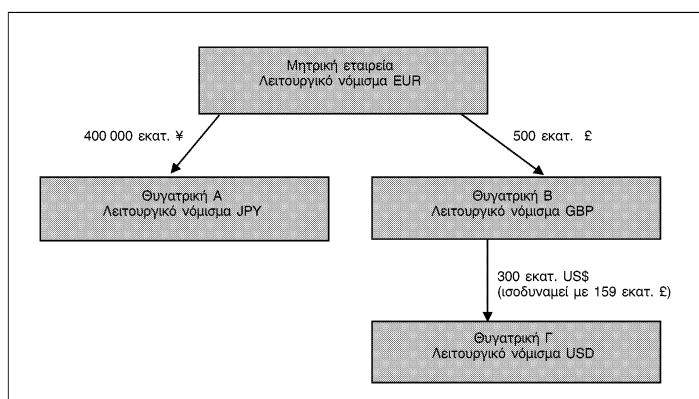
▼ **M53**

ΔΠΧΑ 9, παρότι ο εν λόγω έλεγχος δεν αναλύεται στο παρόν προσάρτημα. Η μητρική εταιρεία, η οποία αποτελεί την τελική μητρική οικονομική οντότητα, παρουσιάζει τις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις στο λειτουργικό της νόμισμα, το ευρώ (EUR). Καθεμία από τις θυγατρικές κατέχεται εξ ολοκλήρου. Η καθαρή επένδυση 500 εκατ. στερλινών της μητρικής εταιρείας στη Θυγατρική Β [λειτουργικό νόμισμα η στερλίνα (GBP)] περιλαμβάνει την καθαρή επένδυση των 159 εκατ. στερλινών της Θυγατρικής Β στη Θυγατρική Γ που αντιστοιχεί σε 300 εκατ. δολάρια ΗΠΑ [λειτουργικό νόμισμα το δολάριο ΗΠΑ (USD)]. Με άλλα λόγια, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της Θυγατρικής Β εκτός από την επένδυσή της στην Θυγατρική Γ, ανέρχονται σε 341 εκατ. στερλίνες.

▼ **M10**

Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου για τον οποίο δύνатаι να προσδιοριστεί σχέση αντιστάθμισης (παράγραφοι 10-13)

OE2 Μια Μητρική εταιρεία δύνатаι να αντισταθμίσει την καθαρή της επένδυση σε κάθε μια από τις Θυγατρικές της Α, Β και Γ για τον συναλλαγματικό κίνδυνο μεταξύ των αντίστοιχων λειτουργικών νομισμάτων τους (Γιεν Ιαπωνίας (JPY), λίρες στερλίνες και δολάρια ΗΠΑ) και ευρώ. Επιπρόσθετα, η Μητρική εταιρεία δύνатаι να αντισταθμίσει τον USD/GBP συναλλαγματικό κίνδυνο μεταξύ των λειτουργικών νομισμάτων της Θυγατρικής Β και της Θυγατρικής Γ. Στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις, η Θυγατρική Β δύνатаι να αντισταθμίσει την καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Γ για τον συναλλαγματικό κίνδυνο μεταξύ των λειτουργικών τους νομισμάτων, δολαρίων ΗΠΑ και λιρών στερλινών. Στα παρακάτω παραδείγματα, ο προσδιορισμένος κίνδυνος είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο, επειδή τα μέσα αντιστάθμισης δεν είναι παράγωγα. Εάν τα μέσα αντιστάθμισης ήταν προθεσμιακά συμβόλαια, η Μητρική εταιρεία θα μπορούσε να προσδιορίσει τον προθεσμιακό συναλλαγματικό κίνδυνο.



Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου για τον οποίο δύνатаι να προσδιοριστεί σχέση αντιστάθμισης (παράγραφοι 10-13)

OE3 Η Μητρική εταιρεία επιθυμεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο από την καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Γ. Ας υποθέσουμε ότι η Θυγατρική Α έχει εξωτερικό δανεισμό US\$300 εκατομμυρίων. Τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της Θυγατρικής Α κατά την αρχή της περιόδου αναφοράς είναι ¥400 000 εκατομμύρια συμπεριλαμβανομένου του προϊόντος του εξωτερικού δανεισμού των US\$300 εκατομμυρίων.

▼ **M10**

OE4 Το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσο ή μικρότερο από τη λογιστική αξία της καθαρής επένδυσης της Μητρικής εταιρείας στην θυγατρική Γ (US\$300 εκατομμύρια) στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις. Στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις η Μητρική εταιρεία μπορεί να προσδιορίσει τα US\$300 εκατομμύρια του εξωτερικού δανεισμού στην θυγατρική Α ως αντιστάθμιση του τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου μεταξύ EUR/USD που συνδέεται με την καθαρή της επένδυση στα US\$300 εκατομμύρια καθαρών περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής Γ. Σε αυτή την περίπτωση, και η συναλλαγματική διαφορά EUR/USD στα US\$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην θυγατρική Α και η συναλλαγματική διαφορά EUR/USD στα US\$300 εκατομμύρια καθαρής επένδυσης στην θυγατρική Γ περιλαμβάνονται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας μετά την εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης.

OE5 Στην περίπτωση απουσίας λογιστικής αντιστάθμισης, η συνολική συναλλαγματική διαφορά USD/EUR στα US\$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην θυγατρική Α θα αναγνωρίζονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας ως ακολούθως:

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας USD/JPY σε ευρώ, στα αποτελέσματα και

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας JPY/EUR στα λοιπά συνολικά έσοδα.

Αντί του προσδιορισμού στην παράγραφο OE4, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις η Μητρική εταιρεία μπορεί να ορίσει τα US\$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην θυγατρική Α ως αντιστάθμιση του GBP/USD τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου μεταξύ θυγατρικής Γ και θυγατρικής Β. Αντιθέτως Σε αυτή την περίπτωση, η συνολική συναλλαγματική διαφορά μεταξύ USD/EUR στα US\$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην θυγατρική Α θα αναγνωρίζονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας ως ακολούθως:

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας GBP/USD στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος που σχετίζεται με την θυγατρική Γ,

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας GBP/JPY σε ευρώ, στα αποτελέσματα και

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας JPY/EUR στα λοιπά συνολικά έσοδα.

OE6 Η Μητρική εταιρεία δεν δύναται να προσδιορίσει τα US\$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού στην θυγατρική Α ως αντιστάθμιση και του EUR/USD τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου και του GBP/USD τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της. Ένα μοναδικό μέσο αντιστάθμισης δύναται να αντισταθμίσει τον ίδιο προσδιορισμένο κίνδυνο μόνο μια φορά. Η θυγατρική Β δεν μπορεί να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμιση στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις, επειδή το μέσο αντιστάθμισης κατέχεται εκτός του ομίλου που περιλαμβάνει την θυγατρική Β και την θυγατρική Γ.

▼ **M10****Πού εντός του ομίλου μπορεί να κατέχεται το μέσο αντιστάθμισης (παράγραφοι 14 και 15);**

OE7 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο OE5, η συνολική μεταβολή στην αξία σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο των US\$300 εκατομμυρίων εξωτερικού δανεισμού στην Θυγατρική Α θα καταχωρείτο και στα αποτελέσματα (τρέχων κίνδυνος USD/JPY) και στα λοιπά συνολικά έσοδα (τρέχων κίνδυνος EUR/JPY) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας, σε περίπτωση απουσίας της λογιστικής αντιστάθμισης. Αμφότερα τα ποσά περιλαμβάνονται για τους σκοπούς αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που ορίζεται στην παράγραφο OE4, επειδή η μεταβολή στην αξία και του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου, υπολογίζονται σε σχέση με το λειτουργικό νόμισμα ευρώ της Μητρικής εταιρείας έναντι του λειτουργικού νομίσματος δολαρίων ΗΠΑ της Θυγατρικής Γ, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της αντιστάθμισης. Η μέθοδος ενοποίησης (δηλαδή η άμεση μέθοδος ή η σταδιακή μέθοδος) δεν επηρεάζει την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

Ποσά που ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση εκμετάλλευσης εξωτερικού (παράγραφοι 16 και 17)▼ **M53**

OE8 Όταν διατίθεται η Θυγατρική Γ, τα ποσά που ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της Μητρικής εταιρείας από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος (ΑΜΣ) είναι:

α) σχετικά με τον εξωτερικό δανεισμό 300 εκατ. δολαρίων ΗΠΑ της Θυγατρικής Α, το ποσό που απαιτείται να αναγνωριστεί βάσει του ΔΠΧΑ 9, δηλαδή η συνολική μεταβολή στην αξία όσον αφορά στον συναλλαγματικό κίνδυνο που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ως το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης· και

▼ **M10**

(β) σχετικά με τα US\$300 εκατομμύρια της καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Γ, το ποσό που προσδιορίζεται από την μέθοδο ενοποίησης της οικονομικής οντότητας. Εάν η Μητρική εταιρεία χρησιμοποιεί την άμεση μέθοδο, το ΑΜΣ της σε σχέση με την Θυγατρική Γ θα προσδιορίζεται άμεσα από την συναλλαγματική ισοτιμία EUR/USD. Εάν η Μητρική εταιρεία χρησιμοποιεί την σταδιακή μέθοδο, το ΑΜΣ της σε σχέση με την Θυγατρική Γ θα προσδιορίζεται από το ΑΜΣ που αναγνωρίζεται από την Θυγατρική Β και που αντικατοπτρίζει την συναλλαγματική ισοτιμία GBP/USD που έχει μετατραπεί στο λειτουργικό νόμισμα της Μητρικής εταιρείας χρησιμοποιώντας την συναλλαγματική ισοτιμία EUR/GBP. Η χρήση της σταδιακής μεθόδου ενοποίησης από την Μητρική εταιρεία σε προηγούμενες περιόδους δεν απαιτεί αλλά ούτε της απαγορεύει να προσδιορίσει το ποσό του ΑΜΣ προς ανακατάταξη όταν διαθέσει την Θυγατρική Γ ώστε να είναι το ποσό που θα είχε αναγνωρίσει αν είχε πάντα χρησιμοποιήσει την άμεση μέθοδο, ανάλογα με την λογιστική της πολιτική.

Αντιστάθμιση περισσότερων από μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού (παράγραφοι 11, 13 και 15)

OE9 Τα παρακάτω παραδείγματα επεξηγούν πώς στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας ο κίνδυνος που μπορεί να αντισταθμιστεί είναι πάντα ο κίνδυνος μεταξύ του λειτουργικού της νομίσματος (ευρώ) και των λειτουργικών νομισμάτων των Θυγατρικών Β και Γ. Ασχέτως με το πώς προσδιορίζονται οι αντισταθμίσεις, τα μέγιστα ποσά που μπορούν να αποτελούν αποτελεσματικές αντισταθμίσεις για συμπερίληψη στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας όταν αντισταθμίζονται και οι δύο εκμεταλλεύσεις εξωτερικού, είναι US\$300 εκατομμύρια για κίνδυνο EUR/USD και £341 εκατομμύρια για κίνδυνο EUR/GBP. Άλλες μεταβολές στην αξία λόγω των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες, περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της Μητρικής εταιρείας. Θα ήταν, φυσικά, δυνατό για την Μητρική εταιρεία να προσδιορίσει τα US\$300 εκατομμύρια μόνο για μεταβολές στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία USD/GBP ή £500 εκατομμύρια μόνο για μεταβολές στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία GBP/EUR.

▼ **M10****Η Μητρική εταιρεία κατέχει μέσα αντιστάθμισης σε USD και GBP**

OE10 Η Μητρική εταιρεία μπορεί να επιθυμεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο στην καθαρή της επένδυση στην θυγατρική Β καθώς και σε αυτή σε σχέση με την θυγατρική Γ. Ας υποθέσουμε ότι η Μητρική εταιρεία κατέχει κατάλληλα μέσα αντιστάθμισης σε δολάρια ΗΠΑ και λίρες στερλίνες τα οποία μπορεί να ορίσει ως αντισταθμίσεις των καθαρών της επενδύσεων στην θυγατρική Β και στην θυγατρική Γ. Οι ορισμοί που μπορεί να κάνει η Μητρική εταιρεία στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα αλλά δεν περιορίζονται σε αυτά:

(α) Μέσο αντιστάθμισης US\$300 εκατομμυρίων καθορισμένο ως αντιστάθμιση των US\$300 εκατομμυρίων καθαρής επένδυσης στην θυγατρική Γ με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συνάλλαγμα (EUR/USD) μεταξύ της Μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Γ και μέχρι του ποσού του μέσου αντιστάθμισης £341 εκατομμυρίων καθορισμένου ως αντιστάθμιση των £341 εκατομμυρίων καθαρής επένδυσης στην θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συνάλλαγμα (EUR/GBP) μεταξύ της Μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Β.

(β) Μέσο αντιστάθμισης US\$300 εκατομμυρίων καθορισμένο ως αντιστάθμιση των US\$300 εκατομμυρίων καθαρής επένδυσης στην θυγατρική Γ με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικούς κινδύνους (GBP/USD) μεταξύ της θυγατρικής Β και της θυγατρικής Γ και μέχρι του ποσού του μέσου αντιστάθμισης £500 εκατομμυρίων καθορισμένου ως αντιστάθμιση των £500 εκατομμυρίων καθαρής επένδυσης στην θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συνάλλαγμα (EUR/GBP) μεταξύ της Μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Β.

OE11 Ο κίνδυνος EUR/USD από την καθαρή επένδυση της Μητρικής Εταιρείας στην θυγατρική Γ, είναι διαφορετικός κίνδυνος από τον κίνδυνο EUR/GBP από την καθαρή επένδυση της Μητρικής Εταιρείας στην θυγατρική Β. Ωστόσο, στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο OE10(α), με τον προσδιορισμό του μέσου αντιστάθμισης USD που κατέχει, η Μητρική Εταιρεία έχει ήδη πλήρως αντισταθμίσει τον κίνδυνο EUR/USD από την καθαρή της επένδυση στην θυγατρική Γ. Εάν η Μητρική Εταιρεία επίσης προσδιόρισε ένα μέσο σε GBP που κατέχει ως αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσής της ύψους £500 εκατομμυρίων στην θυγατρική Β, £159 εκατομμύρια από αυτή την καθαρή επένδυση, που αντιπροσωπεύουν το αντίστοιχο σε GBP της καθαρής της επένδυσης σε USD στην θυγατρική Γ, θα μπορούσε να αντισταθμιστεί δύο φορές για κίνδυνο GBP/EUR στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας.

OE12 Στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο OE10(β), αν η Μητρική εταιρεία προσδιορίσει τον αντισταθμισμένο κίνδυνο ως τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο (GBP/USD) μεταξύ της θυγατρικής Β και της θυγατρικής Γ, μόνο το σκέλος GBP/USD της μεταβολής στην αξία του μέσου αντιστάθμισης US\$300 εκατομμυρίων περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με την θυγατρική Γ. Το υπόλοιπο της μεταβολής (αντίστοιχο με την μεταβολή GBP/EUR στα £159 εκατομμύρια) περιλαμβάνεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα της Μητρικής εταιρείας, όπως στην παράγραφο OE5. Επειδή ο προσδιορισμός του κινδύνου USD/GBP μεταξύ των θυγατρικών Β και Γ δεν περιλαμβάνει τον κίνδυνο GBP/EUR, η Μητρική εταιρεία μπορεί επίσης να ορίσει έως £500 εκατομμύρια από την καθαρή της επένδυση στην θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συνάλλαγμα (GBP/EUR), μεταξύ της Μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Β.

▼ **M10****H Θυγατρική Β κατέχει το μέσο αντιστάθμισης σε USD**

- OE13 Ας υποθέσουμε ότι η Θυγατρική Β κατέχει US\$300 εκατομμύρια εξωτερικού χρέους το προϊόν των οποίων μεταβιβάστηκε στην Μητρική εταιρεία μέσω δανείου μεταξύ εταιρειών σε λίρες στερλίνες. Επειδή και τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της αυξήθηκαν κατά £159 εκατομμύρια, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της Θυγατρικής Β δεν αλλάζουν. Η Θυγατρική Β θα μπορούσε να ορίσει το εξωτερικό χρέος ως αντιστάθμιση του κινδύνου GBP/USD της καθαρής της επένδυσης στην Θυγατρική Γ στις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις. Η Μητρική Εταιρεία θα μπορούσε να διατηρήσει τον προσδιορισμό αυτού του μέσου αντιστάθμισης της Θυγατρικής Β ως αντιστάθμιση της καθαρής της επένδυσής στην Θυγατρική Γ για τον κίνδυνο GBP/USD (βλ. παράγραφο 13) και η Μητρική εταιρεία θα μπορούσε να ορίσει το μέσο αντιστάθμισης σε GBP που κατέχει ως αντιστάθμιση για το σύνολο της καθαρής της επένδυσης £500 εκατομμυρίων στην Θυγατρική Β. Η πρώτη αντιστάθμιση, προσδιορισμένη από την Θυγατρική Β, θα έπρεπε να εκτιμηθεί αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της Θυγατρικής Β (λίρες στερλίνες) και η δεύτερη αντιστάθμιση, ορισμένη από τη Μητρική εταιρεία, να εκτιμηθεί αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της Μητρικής εταιρείας (ευρώ). Σε αυτή την περίπτωση, μόνον ο κίνδυνος GBP/USD από την καθαρή επένδυση της Μητρικής εταιρείας στην Θυγατρική Γ έχει αντισταθμιστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας από το μέσο αντιστάθμισης σε USD, όχι ο συνολικός κίνδυνος EUR/USD. Συνεπώς, ο συνολικός κίνδυνος EUR/GBP από την καθαρή επένδυση £500 εκατομμυρίων της Μητρικής εταιρείας στην Θυγατρική Β μπορεί να αντισταθμιστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας.
- OE14 Ωστόσο, πρέπει επίσης να εξεταστεί η λογιστικοποίηση του δανείου των £159 εκατομμυρίων της Μητρικής εταιρείας που πρέπει να αποπληρωθεί στην Θυγατρική Β. Εάν το πληρωτέο δάνειο της Μητρικής εταιρείας δεν θεωρηθεί μέρος της καθαρής της επένδυσης στην Θυγατρική Β επειδή δεν πληροί τους όρους του Δ.Λ.Π. 21 παράγραφος 15, η συναλλαγματική διαφορά GBP/EUR που προκύπτει από τη μετατροπή θα έπρεπε να περιληφθεί στα ενοποιημένα αποτελέσματα της Μητρικής εταιρείας. Εάν το δάνειο των £159 εκατομμυρίων πληρωτέο στην Θυγατρική Β θεωρηθεί μέρος της καθαρής επένδυσης της Μητρικής εταιρείας, η εν λόγω καθαρή επένδυση θα ήταν μόνο £341 εκατομμύρια και το ποσό που θα όριζε η Μητρική εταιρεία ως αντισταθμισμένο στοιχείο για τον κίνδυνο GBP/EUR θα μειωνόταν ανάλογα από £500 εκατομμύρια σε £341 εκατομμύρια.
- OE15 Εάν η Μητρική εταιρεία ανέστρεφε την σχέση αντιστάθμισης που ορίστηκε από την Θυγατρική Β, η Μητρική εταιρεία θα μπορούσε να ορίσει τα US\$300 εκατομμύρια εξωτερικού δανεισμού που κατέχει η Θυγατρική Β ως αντιστάθμιση της καθαρής της επένδυσης US\$300 εκατομμυρίων στην Θυγατρική Γ για κίνδυνο EUR/USD και να ορίσει το μέσο αντιστάθμισης σε GBP που κατέχει η ίδια ως αντιστάθμιση ύψους μόνο μέχρι £341 εκατομμυρίων της καθαρής επένδυσης στην Θυγατρική Β. Σε αυτή την περίπτωση η αποτελεσματικότητα και των δύο αντισταθμίσεων θα υπολογιζόταν αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της Μητρικής εταιρείας (ευρώ). Συνεπώς, και η μεταβολή της αξίας USD/GBP του εξωτερικού δανεισμού που κατέχεται από την Θυγατρική Β και η μεταβολή της αξίας GBP/EUR του δανείου της Μητρικής εταιρείας πληρωτέου στην Θυγατρική Β (αντίστοιχο συνολικά με το USD/EUR) θα συμπεριλαμβάνονταν στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Μητρικής εταιρείας. Επειδή η Μητρική εταιρεία έχει ήδη πλήρως αντισταθμίσει τον κίνδυνο EUR/USD από την καθαρή της επένδυση στην Θυγατρική Γ, μπορεί να αντισταθμίσει μόνο μέχρι £341 εκατομμύρια για τον κίνδυνο EUR/GBP της καθαρής της επένδυσης στην Θυγατρική Β.

▼ **M17****ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.17***Διανομές Μη-Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων σε Ιδιοκτήτες*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Δ.Π.Χ.Α. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008)
- Δ.Π.Χ.Α. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*
- Δ.Π.Χ.Α. 7 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις*

▼ **M32**

- Δ.Π.Χ.Α. 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*

▼ **M33**

- ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*

▼ **M17**

- Δ.Λ.Π.1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)
- Δ.Λ.Π. 10 *Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς*
- Δ.Λ.Π. 27 *Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο 2008)

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Ενίοτε μια οικονομική οντότητα διανέμει περιουσιακά στοιχεία εκτός από μετρητά (μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία) ως μερίσματα στους ιδιοκτήτες της⁽¹⁾ που δρουν υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες. Στις περιπτώσεις αυτές, μια οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να δώσει στους ιδιοκτήτες της την επιλογή να λάβουν είτε μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή. Η Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. έλαβε αιτήσεις για καθοδήγηση σχετικά με το πώς μια οικονομική οντότητα πρέπει να αντιμετωπίζει λογιστικά αυτές τις διανομές.
- 2 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) δεν παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο που μια οικονομική οντότητα πρέπει να επιμετρά τις διανομές προς τους ιδιοκτήτες της (κοινώς γνωστές ως μερίσματα). Το Δ.Λ.Π. 1 απαιτεί να παρουσιάζει μια οικονομική οντότητα λεπτομέρειες σχετικά με τα μερίσματα που αναγνωρίζονται ως διανομές προς τους ιδιοκτήτες είτε στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στις ακόλουθες μορφές μη αμφίδρομων διανομών περιουσιακών στοιχείων από μια οικονομική οντότητα προς τους ιδιοκτήτες της που δρουν υπό την ιδιότητά τους αυτή:
 - (α) διανομές μη-ταμειακών περιουσιακών στοιχείων (ήτοι στοιχεία ενσωμάτων παγίων, επιχειρήσεις όπως προσδιορίζονται στο Δ.Π.Χ.Α. 3, δικαιώματα ιδιοκτησίας σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή ομάδες διάθεσης όπως προσδιορίζονται στο Δ.Π.Χ.Α. 5), και
 - (β) διανομές που επιτρέπουν στους ιδιοκτήτες να λάβουν είτε μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή.
- 4 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται μόνο σε διανομές στις οποίες όλοι οι ιδιοκτήτες συμμετοχικών τίτλων της ίδιας κατηγορίας έχουν την ίδια αντιμετώπιση.

⁽¹⁾ Η παράγραφος 7 του Δ.Λ.Π. 1 χαρακτηρίζει ιδιοκτήτες τους κατόχους μέσων που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι.

▼ M17

- 5 Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε διανομή μη-ταμειακού περιουσιακού στοιχείου που τελικά ελέγχεται από το ίδιο μέρος ή μέρη πριν και μετά τη διανομή. Η εξαίρεση αυτή εφαρμόζεται σε ατομικές, ξεχωριστές, και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή.
- 6 Σύμφωνα με την παράγραφο 5, η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε διανομή μη-ταμειακού περιουσιακού στοιχείου που τελικά ελέγχεται από τα ίδια μέρη πριν και μετά τη διανομή. Η παράγραφος B2 του Δ.Π.Χ.Α. 3 δηλώνει ότι «Μια ομάδα ατόμων θεωρείται ότι ελέγχει μια οικονομική οντότητα όταν, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, έχει συλλογικά το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της, ούτως ώστε να αποκομίζονται οφέλη από τις δραστηριότητές της». Επομένως, για να μην εμπεριέχεται στο πεδίο εφαρμογής αυτής της Διερμηνείας μια διανομή, επειδή τα ίδια μέρη ελέγχουν το περιουσιακό στοιχείο και πριν και μετά τη διανομή, μια ομάδα μεμονωμένων μετόχων που λαμβάνουν τη διανομή πρέπει να έχει, βάσει συμβατικών διακανονισμών, αυτό το συλλογικό δικαίωμα επί της οικονομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή.

▼ M32

- 7 Σύμφωνα με την παράγραφο 5, η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα διανέμει κάποια από τα δικαιώματα ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική, αλλά διατηρεί τον έλεγχό της. Η οικονομική οντότητα που προβαίνει στη διανομή που έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μια μη ελέγχουσα συμμετοχή στη θυγατρική της αντιμετωπίζει λογιστικά την διανομή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10.

▼ M17

- 8 Η Διερμηνεία αναφέρεται μόνο στη λογιστική αντιμετώπιση από μια οικονομική οντότητα που προβαίνει σε μη ταμειακή διανομή περιουσιακών στοιχείων. Δεν καλύπτει τη λογιστική αντιμετώπιση από τους μετόχους που λαμβάνουν τη διανομή αυτή.

ΘΕΜΑΤΑ

- 9 Όταν μια οικονομική οντότητα ανακοινώνει μια διανομή και έχει την δέσμευση να διανείμει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία στους ιδιοκτήτες της, πρέπει να αναγνωρίσει μια υποχρέωση για το πληρωτέο μέρισμα. Κατά συνέπεια, η παρούσα Διερμηνεία επιλαμβάνεται των ακόλουθων θεμάτων:
- (α) Πότε πρέπει η οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει το πληρωτέο μέρισμα;
- (β) Πώς πρέπει η οικονομική οντότητα να επιμετρήσει το πληρωτέο μέρισμα;
- (γ) Όταν η οικονομική οντότητα διακανονίζει το πληρωτέο μέρισμα, πώς πρέπει να λογιστικοποιήσει τυχόν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Πότε αναγνωρίζεται ένα πληρωτέο μέρισμα

- 10 Η υποχρέωση καταβολής ενός μερίσματος πρέπει να αναγνωρίζεται όταν το μέρισμα έχει λάβει την πρόποσα έγκριση και έχει πάψει να τελεί υπό την διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας, που είναι η ημερομηνία:
- (α) κατά την οποία η ανακοίνωση του μερίσματος, από τη διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο, εγκρίνεται από την κατάλληλη αρχή, δηλαδή τους μετόχους, εάν η δικαιοδοσία απαιτεί την έγκρισή τους, ή
- (β) κατά την οποία το μέρισμα ανακοινώνεται, από τη διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο, εάν δεν απαιτείται περαιτέρω έγκριση από τη δικαιοδοσία.

▼ M17**Επιμέτρηση ενός πληρωτέου μερίσματος**

- 11 Μια οικονομική οντότητα θα επιμετρά την υποχρέωσή της να διανείμει μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία ως μερίσμα προς τους ιδιοκτήτες της στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων προς διανομή.
- 12 Στην περίπτωση που μια οικονομική οντότητα επιτρέπει στους ιδιοκτήτες της την επιλογή να λάβουν είτε ένα μη-ταμειακό περιουσιακό στοιχείο είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή, η οικονομική οντότητα θα εκτιμήσει το πληρωτέο μερίσμα λαμβάνοντας υπόψη και την εύλογη αξία κάθε επιλογής και την πιθανότητα που συσχετίζεται με την επιλογή από τους ιδιοκτήτες της κάθε εναλλακτικής περίπτωσης.
- 13 Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού, η οικονομική οντότητα θα επανεξετάσει και θα αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος, ενώ οι τυχόν αλλαγές στη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια ως προσαρμογές του ποσού της διανομής.

Λογιστική αντιμετώπιση τυχόν διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος, όταν η οικονομική οντότητα διακανονίζει το πληρωτέο μερίσμα.

- 14 Όταν η οικονομική οντότητα διακανονίζει το πληρωτέο μερίσμα, πρέπει να αναγνωρίσει τυχόν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος στα αποτελέσματα.

Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις

- 15 Η οικονομική οντότητα θα παρουσιάσει τη διαφορά που περιγράφηκε στην παράγραφο 14 ως διακεκριμένο συγκεκριμένο κονδύλιο στα αποτελέσματα.
- 16 Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες, αν αρμόζει:
- (α) τη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου, και
 - (β) την αύξηση ή τη μείωση της λογιστικής αξίας που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σύμφωνα με την παράγραφο 13, ως αποτέλεσμα της μεταβολής της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων προς διανομή.

▼ M33

- 17 Εάν, μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά προτού εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, μια οντότητα ανακοινώσει μερίσμα το οποίο θα διανείμει ως μη-ταμειακό περιουσιακό στοιχείο, θα γνωστοποιεί:

▼ M17

- (α) τη φύση του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου,
- (β) τη λογιστική αξία του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, και

▼ M33

- γ) την εύλογη αξία του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της περιόδου αναφοράς, εάν διαφέρει από τη λογιστική αξία του και τις πληροφορίες για τη μέθοδο (τις μεθόδους) που χρησιμοποιήθηκε(-αν) για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 93 (στοιχεία β), δ), ζ) και θ) και της παραγράφου 99 του ΔΠΧΑ 13.

▼ M17

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 18 Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2009. Η αναδρομική εφαρμογή δεν επιτρέπεται. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εφόσον μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτή τη Διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει επίσης και το Δ.Π.Χ.Α. 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008) και το Δ.Π.Χ.Α. 5 (όπως τροποποιείται από την παρούσα Διερμηνεία).

▼ M32

- 19 Το ΔΠΧΑ 10, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποίησε την παράγραφο 7. Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 10.

▼ M33

- 20 Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση της παραγράφου 17. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼ M52

▼ **M28****ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 19****Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους**
ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων ⁽¹⁾
- ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
- ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων

▼ **M53**

- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα

▼ **M33**

- ΔΠΧΑ 13 Επιμέτρηση εύλογης αξίας

▼ **M28**

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

▼ **M53**▼ **M28**

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

- 1 Η διαπραγμάτευση των όρων τακτοποίησης μιας οικονομικής υποχρέωσης μεταξύ οφειλέτη και πιστωτή μπορεί να οδηγήσει στην μερική ή ολική εξόφληση της υποχρέωσης αυτής με την έκδοση από των οφειλέτη συμμετοχικών τίτλων προς τον πιστωτή. Οι συναλλαγές αυτές αναφέρονται ορισμένες φορές ως «ανταλλαγή χρέους με μετοχές». Η ΕΔΔΠΧΑ έλαβε αιτήσεις παροχής οδηγιών σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών αυτών.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Η παρούσα Διερμηνεία αφορά την λογιστική αντιμετώπιση σε περίπτωση που μια οντότητα διαπραγματεύεται τους όρους οικονομικής υποχρέωσης και καταλήγει στην έκδοση μετοχών προς τον πιστωτή για την ολική ή μερική εξόφληση της εν λόγω υποχρέωσης. Δεν αφορά τον λογιστικό χειρισμό από τον πιστωτή.
- 3 Η οντότητα δεν εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία σε συναλλαγές στις οποίες:
 - (α) ο πιστωτής είναι επίσης άμεσος ή έμμεσος μέτοχος και ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
 - (β) ο πιστωτής και η οντότητα ελέγχονται από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη πριν και μετά τη συναλλαγή και η ουσία της συναλλαγής περιλαμβάνει διανομή συμμετοχικών τίτλων από την οντότητα ή εισφορά μετοχικού κεφαλαίου σε αυτήν.
 - (γ) η εξόφληση της οικονομικής υποχρέωσης με την έκδοση μετοχών είναι σύμφωνη με τους αρχικούς όρους της οικονομικής υποχρέωσης.

ΘΕΜΑΤΑ

▼ **M53**

- 4 Η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα ζητήματα:
 - α) Υπάρχουν συμμετοχικοί τίτλοι τους οποίους εκδίδει η οικονομική οντότητα για τη μερική ή ολική εξόφληση μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αποτελούν «αντάλλαγμα που καταβάλλεται», σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9;

⁽¹⁾ ► **M68** Αναφορά στο Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων της ΕΔΛΠ που είχε υιοθετήσει το ΣΔΛΠ το 2001, το οποίο ίσχυε όταν συντασσόταν η Διερμηνεία. ◀

▼ **M28**

- (β) Με ποιόν τρόπο επιμετρά αρχικά η οντότητα τους συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται για την εξόφληση ανάλογης οικονομικής οφειλής;
- (γ) Πώς πρέπει να καταλογίσει η οντότητα τυχόν διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της οικονομικής υποχρέωσης που εξοφλήθηκε και του ποσού της αρχικής επιμέτρησης των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ

▼ **M53**

- 5 Οι συμμετοχικοί τίτλοι τους οποίους εκδίδει η οικονομική οντότητα προς τον πιστωτή για τη μερική ή ολική εξόφληση μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αποτελούν «αντάλλαγμα που καταβάλλεται», σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα αφαιρεί τη χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή τμήμα της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) από την κατάσταση οικονομικής θέσης όταν, και μόνον όταν, έχει εξοφληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.1 του ΔΠΧΑ 9.

▼ **M28**

- 6 Κατά την αρχική αναγνώριση συμμετοχικών τίτλων που έχουν εκδοθεί υπέρ πιστωτή για την πλήρη ή μερική εξόφληση οικονομικής υποχρέωσης, η οντότητα επιμετρά τους τίτλους αυτούς στην εύλογη αξία τους, εκτός εάν δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αυτής αξίας.

▼ **M53**

- 7 Εάν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται δεν είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε οι συμμετοχικοί τίτλοι επιμετρώνται κατά τρόπο ώστε να αντικατοπτρίζεται η εύλογη αξία της εξοφλούμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας εξοφλούμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. κατάθεση όψεως) δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 47 του ΔΠΧΑ 13.

▼ **M28**

- 8 Εφόσον εξοφλείται μέρος μόνον της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, η οντότητα εκτιμά κατά πόσον τμήμα του καταβληθέντος ανταλλάγματος συνδέεται με μεταβολή των όρων της υποχρέωσης που παραμένει ανεξόφλητη. Εάν τμήμα του ανταλλάγματος που καταβάλλεται όντως συνδέεται με μεταβολή των όρων της ανεξόφλητης υποχρέωσης, η οντότητα επιμερίζει το καταβληθέν ανάλλαγμα μεταξύ του τμήματος της εξοφληθείσας υποχρέωσης και εκείνου της ανεξόφλητης. Κατά τον επιμερισμό αυτό, η οντότητα συνυπολογίζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που συνδέονται με τη συναλλαγή.

▼ **M53**

- 9 Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήμα της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται και του καταβαλλόμενου ανταλλάγματος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9. Οι εκδιδόμενοι συμμετοχικοί τίτλοι αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται κατά την ημερομηνία εξόφλησης της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήματος της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης).

- 10 Όταν εξοφλείται τμήμα μόνο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, το ανάλλαγμα επιμερίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 8. Το ανάλλαγμα που επιμερίζεται στην εναπομένουσα υποχρέωση αποτελεί τμήμα της εκτίμησης του αν έχουν μεταβληθεί ουσιαδώς οι όροι της εναπομένουσας υποχρέωσης. Εάν η εναπομένουσα υποχρέωση έχει μεταβληθεί ουσιαδώς, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη μεταβολή ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και την αναγνώριση της νέας υποχρέωσης, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 3.3.2 του ΔΠΧΑ 9.

▼ **M28**

- 11 Η οντότητα γνωστοποιεί κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με τις παραγράφους 9 και 10 ως χωριστό κονδύλι στα αποτελέσματα ή στο προσάρτημα.

▼ M28

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- 12 Οι οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιουλίου 2010, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 13 Οι οντότητες εφαρμόζουν κάποια μεταβολή στην ακολουθούμενη λογιστική πολιτική σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 από την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται.

▼ M33

- 15 Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση της παραγράφου 7. Μια οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

▼ M53

- 17 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 5, 7, 9 και 10 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 14 και 16. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.

▼ **M33****ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΛΛΗΠΑΧΑ 20****Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας**

ΕΓΓΡΑΦΑ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

— *Εννοιολογικό πλαίσιο για την χρηματοοικονομική αναφορά* ⁽¹⁾

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*

— ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα Πάγια*

— ΔΛΠ 38 *Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

- 1 Στις δραστηριότητες επιφανειακής εξόρυξης, οι οντότητες είναι δυνατό να χρειαστεί να απομακρύνουν στείρα υλικά («υπερκείμενα») προκειμένου να αποκτήσουν πρόσβαση σε κοιτάσματα μεταλλευμάτων. Η εν λόγω δραστηριότητα απομάκρυνσης των στείρων είναι γνωστή ως «αποκάλυψη».
- 2 Κατά τη φάση ανάπτυξης του ορυχείου (πριν την έναρξη της παραγωγής), το κόστος της αποκάλυψης συνήθως κεφαλαιοποιείται ως μέρος του αποσβεστέου κόστους των κτισμάτων, της ανάπτυξης και της κατασκευής του ορυχείου. Οι εν λόγω κεφαλαιοποιημένες δαπάνες αποσβένονται σε συστηματική βάση, συνήθως με τη χρήση της μεθόδου των μονάδων παραγωγής, από τη στιγμή που αρχίζει η παραγωγή.
- 3 Μια μεταλλευτική οντότητα μπορεί να συνεχίσει να απομακρύνει τα υπερκείμενα και να δημιουργεί κόστος αποκάλυψης κατά τη διάρκεια της φάσης της παραγωγής του ορυχείου.
- 4 Το απομακρυνόμενο υλικό κατά την αποκάλυψη στη φάση της παραγωγής δεν θα είναι αναγκαστικά 100 τοις εκατό στείρο· συχνά, θα είναι συνδυασμός σιδηρομεταλλεύματος και στείρων. Η αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο μπορεί να κυμαίνεται από χαμηλό, μη οικονομικά εκμεταλλεύσιμο επίπεδο έως πολύ υψηλό επίπεδο κερδοφορίας. Η απομάκρυνση υλικού με χαμηλή αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την παραγωγή κάποιου χρησιμοποιήσιμου υλικού, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αποθεμάτων. Η απομάκρυνση αυτή μπορεί επίσης να παράσχει πρόσβαση σε βαθύτερα επίπεδα υλικών τα οποία έχουν υψηλότερη αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο. Συνεπώς, η δραστηριότητα της αποκάλυψης μπορεί να αποφέρει δύο οφέλη για την οντότητα: χρησιμοποιήσιμο μέταλλευμα για την παραγωγή αποθέματος και βελτιωμένη πρόσβαση σε περαιτέρω ποσότητες υλικού το οποίο θα εξορυχθεί μελλοντικά.
- 5 Η παρούσα Διερμηνεία πραγματεύεται τον χρόνο και τον τρόπο χωριστού καταλογισμού των δύο αυτών οφελών που προκύπτουν από τη δραστηριότητα αποκάλυψης, καθώς και τον τρόπο επιμέτρησης των οφελών αυτών σε αρχική και μεταγενέστερη φάση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 6 Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται στο κόστος απομάκρυνσης των στείρων το οποίο δημιουργείται σε δραστηριότητες επιφανειακής εξόρυξης κατά τη διάρκεια της φάσης παραγωγής του ορυχείου («κόστος αποκάλυψης κατά την παραγωγή»).

⁽¹⁾ ► **M68** Αναφορά στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά* που εκδόθηκε το 2010, το οποίο ίσχυε όταν συντασσόταν η Διερμηνεία. ◀

▼ **M33****ΒΑΣΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ**

- 7 Η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα θέματα:
- α) αναγνώριση του κόστους αποκάλυψης κατά την παραγωγή ως περιουσιακού στοιχείου·
 - β) αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης· και
 - γ) μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης.

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ**Αναγνώριση του κόστους αποκάλυψης κατά την παραγωγή ως περιουσιακού στοιχείου**

- 8 Στο βαθμό που το όφελος από τη δραστηριότητα αποκάλυψης πραγματοποιείται με τη μορφή παραγόμενου αποθέματος, η οντότητα καταλογίζει το κόστος της εν λόγω δραστηριότητας σύμφωνα με τις αρχές του ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*. Στο βαθμό που το όφελος έχει τη μορφή καλύτερης πρόσβασης στο μέταλλευμα, η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος αυτό ως μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 9 κατωτέρω. Η Διερμηνεία αναφέρεται στο μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ως το «περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης».
- 9 Η οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο δραστηριότητας αποκάλυψης εάν, και μόνον εάν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
- α) είναι πιθανόν ότι το μελλοντικό οικονομικό όφελος (καλύτερη πρόσβαση στο κοίτασμα) που συνδέεται με τη δραστηριότητα αποκάλυψης θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα·
 - β) η οντότητα μπορεί να εντοπίσει το συστατικό του κοιτάσματος για το οποίο έχει βελτιωθεί η πρόσβαση· και
 - γ) το κόστος της δραστηριότητας αποκάλυψης που συνδέεται με το συστατικό αυτό μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.
- 10 Το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης καταλογίζεται ως προσθήκη ή ως βελτίωση υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου. Με άλλα λόγια, το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης θα καταλογιστεί ως μέρος υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου.
- 11 Η ταξινόμηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης ως ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι η ίδια με εκείνη για το υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο. Με άλλα λόγια, η φύση του υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου καθορίζει αν η οντότητα θα ταξινομήσει τη δραστηριότητα αποκάλυψης ως ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης

- 12 Η οντότητα επιμετρά αρχικά το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης στο κόστος, το οποίο προκύπτει ως η σώρευση των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν άμεσα για την εκτέλεση της δραστηριότητας αποκάλυψης η οποία βελτιώνει την πρόσβαση στο εντοπισμένο συστατικό μεταλλεύματος, συν πρόβλεψη για άμεσα καταλογιστέα γενικά έξοδα. Συγχρόνως με τη δραστηριότητα αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής είναι δυνατό να λάβουν χώρα ορισμένες παράπλευρες εργασίες, οι οποίες όμως δεν είναι απαραίτητες για τη συνέχιση της δραστηριότητας αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής σύμφωνα με το πρόγραμμα. Το συναφές με τις παράπλευρες αυτές εργασίες κόστος δεν περιλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης.

▼ **M33**

- 13 Όταν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης και των παραγόμενων αποθεμάτων δεν αναγνωρίζονται χωριστά, η οντότητα κατανέμει το κόστος αποκάλυψης κατά την παραγωγή μεταξύ του αποθέματος που παρήχθη και του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης με τη χρήση βάσης κατανομής σύμφωνα με ένα σχετικό μέτρο παραγωγής. Το εν λόγω μέτρο παραγωγής υπολογίζεται για το εντοπισμένο συστατικό του κοιτάσματος και χρησιμοποιείται ως στοιχείο αναφοράς για τον προσδιορισμό του βαθμού στον οποίο έχει λάβει χώρα η πρόσθετη δραστηριότητα δημιουργίας μελλοντικού οφέλους. Παραδείγματα τέτοιων μέτρων αποτελούν τα εξής:
- α) το κόστος των αποθεμάτων που παρήχθησαν σε σύγκριση με το αναμενόμενο κόστος·
 - β) ο όγκος των στείρων που εξορυχτήκαν σε σύγκριση με αναμενόμενο όγκο, για δεδομένο όγκο παραγωγής μεταλλεύματος· και
 - γ) η περιεκτικότητα του εξορυχθέντος ορυκτού σε μέταλλευμα σε σύγκριση με την αναμενόμενη περιεκτικότητα σε μέταλλευμα που πρόκειται να εξορυχθεί, για δεδομένη ποσότητα παραγωγής ορυκτού.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης

- 14 Μετά την αρχική αναγνώριση, το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης λογιστικοποιείται είτε στο κόστος του είτε στο αναπροσαρμοσμένο ποσό του μείον την απόσβεση και μείον τις ζημιές λόγω απομείωσης, κατά τον ίδιο τρόπο όπως και για το υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του οποίου αποτελεί μέρος.
- 15 Το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης αποσβένεται σε συστηματική βάση, στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος στο οποίο αποκτάται καλύτερη πρόσβαση ως αποτέλεσμα της δραστηριότητας αποκάλυψης. Εφαρμόζεται η μέθοδος των μονάδων παραγωγής εκτός εάν κάποια άλλη μέθοδος είναι καταλληλότερη.
- 16 Η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος η οποία χρησιμοποιείται για την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης θα διαφέρει από την αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή που χρησιμοποιείται για την απόσβεση του ίδιου του ορυχείου και των σχετικών με το ορυχείο περιουσιακών στοιχείων. Η εξαίρεση σε αυτό αφορά τις περιορισμένες εκείνες περιπτώσεις στις οποίες η δραστηριότητα αποκάλυψης παρέχει καλύτερη πρόσβαση σε ολόκληρο το εναπομένον κοιτάσμα. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει προς το τέλος της ωφέλιμης ζωής του ορυχείου όταν το εντοπισμένο συστατικό αντιπροσωπεύει το τελικό μέρος του μεταλλεύματος που πρόκειται να εξορυχθεί.

▼ **M33***Προσάρτημα Α***Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας και έχει το ίδιο κύρος με τα λοιπά μέρη της Διερμηνείας.

- A1 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- A2 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία στο κόστος αποκάλυψης κατά τη φάση της παραγωγής κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται.
- A3 Από την έναρξη της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται, οιοδήποτε προηγούμενος αναγνωρισθέν υπόλοιπο περιουσιακού στοιχείου που προέκυψε από δραστηριότητα αποκάλυψης η οποία αναλήφθηκε κατά τη διάρκεια της φάσης της παραγωγής («προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο αποκάλυψης») αναταξινομείται ως μέρος υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου με το οποίο συνδέεται η δραστηριότητα αποκάλυψης, στο βαθμό που εναπομένει ένα εντοπίσιμο συστατικό του κοιτάσματος με το οποίο μπορεί να σχετισθεί το προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο της αποκάλυψης. Τα υπόλοιπα αυτά αποσβένονται στη διάρκεια της εναπομένουσας αναμενόμενης ωφέλιμης ζωής του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος με το οποίο σχετίζεται κάθε υπόλοιπο προγενέστερου περιουσιακού στοιχείου δραστηριότητας αποκάλυψης.
- A4 Εάν δεν υπάρχει κανένα εντοπίσιμο συστατικό του κοιτάσματος με το οποίο σχετίζεται το προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης, αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον κατά την έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους.

▼ **M41****ΕΛΔΠΧΑ 21***Διερμηνεία ΕΛΔΠΧΑ 21 Εισφορές⁽¹⁾*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*
- ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*
- ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*
- ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*
- ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*
- ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά*
- ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία*
- ΕΛΔΠΧΑ 6 *Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ

1. Τα κράτη μπορούν να επιβάλλουν εισφορά σε μια οικονομική οντότητα. Η Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΠΧΑ έλαβε αιτήσεις παροχής οδηγιών σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των εισφορών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας που καταβάλλει την εισφορά. Το ζήτημα αφορά το πότε αναγνωρίζεται μια υποχρέωση καταβολής εισφοράς η οποία λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία*.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Η παρούσα Διερμηνεία αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς εάν η εν λόγω υποχρέωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Επίσης, αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς της οποίας το χρονοδιάγραμμα και το ποσό είναι βέβαιο.
3. Η παρούσα Διερμηνεία δεν αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους που απορρέει από την αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς. Οι οντότητες θα πρέπει να εφαρμόζουν άλλα Πρότυπα προκειμένου να αποφασίζουν εάν η αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς δημιουργεί στοιχείο του ενεργητικού ή δαπάνη.
4. Για τους σκοπούς της παρούσας Διερμηνείας, η εισφορά είναι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη η οποία επιβάλλεται από τα κράτη σε οντότητες σύμφωνα με τη νομοθεσία (δηλαδή νόμους και/ή κανονιστικές ρυθμίσεις), εκτός από τα ακόλουθα:
 - α) εκροές πόρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων Προτύπων (όπως φόροι εισοδήματος που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*), και
 - β) πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις που επιβάλλονται για παραβάσεις της νομοθεσίας.

Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

⁽¹⁾ Η αναπαραγωγή επιτρέπεται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Εκτός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου προστατεύονται όλα τα δικαιώματα πλην του δικαιώματος αναπαραγωγής για προσωπική χρήση ή άλλους θεμιτούς σκοπούς. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθύνεστε στον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ/IASB) στη διεύθυνση www.iasb.org

▼ **M41**

5. Μια πληρωμή που πραγματοποιείται από μια οικονομική οντότητα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ή για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο συμβατικής συμφωνίας με ένα κράτος, δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό της εισφοράς.
6. Οι οικονομικές οντότητες δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία σε υποχρεώσεις που προκύπτουν από συστήματα εμπορίας εκπομπών.

ΘΕΜΑΤΑ

7. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί η λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς, η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα θέματα:
 - α) ποιο είναι το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί την αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς;
 - β) η οικονομική πίεση για τη συνέχιση της λειτουργίας σε μελλοντική περίοδο, δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση για την καταβολή εισφοράς που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητα κατά την εν λόγω μελλοντική περίοδο;
 - γ) η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας συνεπάγεται ότι η οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μια μελλοντική περίοδο;
 - δ) η αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής εισφοράς προκύπτει σε μια δεδομένη χρονική στιγμή ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, προκύπτει σταδιακά με την πάροδο του χρόνου;
 - ε) ποιο είναι το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί την αναγνώριση μιας υποχρέωσης για την καταβολή εισφοράς η οποία ενεργοποιείται εάν καλυφθεί ένα ελάχιστο όριο;
 - στ) οι αρχές για την αναγνώριση, στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά, μιας υποχρέωσης για την καταβολή εισφοράς είναι οι ίδιες;

ΣΥΝΑΪΝΕΣΗ

8. Το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς είναι η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς, όπως προσδιορίζονται από τη νομοθεσία. Για παράδειγμα, εάν η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς είναι η παραγωγή εσόδων κατά την τρέχουσα περίοδο και ο υπολογισμός της εισφοράς αυτής βασίζεται στα έσοδα που παρήχθησαν σε προηγούμενη περίοδο, το δεσμευτικό γεγονός για την εν λόγω εισφορά είναι η παραγωγή εσόδων κατά την τρέχουσα περίοδο. Η παραγωγή εσόδων κατά την προηγούμενη περίοδο είναι αναγκαία, αλλά όχι επαρκής, για τη δημιουργία παρούσας δέσμευσης.
9. Η οικονομική οντότητα δεν έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μελλοντική περίοδο, ως αποτέλεσμα της οικονομικής πίεσης για την οντότητα να συνεχίσει να λειτουργεί κατά την εν λόγω μελλοντική περίοδο.
10. Η κατάρτιση των δημοσιονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν συνεπάγεται ότι η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μελλοντική περίοδο.
11. Η υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς αναγνωρίζεται σταδιακά εάν το δεσμευτικό γεγονός συμβεί κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου (ήτοι εάν η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς, όπως προσδιορίζεται από τη νομοθεσία, παρατηρείται σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο). Για παράδειγμα, αν το δεσμευτικό γεγονός είναι η παραγωγή εσόδων κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου, η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζεται κατά το διάστημα στο οποίο η οικονομική οντότητα παράγει τα εν λόγω έσοδα.

▼ **M41**

12. Εάν μια υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς ενεργοποιείται όταν καλυφθεί ένα ελάχιστο όριο, η λογιστική αντιμετώπιση του στοιχείου του παθητικού που απορρέει από την υποχρέωση αυτή πρέπει να συνάδει με τις αρχές που καθορίζονται στις παραγράφους 8-14 της παρούσας Διερμηνείας (ιδίως στις παραγράφους 8 και 11). Για παράδειγμα, αν το δεσμευτικό γεγονός είναι το γεγονός ότι η δραστηριότητα φθάνει ένα ελάχιστο όριο (όπως ένα ελάχιστο ποσό παραγόμενων εσόδων ή δημιουργούμενων πωλήσεων ή παραγόμενων προϊόντων), η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζεται όταν το αντίστοιχο μέγεθος φθάσει το εν λόγω ελάχιστο όριο δραστηριότητας.
13. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά τις ίδιες αρχές αναγνώρισης που εφαρμόζει στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Ως εκ τούτου, στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά, μια υποχρέωση καταβολής εισφοράς:
 - α) δεν αναγνωρίζεται εάν δεν υφίσταται καμία παρούσα δέσμευση για την καταβολή της εισφοράς στο τέλος της ενδιάμεσης περιόδου αναφοράς και
 - β) αναγνωρίζεται εάν υφίσταται παρούσα δέσμευση για την καταβολή της εισφοράς στο τέλος της ενδιάμεσης περιόδου αναφοράς.
14. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο εάν έχει προκαταβάλει μια εισφορά αλλά δεν έχει ακόμη παρούσα δέσμευση να καταβάλει την εν λόγω εισφορά.

▼ **M41***Προσάρτημα Α***Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Διερμηνείας και έχει το ίδιο κύρος με τα λοιπά μέρη της Διερμηνείας.

- A1 Οι οντότητες οφείλουν να εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014, ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- A2 Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών που προκύπτουν από την αρχική εφαρμογή της παρούσας Διερμηνείας πρέπει να λογιστικοποιούνται αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*.

▼ **M63****Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 22***Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά ⁽¹⁾
- ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*
- ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1. Η παράγραφος 21 του ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να αναφέρει μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας της, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος (η συναλλαγματική ισοτιμία) κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η παράγραφος 22 του ΔΛΠ 21 ορίζει ότι η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋποθέσεις αναγνώρισης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (Πρότυπα).
2. Όταν η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή εισπράττει τίμημα εκ των προτέρων σε ξένο νόμισμα, αναγνωρίζει εν γένει ένα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματική υποχρέωση ⁽²⁾ πριν από την αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, της δαπάνης ή του εσόδου. Το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, η δαπάνη ή το έσοδο (ή μέρος αυτού) είναι το ποσό που αναγνωρίζεται με την εφαρμογή των σχετικών προτύπων, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα τη μη αναγνώριση του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή της μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την προκαταβολή του τιμήματος.
3. Η Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΠΧΑ (η Επιτροπή Διερμηνειών) έλαβε αρχικά ερώτημα σχετικά με ποιον τρόπο μπορεί να προσδιοριστεί «η ημερομηνία της συναλλαγής», εφαρμόζοντας τις παραγράφους 21-22 του ΔΛΠ 21 κατά την αναγνώριση εσόδων. Το ερώτημα αφορούσε ειδικά περιπτώσεις στις οποίες μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος προτού αναγνωρίσει το σχετικό έσοδο. Στη συζήτηση, η Επιτροπή Διερμηνειών σημείωσε ότι η είσπραξη ή η πληρωμή προκαταβολής τιμήματος σε ξένο νόμισμα δεν περιορίζεται στις πράξεις που αφορούν έσοδα. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή Διερμηνειών αποφάσισε να διευκρινίσει την ημερομηνία της συναλλαγής για τον σκοπό του καθορισμού της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση κατά την αρχική αναγνώριση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων, εξόδων ή εσόδων όταν μια οικονομική οντότητα έχει προεισπράξει ή προκαταβάλει τίμημα σε ξένο νόμισμα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε συναλλαγή σε ξένο νόμισμα (ή μέρος αυτής) όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την πληρωμή ή είσπραξη προκαταβολής τιμήματος προτού η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, έξοδο ή έσοδο (ή μέρος αυτού).
5. Η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα επιμετρά το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, έξοδο ή έσοδο κατά την αρχική αναγνώριση:
 - α) στην εύλογη αξία: ή
 - β) στην εύλογη αξία του τιμήματος που καταβλήθηκε ή εισπράχθηκε σε ημερομηνία διαφορετική από την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή της μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την προκαταβολή του τιμήματος (για παράδειγμα, η επιμέτρηση της υπεραξίας με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*).

⁽¹⁾ ► **M68** Αναφορά στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά* που εκδόθηκε το 2010, το οποίο ίσχυε όταν συντασσόταν η Διερμηνεία. ◀

⁽²⁾ Για παράδειγμα, η παράγραφος 106 του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* ορίζει ότι αν ένας πελάτης καταβάλλει τίμημα ή η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να λάβει ένα ποσό τιμήματος το οποίο είναι ανεπιφύλακτο (ήτοι εισπρακτέο), προτού η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατική υποχρέωση όταν η πληρωμή πραγματοποιείται ή καθίσταται απαιτητή (όποιο είναι ωριότερα).

▼ M63

6. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία σε:
- α) φόρους εισοδήματος· ή
 - β) ασφαλιστήρια συμβόλαια (συμπεριλαμβανομένων των συμβολαίων αντασφάλισης) που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

ΘΕΜΑ

7. Η παρούσα Διερμηνεία αφορά τον τρόπο καθορισμού της ημερομηνίας της συναλλαγής για τον σκοπό του καθορισμού της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση στην αρχική αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, εξόδου ή εσόδου (ή μέρους αυτού) κατά την παύση της αναγνώρισης μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την πληρωμή ή την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος σε ξένο νόμισμα.

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

8. Κατά την εφαρμογή των παραγράφων 21-22 του ΔΛΠ 21, η ημερομηνία της συναλλαγής για τον καθορισμό της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση κατά την αρχική αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, εξόδου ή εσόδου (ή μέρους αυτού) είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αρχικά το μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή τη μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την πληρωμή ή την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος.
9. Εάν υπάρχουν πολλαπλές πληρωμές ή εισπράξεις προκαταβολών, η οικονομική οντότητα καθορίζει μια ημερομηνία συναλλαγής για κάθε πληρωμή ή είσπραξη προκαταβολής τιμήματος.

▼ **M63***Προσάρτημα Α***Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος**

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 22 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 22.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

A1 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα Διερμηνεία για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

A2 Στην αρχική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία είτε:

- a) αναδρομικά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* είτε
- β) μελλοντικά σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία, έξοδα και έσοδα που εμπέπτον στο πεδίο εφαρμογής της Διερμηνείας, τα οποία αναγνωρίστηκαν αρχικά κατά την ή μετά από την:
 - i) έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη Διερμηνεία· ή
 - ii) έναρξη προγενέστερης περιόδου αναφοράς, όπου παρουσιάζονται ως συγκριτικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου αναφοράς στην οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη Διερμηνεία.

A3 Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την παράγραφο A2 στοιχείο β), κατά την αρχική εφαρμογή, εφαρμόζει τη Διερμηνεία σε περιουσιακά στοιχεία, έξοδα και έσοδα που αναγνωρίστηκαν αρχικά κατά την έναρξη, ή μετά την έναρξη της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς στην παράγραφο A2 στοιχείο β) σημείο i) ή ii) για την οποία η οικονομική οντότητα έχει αναγνωρίσει μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή μη χρηματικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από προκαταβολή τιμήματος πριν από την εν λόγω ημερομηνία.

▼ M63*Προσάρτημα Β*

Η τροποποίηση του παρόντος προσαρτήματος εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Εάν η οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διεργασία για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

▼ **M64****ΕΛΛΗΠΑΧΑ 23***Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμούς του φόρου εισοδήματος*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*
- ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*
- ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς*
- ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* καθορίζει απαιτήσεις για τις τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 12 βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.
2. Μπορεί να είναι ασαφής ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική νομοθεσία εφαρμόζεται σε μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή περίπτωση. Η αποδοχή ενός συγκεκριμένου φορολογικού χειρισμού στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να μην γίνει γνωστή έως ότου η σχετική φορολογική αρχή ή κάποιο δικαστήριο λάβει απόφαση στο μέλλον. Κατά συνέπεια, μια διαφορά ή η εξέταση συγκεκριμένου φορολογικού χειρισμού από τη φορολογική αρχή μπορεί να επηρεάσει τον λογιστικό χειρισμό μιας οικονομικής οντότητας για τρέχουσα ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση.
3. Στην παρούσα Διερμηνεία ισχύουν τα ακόλουθα:
 - α) «φορολογικοί χειρισμοί»: οι χειρισμοί που χρησιμοποιεί ή σκοπεύει να χρησιμοποιήσει η οικονομική οντότητα στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος.
 - β) «φορολογική αρχή»: ο φορέας ή οι φορείς που αποφασίζουν κατά πόσον οι φορολογικοί χειρισμοί είναι αποδεκτοί δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας. Θα μπορούσε ενδεχομένως να πρόκειται και για δικαστήριο.
 - γ) «αβέβαιος φορολογικός χειρισμός»: φορολογικός χειρισμός για τον οποίο υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το κατά πόσον η οικεία φορολογική αρχή θα αποδεχθεί τον φορολογικό χειρισμό δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας. Για παράδειγμα, απόφαση της οικονομικής οντότητας να μην υποβάλει φορολογική δήλωση εισοδήματος σε μια φορολογική δικαιοδοσία, ή να μην συμπεριλάβει συγκεκριμένα εισοδήματα στο φορολογητέο κέρδος, αποτελεί αβέβαιο φορολογικό χειρισμό εφόσον υπάρχει αβεβαιότητα ως προς την αποδοχή δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Η παρούσα Διερμηνεία αποσαφηνίζει τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοστεί τις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης του ΔΛΠ 12 όταν υφίσταται αβεβαιότητα σχετικά με τους χειρισμούς του φόρου εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά την τρέχουσα ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 12, με βάση φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), φορολογικές βάσεις, αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρου και φορολογικούς συντελεστές που καθορίζονται κατ' εφαρμογή της παρούσας Διερμηνείας.

ΖΗΤΗΜΑΤΑ

5. Εφόσον υφίσταται αβεβαιότητα σχετικά με τους χειρισμούς του φόρου εισοδήματος, η παρούσα Διερμηνεία εξετάζει:
 - α) αν η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη χωριστά τους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς·

▼ **M64**

- β) τις παραδοχές που κάνει η οικονομική οντότητα σχετικά με την εξέταση των φορολογικών χειρισμών από τις φορολογικές αρχές·
- γ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων και τους φορολογικούς συντελεστές· και
- δ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα συνεκτιμά τις αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις.

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

Αν η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη χωριστά τους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς

- 6. Η οικονομική οντότητα κρίνει εάν θα λάβει υπόψη κάθε αβέβαιο φορολογικό χειρισμό χωριστά ή μαζί με έναν ή περισσότερους άλλους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς με βάση το ποια προσέγγιση προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας. Κατά τον καθορισμό της προσέγγισης που προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να εξετάσει, για παράδειγμα, α) πώς συντάσσει τις δηλώσεις της του φόρου εισοδήματος και τεκμηριώνει τους φορολογικούς χειρισμούς· ή β) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει ότι η φορολογική αρχή θα προβεί στην εξέταση και την επίλυση ζητημάτων που ενδεχομένως θα προκύψουν από την εξέταση αυτή.
- 7. Εάν, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 6, η οικονομική οντότητα συνεκτιμά περισσότερους του ενός αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς, η οντότητα ερμηνεύει τις παραπομπές σε «αβέβαιο φορολογικό χειρισμό» στην παρούσα Διερμηνεία ως αναφερόμενες στην ομάδα αβέβαιων φορολογικών χειρισμών λαμβανομένων υπόψη από κοινού.

Εξέταση από τις φορολογικές αρχές

- 8. Κατά την αξιολόγηση κατά πόσον και με ποιον τρόπο ένας αβέβαιος φορολογικός χειρισμός επηρεάζει τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων και τους φορολογικούς συντελεστές, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι η φορολογική αρχή θα εξετάσει τα ποσά που έχει το δικαίωμα να εξετάσει και θα έχει πλήρη γνώση όλων των σχετικών πληροφοριών κατά τη διενέργεια αυτής της εξέτασης.

Προσδιορισμός του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), των φορολογικών βάσεων, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, των αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και των φορολογικών συντελεστών

- 9. Η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσο είναι πιθανό ότι μια φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό.
- 10. Αν η οικονομική οντότητα καταλήξει ότι είναι πιθανόν ότι η φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα καθορίζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων ή τους φορολογικούς συντελεστές κατά τρόπο συναφή με τον φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- 11. Αν η οικονομική οντότητα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν είναι πιθανό ότι η φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα απεικονίζει την επίδραση της αβεβαιότητας στον προσδιορισμό του σχετικού φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), των φορολογικών βάσεων, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων ή των φορολογικών συντελεστών. Η οικονομική οντότητα αποτυπώνει την επίδραση της αβεβαιότητας για κάθε αβέβαιο φορολογικό χειρισμό χρησιμοποιώντας οιαδήποτε από τις ακόλουθες μεθόδους, αναλόγως ποια μέθοδος αναμένει η οντότητα ότι προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας:

▼ **M64**

- α) το πιθανότερο ποσό - το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα φάσμα πιθανών εκβάσεων. Το πιθανότερο ποσό είναι δυνατόν να προβλέψει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας εάν τα πιθανά αποτελέσματα είναι δυαδικά ή είναι συγκεντρωμένα σε μία τιμή.
- β) η αναμενόμενη τιμή-το άθροισμα των σταθμισμένων βάσει πιθανοτήτων ποσών σε ένα φάσμα πιθανών αποτελεσμάτων. Η αναμενόμενη τιμή είναι δυνατόν να προβλέψει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας εάν υπάρχει ένα φάσμα πιθανών αποτελεσμάτων που δεν είναι ούτε δυαδικά ούτε συγκεντρωμένα σε μία τιμή.
12. Εάν ένας αβέβαιος φορολογικός χειρισμός επηρεάζει τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο (για παράδειγμα, εάν επηρεάζει τόσο το φορολογητέο κέρδος που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του τρέχοντος φόρου όσο και τις φορολογικές βάσεις που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του αναβαλλόμενου φόρου), η οικονομική οντότητα θα πραγματοποιήσει συνεκτικές κρίσεις και εκτιμήσεις τόσο για τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις

13. Μια οικονομική οντότητα επανεκτιμά κρίση ή εκτίμηση που απαιτείται από την παρούσα Διερμηνεία εάν αλλάζουν τα γεγονότα και οι περιστάσεις επί των οποίων βασίστηκε η κρίση ή η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών που επηρεάζουν την κρίση ή την εκτίμηση. Για παράδειγμα, μια μεταβολή σε γεγονότα και περιστάσεις μπορεί να αλλάξει τα συμπεράσματα της οικονομικής οντότητας σχετικά με τη δυνατότητα αποδοχής ενός φορολογικού χειρισμού ή την εκτίμηση της οικονομικής οντότητας για την επίδραση της αβεβαιότητας, ή και τα δύο. Οι παράγραφοι A1 - A3 αναφέρουν τις οδηγίες σχετικά με αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις.
14. Μια οντότητα αποτυπώνει το αποτέλεσμα μιας μεταβολής σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς* για να διαπιστώσει αν μια αλλαγή που επέρχεται μετά την περίοδο αναφοράς είναι γεγονός που προκαλεί ή δεν προκαλεί προσαρμογή.

*Προσάρτημα Α***Οδηγίες εφαρμογής**

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 23 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 23.

ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 13)

- A1 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 13 της παρούσας Διερμηνείας, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τη συνάφεια και την επίδραση μιας μεταβολής σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων στο πλαίσιο της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Για παράδειγμα, ένα συγκεκριμένο γεγονός ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα την επανεξέταση κρίσης ή εκτίμησης περί ενός φορολογικού χειρισμού αλλά όχι περί ενός άλλου, εάν οι εν λόγω φορολογικοί χειρισμοί υπόκεινται σε διαφορετικές φορολογικές νομοθεσίες.
- A2 Παραδείγματα μεταβολών σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων που, ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί να οδηγήσουν σε επαναξιολόγηση κρίσης ή εκτίμησης που απαιτείται από την παρούσα Διερμηνεία περιλαμβάνουν, χωρίς να περιορίζονται σε αυτά, τα ακόλουθα:
- α) έρευνες ή μέτρα από μια φορολογική αρχή. Για παράδειγμα:
- i) συμφωνία ή διαφωνία της φορολογικής αρχής με τον φορολογικό χειρισμό ή παρόμοιο φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιήθηκε από την οικονομική οντότητα·

▼ **M64**

- ii) πληροφορίες ότι η φορολογική αρχή έχει συμφωνήσει ή διαφωνήσει με παρόμοιο φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιήθηκε από άλλη οντότητα· και
 - iii) πληροφορίες περί του ποσού που εισπράχθηκε ή καταβλήθηκε για τον διακανονισμό παρόμοιου φορολογικού χειρισμού.
- β) αλλαγές σε κανόνες που έχουν θεσπιστεί από μια φορολογική αρχή.
- γ) την εκποίηση του δικαιώματος μιας φορολογικής αρχής να εξετάσει ή να επανεξετάσει φορολογικό χειρισμό.
- A3 Η απουσία συμφωνίας ή διαφωνίας από μια φορολογική αρχή σχετικά με φορολογικό χειρισμό, από μόνο της, δεν είναι πιθανόν να αποτελέσει αλλαγή σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέα στοιχεία που επηρεάζουν τις κρίσεις και εκτιμήσεις που απαιτούνται από την παρούσα Διερμηνεία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

- A4 Όταν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τον φορολογικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν θα γνωστοποιήσει:
- α) κρίσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τον προσδιορισμό φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), φορολογικών βάσεων, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και φορολογικών συντελεστών σε εφαρμογή της παραγράφου 122 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*· και
 - β) στοιχεία σχετικά με τις παραδοχές και εκτιμήσεις κατά τον προσδιορισμό φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), φορολογικών βάσεων, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και φορολογικών συντελεστών σε εφαρμογή των παραγράφων 125-129 του ΔΛΠ 1.
- A5 Εάν μια οικονομική οντότητα καταλήξει ότι είναι πιθανόν ότι μια φορολογική αρχή θα αποδεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα καθορίζει εάν θα γνωστοποιήσει τις δυνητικές επιπτώσεις της αβεβαιότητας ως ενδεχόμενο γεγονός φορολογικού χαρακτήρα σε εφαρμογή της παραγράφου 88 του ΔΛΠ 12.

*Προσάρτημα Β***Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος**

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 23 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 23.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- B1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα Διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- B2 Στην αρχική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία είτε:
- α) αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, αν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης· ή
 - β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής της Διερμηνείας να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την εν λόγω μεταβατική προσέγγιση, δεν παραθέτει εκ νέου συγκριτικές πληροφορίες. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής της Διερμηνείας ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση). Η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα Διερμηνεία για πρώτη φορά.

▼ B**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-7****Εισαγωγή του ευρώ**

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼ M5

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼ B

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

— ΔΛΠ 10 ► **M5** *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς* ◀ (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

▼ M11

— Δ.Λ.Π. 27 *Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκαν το 2008)

▼ B

ΘΕΜΑ

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»).

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

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 ζημιές που αφορούν σε αντισταθμίσεις του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών σε προσδοκώμενες συναλλαγές·

▼ M11

- β) σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν στη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων εξωτερικού που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, θα σωρεύονται στα ίδια κεφάλαια και θα ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια ως έσοδο ή έξοδο μόνο κατά τη διάθεση ή την τμηματική διάθεση της καθαρής επένδυσης στην εκμετάλλευση εξωτερικού· και

▼ B

- γ) συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μετατροπή υποχρεώσεων που εκφράζονται σε νομίσματα που συμμετέχουν στο ευρώ, δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Οκτώβριος 1997.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιουνίου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.

▼ M5

Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ M11

Το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008) τροποποίησε την παράγραφο 4 (β). Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόσει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

▼ **B****ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-10**

Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*
- ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*

ΘΕΜΑ

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.

ΣΥΝΑΙΝΕΣΗ

3. Η κρατική υποστήριξη σε οικονομικές οντότητες πληροί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά αφορώντες στις λειτουργικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας εκτός από την υποχρέωση να λειτουργεί σε ορισμένες περιοχές ή βιομηχανικούς τομείς. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει συνεπώς να πιστώνονται απευθείας στα ► **M5** δικαιώματα των μετόχων ◀.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΙΝΕΣΗΣ

Ιανουάριος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 1η Αυγούστου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

▼ **M32**

▼ B**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΛ-15***Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼ M5— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)**▼ B**— ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

ΘΕΜΑ

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 αμφοτέρων, του μισθωτή και του εκμισθωτή.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

3. Όλα τα κίνητρα που παρέχονται για τη σύναψη μιας νέας ή ανανεούμενης λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται ως αναπόσπαστο μέρος του συμφωνημένου καθαρού τιμήματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από τη φύση ή τη μορφή των κινήτρων ή την επιλογή του χρόνου των πληρωμών.
4. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει το αθροιστικό κόστος των κινήτρων σε μείωση των εσόδων εκμίσθωσης κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με τη σταθερή μέθοδο, εκτός αν υπάρχει άλλη συστηματική μέθοδος αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο.
5. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το αθροιστικό όφελος των κινήτρων σε μείωση των εξόδων μίσθωσης κατά τη διάρκεια της μίσθωσης με τη σταθερή μέθοδο, εκτός αν υπάρχει άλλη συστηματική μέθοδος αντιπροσωπευτική του ρυθμού του οφέλους που αποκομίζει ο μισθωτής από τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
6. Το κόστος που αναλαμβάνει ο μισθωτής συμπεριλαμβανομένου του κόστους που σχετίζεται με προϋπάρχουσα μίσθωση (για παράδειγμα κόστος τερματισμού της μίσθωσης, μετεγκατάστασης ή βελτιώσεων μισθίου) λογιστικοποιούνται από τον μισθωτή σύμφωνα με τα εφαρμοστέα Πρότυπα για τα εν λόγω είδη κόστους, συμπεριλαμβανομένου του κόστους που επιστρέφεται στην πράξη βάσει μιας συμφωνίας κινήτρων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Ιούνιος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για μισθωτικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

▼ M33

▼ B**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΛ-25**

Φόροι εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼ M5

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼ B

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

— ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*

ΘΕΜΑ

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.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

▼ M5

4. Μία μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της δεν καταλήγει σε αυξήσεις ή μειώσεις των ποσών που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς θα περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα για την περίοδο, εκτός αν αυτές οι συνέπειες αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που καταλήγουν, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, σε μία άμεση πίστωση ή χρέωση στο αναγνωρισμένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων ή σε ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Αυτές οι φορολογικές συνέπειες που αφορούν σε μεταβολές στο αναγνωρισμένο ποσό της καθαρής θέσης, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (μη συμπεριλαμβανόμενο στο καθαρό κέρδος ή ζημία), θα χρεώνονται ή θα πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Οι φορολογικές συνέπειες που σχετίζονται με ποσά τα οποία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα θα αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

▼ **B**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Αύγουστος 1999.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 15η Ιουλίου 2000. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

▼ **M5**

Στο Δ.Λ.Π. 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Π.Χ.Α. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

▼ **M52**

▼ B**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΛ-29****▼ M9**

*Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών:
Γνωστοποιήσεις*

▼ B

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

▼ M5

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

▼ B

— ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

— ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*

— ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

▼ M54

— ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*

▼ B

ΘΕΜΑ

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 γενικάς συνεπάγεται ότι ο δικαιοπάροχος μεταβιβάζει για την περίοδο της παραχώρησης στον δικαιοδόχο:
 - α) το δικαίωμα να παρέχει υπηρεσίες που αφορούν την πρόσβαση του κοινού σε μείζονες οικονομικές και κοινωνικές υποδομές και
 - β) σε ορισμένες περιπτώσεις, το δικαίωμα χρήσης συγκεκριμένων ενσώματων πάγιων, άυλων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων,
 ενώ ο δικαιοδόχος ως αντάλλαγμα:
 - γ) δεσμεύεται να παρέχει τις υπηρεσίες σύμφωνα με ορισμένους όρους κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης και
 - δ) όταν συντρέχει περίπτωση, δεσμεύεται να επιστρέψει στο τέλος της περιόδου παραχώρησης τα δικαιώματα που έλαβε στην αρχή της περιόδου παραχώρησης ή/και που απέκτησε κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης.
3. Το κοινό χαρακτηριστικό όλων των συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι ότι ο δικαιοδόχος λαμβάνει ένα δικαίωμα και αποδέχεται μια δέσμευση να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες στο κοινό.
4. Το θέμα είναι ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ενός δικαιοδόχου και ενός δικαιοπάροχου.

▼ **M54**

5. Ορισμένες πτυχές και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με ορισμένες συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ήδη διέπονται από υφιστάμενα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (π.χ. το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται στην απόκτηση ενσώματων πάγιων στοιχείων, το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται σε μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων και το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται στην απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων). Ωστόσο, μια συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορεί να περιλαμβάνει εκτελεστικές συμβάσεις που δεν καλύπτονται από Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, εκτός εάν πρόκειται για επαχθείς συμβάσεις περίπτωση κατά την οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 37. Συνεπώς, η παρούσα Διερμηνεία πραγματεύεται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τις συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.

▼ **B**

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

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 δικαιολόγος και ο δικαιούχος πρέπει να γνωστοποιούν τα κατωτέρω σε κάθε περίοδο:

- α) περιγραφή της συμφωνίας·
- β) σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, τον χρόνο και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών (π.χ. την περίοδο της παραχώρησης, τις ημερομηνίες επανακαθορισμού των τιμών και τη βάση επί της οποίας πραγματοποιείται ο ανακαθορισμός των τιμών ή η αναδιαπραγμάτευση·
- γ) η φύση και έκταση (π.χ. ποσότητα, περίοδο χρόνου ή ποσό κατά περίπτωση) των:
- i) δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,
- ii) δεσμεύσεων παροχής ή δικαιωμάτων λήψης υπηρεσιών,
- iii) δεσμεύσεων απόκτησης ή κατασκευής ενσώματων παγίων στοιχείων,
- iv) δεσμεύσεων παράδοσης ή δικαιωμάτων παραλαβής συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης,
- v) δυνατοτήτων ανανέωσης και τερματισμού της συμφωνίας και
- vi) άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μεγάλης έκτασης επισκευές) και
- δ) αλλαγές που επήλθαν στη συμφωνία κατά τη διάρκεια της περιόδου ► **M9** · και ◀

▼ **M9**

- ε) πώς ταξινομήθηκε η συμφωνία παροχής υπηρεσιών.

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

▼ **B**

7. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6 της παρούσας Διερμηνείας παρέχονται μεμονωμένα για κάθε συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για κάθε κατηγορία συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Μια κατηγορία είναι ένα σύνολο συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που αφορούν υπηρεσίες παρόμοιας φύσης (π.χ. εισπράξεις διοδίων και υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών και επεξεργασίας υδάτων).

▼ **B**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Μάιος 2001.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 31η Δεκεμβρίου 2001.

▼ **M54**

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις των παραγράφων 6 στοιχείο ε) και 6Α για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2008 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΕΔΔΠΧΠ 12 για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

▼ **M52**
