

I

(Πράξεις για την ισχύ των οποίων απαιτείται δημοσίευση)

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 2236/2004 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 29ης Δεκεμβρίου 2004

για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 1, 3, 4 και 5, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) 1, 10, 12, 14, 16 έως 19, 22, 27, 28 και 31 έως 41 και τις διερμηνείες της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (ΜΕΔ) 9, 22, 28 και 32

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη,

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας,

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

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής⁽²⁾ υιοθετήθηκαν ορισμένα από τα υφιστάμενα την 1η Σεπτεμβρίου 2002 διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες.
- (2) Στις 31 Μαρτίου 2004, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB - International Accounting Standard Board) δημοσίευσε, μεταξύ άλλων, τρία νέα λογιστικά πρότυπα, τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 3, 4 και 5, καθώς και δύο αναθεωρημένα πρότυπα, τα ΔΛΠ 36 και 38, τα οποία περιέχουν συνακόλουθες τροποποιήσεις. Τα νέα πρότυπα συμπληρώνουν την ονομαζόμενη «σταθερή πλατφόρμα», δηλαδή το σύνολο λογιστικών προτύπων που οι εισηγμένες εταιρείες θα εφαρμόζουν στους ενοποιημένους λογαριασμούς τους από την 1η Ιανουαρίου 2005. Ο επιδιωκόμενος γενικός στόχος είναι η βελτίωση της ποιότητας των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ) και η μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο.
- (3) Οι διαβουλεύσεις με τεχνικούς εμπειρογνώμονες του τομέα επιβεβαίωσαν ότι τα νέα ΔΠΧΠ και τα αναθεωρημένα ΔΛΠ πληρούν τα τεχνικά κριτήρια υιοθέτησης που προβλέπονται στο άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002, και ιδίως την απαίτηση να προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον.

(4) Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 36 συνεπάγεται ορισμένες συνακόλουθες τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16, το οποίο υιοθετήθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003, προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ αυτών των λογιστικών προτύπων.

(5) Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ 3, 4 και 5 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις σε άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες, προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή του συνόλου των διεθνών λογιστικών προτύπων. Αυτές οι τροποποιήσεις αφορούν το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 1, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) 1, 10, 12, 14, 16 έως 19, 27, 28, 31 έως 34 και 36 έως 41, και τη διερμηνεία της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (ΜΕΔ) 32. Επιπλέον, η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ 3 καθιστά άνευ αντικειμένου το ΔΛΠ 22 και τις διερμηνείες ΜΕΔ 9, 22 και 28 αυτά τα πρότυπα και διερμηνείες πρέπει συνεπώς να αντικατασταθούν. Επιπλέον, η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ 5 καθιστά αναγκαία την αντικατάσταση του ΔΛΠ 35.

(6) Κατά συνέπεια, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 πρέπει να τροποποιηθεί ανάλογα.

(7) Τα μέτρα που προβλέπονται από τον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

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

1. Το διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 22 και οι διερμηνείες της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (ΜΕΔ) 9, 22 και 28 αντικαθίστανται από το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*, το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

⁽²⁾ ΕΕ L 261 της 13.10.2003, σ. 1· κανονισμός όπως τροποποιήθηκε τελευταία από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2086/2004 (ΕΕ L 363 της 9.12.2004, σ. 1).

2. Ενσωματώνεται το ΔΠΧΠ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.
3. Το ΔΛΠ 35 αντικαθίσταται από το ΔΠΧΠ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.
4. Τα ΔΛΠ 36 και 38 αντικαθίστανται από τα ΔΛΠ 36 και 38 όπως αυτά περιλαμβάνονται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.
5. Η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ 3 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στο ΔΠΧΠ 1, στα ΔΛΠ 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37 και 39 και στη διερμηνεία ΜΕΔ 32 προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
6. Η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ 4 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στο ΔΠΧΠ 1 και στα ΔΛΠ 18, 19, 32, 37, 39 και 40 προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
7. Η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ 5 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στα ΔΠΧΠ 1 και 3 και στα ΔΛΠ 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 και 41 προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Άρθρο 2

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

Εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2005 το αργότερο.

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

Βρυξέλλες, 29 Δεκεμβρίου 2004.

Για την Επιτροπή
Charlie McCREEVY
Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Αριθ.	Ονομασία
ΔΠΧΠ 3	Συνενώσεις επιχειρήσεων
ΔΠΧΠ 4	Ασφαλιστήρια συμβόλαια
ΔΠΧΠ 5	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
ΔΛΠ 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού
ΔΛΠ 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού

IFRS 3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 3

Συνενώσεις Επιχειρήσεων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-13
Αναγνώριση συνένωσης επιχειρήσεων	4-9
Συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο	10-13
Λογιστική μέθοδος	14-15
Εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς	16-65
Η αναγνώριση του αποκτώντος	17-23
Κόστος συνένωσης επιχειρήσεων	24-35
Προσαρμογές στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων που εξαρτάται από μελλοντικά γεγονότα	32-35
Επιμερισμός του κόστους συνένωσης επιχειρήσεων στα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις	36-60
Αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου	41-44
Αύλα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου	45-46
Ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου	47-50
Υπεραξία	51-55
Υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων πάνω από το κόστος	56-57
Συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά	58-60
Αρχική λογιστικοποίηση καθοριζόμενη προσωρινά	61-65
Προσαρμογές μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης	63-64
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης	65
Γνωστοποίηση	66-77
Μεταβατικές διατάξεις και ημερομηνία έναρξης ισχύος	78-85
Υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως	79-80
Αρνητική υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως	81
Αύλα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως	82
Επενδύσεις που λογιστικοποιήθηκαν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης	83-84
Περιορισμένη αναδρομική εφαρμογή	85
Ανάκληση άλλων προτύπων	86-87

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων μιας οντότητας όταν αναλαμβάνει μία συνένωση επιχειρήσεων. Ειδικότερα, καθορίζει ότι όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων πρέπει να λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της αγοράς. Συνεπώς, ο αποκτών αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης και επίσης αναγνωρίζει την υπεραξία, η οποία στη συνέχεια εξετάζεται για απομείωση αντί να αποσβένεται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Εκτός όπως περιγράφεται στην παράγραφο 3, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Δ.Π.Χ.Π. όταν λογιστικοποιούν συνενώσεις επιχειρήσεων.
3. Αυτό το Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζεται σε:
 - (α) συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες ξεχωριστές οντότητες ή επιχειρήσεις συσπειρώνονται για να δημιουργήσουν μια κοινοπραξία.
 - (β) συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οντότητες ή επιχειρήσεις που τελούν υπό κοινό έλεγχο.
 - (γ) συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν δύο ή περισσότερες αμοιβαίες οντότητες.
 - (δ) συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες ξεχωριστές οντότητες ή επιχειρήσεις συσπειρώνονται για να δημιουργήσουν μία αναφέρουσα οντότητα μόνο μέσω σύμβασης χωρίς να αποκτηθούν συμμετοχικά δικαιώματα (για παράδειγμα, συνενώσεις στις οποίες συσπειρώνονται ξεχωριστές οντότητες αποκλειστικά μέσω σύμβασης για να δημιουργηθεί μία εταιρία εισηγμένη σε περισσότερα από ένα χρηματιστήρια).

Αναγνώριση συνένωσης επιχειρήσεων

4. Μια συνένωση επιχειρήσεων είναι η συσπείρωση ξεχωριστών οντοτήτων ή επιχειρήσεων σε μία αναφέρουσα οντότητα. Το αποτέλεσμα σχεδόν όλων των συνενώσεων επιχειρήσεων είναι ότι μία οντότητα, ο αποκτών, αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων άλλων επιχειρήσεων, του αποκτώμενου. Αν μία οντότητα αποκτήσει τον έλεγχο μιας ή περισσότερων άλλων οντοτήτων που δεν είναι επιχειρήσεις, η συσπείρωση των οντοτήτων αυτών δεν αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων. Όταν μία οντότητα αποκτά μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή καθαρών περιουσιακών στοιχείων που δεν συνιστούν επιχείρηση, θα επιμερίσει το κόστος της ομάδας ανάμεσα στα ξεχωριστά αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ομάδας βάσει των σχετικών εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.
5. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, για νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από την οντότητα των ιδίων κεφαλαίων μιας άλλης οντότητας, την αγορά όλων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας άλλης οντότητας, την ανάληψη των υποχρεώσεων μιας άλλης οντότητας ή την αγορά κάποιων καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας άλλης οντότητας που μαζί σχηματίζουν μία ή περισσότερες επιχειρήσεις. Μπορεί να πραγματοποιηθεί με έκδοση συμμετοχικών τίτλων, τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ενός συνδυασμού αυτών. Η συναλλαγή μπορεί να γίνει μεταξύ των μετόχων των συνενωμένων οντοτήτων ή μεταξύ της μιας οντότητας και των μετόχων μιας άλλης οντότητας. Μπορεί να περιλαμβάνει την ίδρυση μιας νέας οντότητας που θα ελέγχει τις οντότητες που συνενώθηκαν ή τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν ή την αναδιάρθρωση μιας ή περισσότερων οντοτήτων που συνενώθηκαν.
6. Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να συνεπάγεται τη δημιουργία σχέσης μητρικής – θυγατρικής εταιρίας, στην οποία ο αποκτών είναι η μητρική εταιρία και αποκτώμενη είναι μια θυγατρική του αποκτώντος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών εφαρμόζει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του. Περιλαμβάνει τα δικαιώματά του στον αποκτώμενο σε οποιοδήποτε ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις εκδίδει ως μία επένδυση σε θυγατρική (βλέπε ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις).

IFRS 3

7. Μία συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά την αγορά των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε υπεραξίας, μιας άλλης οντότητας μάλλον, παρά την αγορά των μετοχών της άλλης οντότητας. Αυτή η συνένωση δεν καταλήγει σε σχέση μητρικής - θυγατρικής εταιρίας.
8. Οι συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες μία οντότητα αποκτά τον έλεγχο μιας άλλης οντότητας αλλά η ημερομηνία της απόκτησης του ελέγχου (δηλαδή η ημερομηνία της απόκτησης) δεν συμπίπτει με την ημερομηνία ή τις ημερομηνίες της απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων (δηλαδή η ημερομηνία ή ημερομηνίες ανταλλαγής), περιλαμβάνονται στον ορισμό της συνένωσης επιχειρήσεων και επομένως στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Δ.Π.Χ.Π. Η περίπτωση αυτή μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, όταν μία εκδότρια συνάπτει συμφωνίες επαναγοράς μετοχών με κάποιους επενδυτές της και, ως αποτέλεσμα, αλλάζει ο έλεγχος της εκδότριας.
9. Αυτό το Δ.Π.Χ.Π. δεν καθορίζει τη λογιστικοποίηση για συμμετοχές σε κοινοπραξίες (βλέπε ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες).

Συνενώσεις επιχειρήσεων που αφορούν οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο

10. Μία συνένωση επιχειρήσεων που αφορά οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο είναι μία συνένωση επιχειρήσεων στην οποία όλες οι συνενωμένες οντότητες ή επιχειρήσεις τελικά ελέγχονται από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη πριν και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων και ο έλεγχος αυτός δεν είναι παροδικός.
11. Μία ομάδα ατόμων θα θεωρείται ότι ελέγχει μία οντότητα όταν, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, έχουν συλλογικά το δικαίωμα να κατευθύνουν την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της, ούτως ώστε να λαμβάνουν οφέλη από τις δραστηριότητές της. Επομένως, μια συνένωση επιχειρήσεων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Δ.Π.Χ.Π. όταν η ίδια ομάδα ατόμων έχει, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, την τελική συλλογική ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της κάθε συνενωμένης επιχείρησης ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της και αυτή η τελική συλλογική ισχύ δεν είναι παροδική.
12. Μία οντότητα μπορεί να ελέγχεται από ένα άτομο ή από μία ομάδα ατόμων που δρα συλλογικά βάσει ενός συμβατικού διακανονισμού και το άτομο ή τα άτομα αυτά μπορεί να μην υπόκεινται στις απαιτήσεις των Δ. Π. Χ. Π για την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων. Συνεπώς, δεν είναι αναγκαίο να περιλαμβάνονται οι συνενωμένες οντότητες ως μέρος των ίδιων ενσωματωμένων οικονομικών καταστάσεων ώστε η συνένωση αυτή να θεωρείται ότι περιλαμβάνει οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο.
13. Η έκταση των δικαιωμάτων μειοψηφίας σε κάθε μία συνενωμένη οντότητα πριν και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων είναι άσχετη στον καθορισμό κατά πόσο η συνένωση αφορά οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο. Ομοίως, το γεγονός ότι μία από τις συνενωμένες οντότητες είναι θυγατρική που έχει εξαιρεθεί από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 είναι άσχετο στον καθορισμό κατά πόσο η συνένωση αφορά οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

14. Όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων θα λογιστικοποιούνται με την εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς.
15. Η μέθοδος της αγοράς εξετάζει τη συνένωση επιχειρήσεων από την πλευρά της συνενώνουσας οντότητας που αναγνωρίζεται ως ο αποκτών. Ο αποκτών αγοράζει καθαρά περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζει τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις ως αναληφθείσες υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων εκείνων που δεν είχαν αναγνωριστεί προηγούμενος από τον αποκτών. Η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων δεν επηρεάζεται από τη συναλλαγή, ούτε αναγνωρίζονται επιπρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώντος λόγω της συναλλαγής, διότι δεν αποτελούν αντικείμενο της συναλλαγής.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

16. Η εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς συνεπάγεται τα ακόλουθα βήματα:
 - (α) την αναγνώριση του αποκτώντος,

(β) την επιμέτρηση του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων

και

(γ) τον επιμερισμό, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων στα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και στις αναληφθείσες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Η αναγνώριση του αποκτώντος

17. Ο αποκτών θα αναγνωρίζεται για κάθε συνένωση επιχειρήσεων. Ο αποκτών είναι η συνενωμένη οντότητα που αποκτά τον έλεγχο των άλλων συνενωμένων οντοτήτων ή επιχειρήσεων.

18. Επειδή η μέθοδος της αγοράς εξετάζει τη συνένωση επιχειρήσεων από την πλευρά του αποκτώντος, θεωρεί ότι ένα από τα μέρη της συναλλαγής μπορεί να αναγνωριστεί ως αποκτών.

19. Έλεγχος είναι η ισχύς να κατευθύνεις τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας οντότητας, ή επιχείρησης ούτως ώστε να λαμβάνεις οφέλη από τις δραστηριότητές της. Μία συνενωμένη οντότητα θα θεωρείται ότι έχει αποκτήσει τον έλεγχο μιας άλλης συνενωμένης οντότητας όταν αποκτά περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οντότητας, εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί ότι το ιδιοκτησιακό δικαίωμα αυτό δεν αποτελεί έλεγχο. Έστω και αν μία από τις συνενωμένες επιχειρήσεις δεν αποκτήσει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης συνενωμένης οντότητας, θα μπορούσε να αποκτήσει τον έλεγχο αυτής της άλλης οντότητας αν, ως αποτέλεσμα της συνένωσης, αποκτά:

(α) ισχύ σε πέραν του ημίσεως των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οντότητας, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,

ή

(β) ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της άλλης οντότητας, βάσει καταστατικού ή συμφωνίας,

ή

(γ) ισχύ να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης οντότητας,

ή

(δ) ισχύ να ρίχνει την πλειοψηφία των ψήφων στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της άλλης οντότητας.

20. Παρότι μπορεί, μερικές φορές, να είναι δύσκολο να εντοπιστεί ο αποκτών, υπάρχουν συνήθως ενδείξεις της υπέρθεώς του. Για παράδειγμα:

(α) αν η εύλογη αξία μιας εκ των συνενωμένων οντοτήτων είναι σημαντικά υψηλότερη από εκείνη της άλλης συνενωμένης οντότητας, η οντότητα με την υψηλότερη εύλογη αξία είναι πιθανό να είναι ο αποκτών,

(β) αν η συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιείται με την ανταλλαγή κοινών συμμετοχικών τίτλων με δικαίωμα ψήφου έναντι μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, η οντότητα που παραχωρεί μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία είναι πιθανό να είναι ο αποκτών

και

(γ) αν η συνένωση επιχειρήσεων καταλήγει στη δυνατότητα της διοίκησης της μιας συνενωμένης οντότητας να επιλέγει την ομάδα διοίκησης της προκύπτουσας συνενωμένης οντότητας, η οντότητα της οποίας η διοίκηση έχει τη δυνατότητα αυτή είναι πιθανό να είναι ο αποκτών.

IFRS 3

21. Σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιείται μέσω ανταλλαγής συμμετοχικών τίτλων, η οντότητα που εκδίδει τους συμμετοχικούς τίτλους συνήθως είναι και ο αποκτών. Ωστόσο, θα πρέπει να εξεταστούν όλα τα σχετικά γεγονότα και οι συνθήκες για να προσδιοριστεί ποια από τις συνενωμένες οντότητες έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της άλλης οντότητας (ή οντοτήτων) ώστε να αντλεί οφέλη από τη δραστηριότητά της (ή τις δραστηριότητές τους). Σε κάποιες συνενώσεις επιχειρήσεων, που συχνά αποκαλούνται ανάστροφες αποκτήσεις, ο αποκτών είναι η οντότητα της οποίας οι συμμετοχικοί τίτλοι έχουν αποκτηθεί και η εκδότρια οντότητα είναι ο αποκτών. Αυτό μπορούσε να ήταν η περίπτωση, για παράδειγμα, μία ιδιωτική οντότητα κανονίζει να «αποκτηθεί» από μία μικρότερη δημόσια οντότητα ως μέσο εξασφάλισης εισαγωγής της σε χρηματιστήριο. Αν και από νομική άποψη η εκδότρια δημόσια οντότητα θεωρείται η μητρική και η ιδιωτική οντότητα θεωρείται η θυγατρική, η νόμιμη θυγατρική είναι ο αποκτών αν έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της νόμιμης μητρικής εταιρίας ώστε να αντλεί οφέλη από τις δραστηριότητές της. Συνήθως, ο αποκτών είναι η μεγαλύτερη σε μέγεθος οντότητα, όμως τα γεγονότα και οι συνθήκες που διέπουν μία συνένωση υποδεικνύουν κάποιες φορές ότι η μικρότερη οντότητα αποκτά τη μεγαλύτερη οντότητα. Παρέχεται καθοδήγηση για τη λογιστικοποίηση των ανάστροφων αποκτήσεων στις παραγράφους B1-B15 του Προσαρτήματος Β.
22. Όταν δημιουργείται νέα οντότητα για να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους για την πραγματοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων, μία από τις συνενωμένες οντότητες που προϋπήρχε της συνένωσης θα αναγνωριστεί ως αποκτών βάσει των ενδείξεων που υπάρχουν.
23. Ομοίως, όταν μία συνένωση επιχειρήσεων αφορά περισσότερες από δύο συνενωμένες επιχειρήσεις, μία από τις συνενωμένες επιχειρήσεις που προϋπήρχε της συνένωσης θα αναγνωριστεί ως αποκτών βάσει των ενδείξεων που υπάρχουν. Ο προσδιορισμός του αποκτώντος στις περιπτώσεις αυτές θα λαμβάνει υπόψη, μεταξύ άλλων, ποια από τις συνενωμένες οντότητες έδωσε σε εφαρμογή τη συνένωση και αν τα περιουσιακά στοιχεία ή τα έσοδα μιας εκ των συνενωμένων οντοτήτων υπερβαίνουν σε σημαντικό βαθμό εκείνα των άλλων.

*Κόστος συνένωσης επιχειρήσεων***24. Ο αποκτών θα επιμετρά το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων ως το σύνολο:**

- (α) των εύλογων αξιών, κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, των περιουσιακών στοιχείων που παραχωρήθηκαν, των υποχρεώσεων που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν και των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τον αποκτώντα, ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου,

πλέον

- (β) κάθε κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση επιχειρήσεων.

25. Η ημερομηνία της απόκτησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών ουσιαστικά αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Όταν αυτό επιτυγχάνεται μέσω μιας μόνο πράξης ανταλλαγής, η ημερομηνία της ανταλλαγής συμπίπτει με την ημερομηνία της απόκτησης. Όμως, μία συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερες από μία πράξεις ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν πραγματοποιείται σταδιακά με διαδοχικές αγορές μετοχών. Όταν συμβαίνει αυτό:

- (α) το κόστος της συνένωσης είναι το συνολικό κόστος των ξεχωριστών συναλλαγών

και

- (β) η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η ημερομηνία της κάθε πράξης ανταλλαγής (δηλαδή, η ημερομηνία που κάθε ξεχωριστή επένδυση αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντος), ενώ η ημερομηνία της απόκτησης είναι η ημερομηνία που ο αποκτών εξασφαλίζει τον έλεγχο του αποκτώμενου.

26. Σύμφωνα με την παράγραφο 24, τα περιουσιακά στοιχεία που παραχωρούνται και οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται ή αναλαμβάνονται από τον αποκτών προκειμένου να αποκτήσει τον έλεγχο του αποκτώμενου, απαιτείται να επιμετρώνται στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής. Συνεπώς, όταν ο διακανονισμός ολοκληρωθεί ή μέρους του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων αναβάλλεται, η εύλογη αξία εκείνου του αναβαλλόμενου συστατικού στοιχείου θα προσδιορίζεται με την προεξόφληση των καταβλητέων ποσών στην παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, λαμβάνοντας υπόψη κάθε υπερτίμηση ή μείωση που δύναται να δημιουργηθεί κατά τον διακανονισμό.

27. Η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής ενός διαπραγματευόμενου συμμετοχικού τίτλου παρέχει την καλύτερη ένδειξη για την εύλογη αξία του τίτλου και θα χρησιμοποιείται με εξαίρεση κάποιες σπάνιες περιπτώσεις. Άλλες ενδείξεις και μέθοδοι εκτίμησης πρέπει επίσης να εξετάζονται μόνο στη σπάνια περίπτωση που μπορεί ο αποκτών να καταδείξει ότι η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστος δείκτης της εύλογης αξίας και ότι άλλες ενδείξεις και μέθοδοι εκτίμησης παρέχουν μία περισσότερο αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας του συμμετοχικού τίτλου. Η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστη, μόνον όταν έχει επηρεασθεί από μία στενότητα της αγοράς. Αν η δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστος δείκτης ή αν δεν υφίσταται δημοσιευμένη τιμή για τους συμμετοχικούς τίτλους που έχουν εκδοθεί από τον αποκτώντα, η εύλογη αξία εκείνων των τίτλων θα μπορούσε, για παράδειγμα, να εκτιμηθεί με αναφορά στην αναλογία των δικαιωμάτων στην εύλογη αξία του αποκτώντος ή με αναφορά στην αναλογία των δικαιωμάτων της εύλογης αξίας στον αποκτώμενο, οποιαδήποτε είναι περισσότερο προφανής. Η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής των χρηματικών περιουσιακών στοιχείων που παραχωρήθηκαν σε κατόχους μετοχών του αποκτώμενου αντί συμμετοχικών τίτλων μπορεί επίσης να παρέχει μία ένδειξη της συνολικής εύλογης αξίας που παραχωρήθηκε από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Σε κάθε περίπτωση, θα λαμβάνονται υπόψη όλες οι πτυχές της συνένωσης, περιλαμβανομένων των σημαντικών παραγόντων που επηρέασαν τις διαπραγματεύσεις. Παρέχεται περαιτέρω καθοδήγηση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των συμμετοχικών στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση*.
28. Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνει τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Μελλοντικές ζημιές ή άλλα κόστη που αναμένεται να δημιουργηθούν λόγω της συνένωσης δεν είναι υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου και συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης.
29. Στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνεται κάθε κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση, όπως οι επαγγελματικές αμοιβές που καταβάλλονται σε λογιστές, νομικούς συμβούλους, εκτιμητές και άλλους συμβούλους, για την πραγματοποίηση της συνένωσης. Γενικά έξοδα διοίκησης, περιλαμβανομένου και του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος αποκτήσεων, καθώς και άλλα κόστη που δεν μπορούν άμεσα να αποδοθούν στη συγκεκριμένη συνένωση που λογιστικοποιείται, δεν περιλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης: αναγνωρίζονται ως δαπάνες κατά την πραγματοποίησή τους.
30. Το κόστος της διευθέτησης και της έκδοσης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πράξης έκδοσης ομολόγων, έστω και αν τα ομόλογα εκδίδονται για να πραγματοποιηθεί μία συνένωση επιχειρήσεων, και όχι κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση. Συνεπώς, οι οντότητες δεν θα περιλαμβάνουν τέτοια κόστη στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, τέτοια κόστη θα περιλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης.
31. Ομοίως, το κόστος της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πράξης έκδοσης συμμετοχικών τίτλων, έστω και αν οι συμμετοχικοί τίτλοι εκδίδονται για να πραγματοποιηθεί μία συνένωση επιχειρήσεων, και όχι κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συνένωση. Συνεπώς, οι οντότητες δεν θα περιλαμβάνουν τέτοια κόστη στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ αριθμός 32, *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση*, τα κόστη αυτά μειώνουν το προϊόν της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων.

Προσαρμογές στο κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων που εξαρτάται από μελλοντικά γεγονότα

32. **Όταν μία συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων προβλέπει την προσαρμογή του κόστους της συνένωσης βάσει μελλοντικών γεγονότων, ο αποκτών θα περιλαμβάνει το ποσό της προσαρμογής αυτής στο κόστος της συνένωσης κατά την ημερομηνία της απόκτησης, αν η προσαρμογή είναι πιθανή και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.**
33. Μία συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων μπορεί να επιτρέπει προσαρμογές στο κόστος της συνένωσης που εξαρτώνται από ένα ή περισσότερα μελλοντικά γεγονότα. Η προσαρμογή μπορεί, για παράδειγμα, να εξαρτάται από ένα καθορισμένο επίπεδο κερδών, που θα διατηρείται ή θα επιτυγχάνεται σε μελλοντικές περιόδους ή από τη σταθερότητα της χρηματιστηριακής τιμής των μέσων που εκδόθηκαν. Είναι συνήθως εφικτό να εκτιμάται το ποσό κάθε τέτοιας προσαρμογής κατά την αρχική λογιστικοποίηση της συνένωσης χωρίς να παραβλάπεται η αξιοπιστία της πληροφόρησης, ακόμη και αν υπάρχει κάποια αβεβαιότητα. Αν τα μελλοντικά γεγονότα δεν συμβούν ή η εκτίμηση πρέπει να αναθεωρηθεί, το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων θα προσαρμοστεί ανάλογα.

IFRS 3

34. Όμως, όταν μία συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων προβλέπει τέτοια προσαρμογή, η προσαρμογή αυτή δεν περιλαμβάνεται στο κόστος της συνένωσης κατά την αρχική λογιστικοποίησή της αν δεν είναι πιθανή ή δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αν η προσαρμογή μεταγενέστερα καταστεί πιθανή και δυνάμενη να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το επιπλέον αντάλλαγμα θα θεωρείται ως προσαρμογή στο κόστος της συνένωσης.
35. Σε μερικές περιπτώσεις, ο αποκτών μπορεί να χρειάζεται να προβεί σε συμπληρωματική πληρωμή προς τον πωλητή, ως αποζημίωση για τη μείωση στην αξία των παραχωρηθέντων περιουσιακών στοιχείων, των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων ή των υποχρεώσεων που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ο αποκτών εγγυάται τη χρηματιστηριακή τιμή των συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων που εξέδωσε ως μέρος του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και απαιτείται να προβεί σε μία περαιτέρω έκδοση συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων για την αποκατάσταση του αρχικώς προσδιορισμένου κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν αναγνωρίζεται αύξηση του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων. Στην περίπτωση των συμμετοχικών τίτλων, η εύλογη αξία της επιπρόσθετης καταβολής αντισταθμίζεται με ισοδύναμη μείωση της αξίας που αποδίδεται στους συμμετοχικούς τίτλους που εκδόθηκαν αρχικά. Στην περίπτωση των χρεωστικών τίτλων, η επιπρόσθετη καταβολή θεωρείται μια μείωση του υπέρ το άρτιο ή μία αύξηση του υπό το άρτιο ποσού της αρχικής έκδοσης.

Επιμερισμός του κόστους συνένωσης επιχειρήσεων στα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις

36. Κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα επιμερίσει το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων αναγνωρίζοντας τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 37 στις εύλογες αξίες τους εκείνης της ημερομηνίας, εκτός από μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως διαθέσιμες για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*, που θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη της πώλησης. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί κατ'αυτόν τον τρόπο θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 51-57.
37. Ο αποκτών θα αναγνωρίζει ξεχωριστά τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνον αν πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια την ημερομηνία εκείνη:
- (α) στην περίπτωση περιουσιακού στοιχείου εκτός από *άυλο περιουσιακό στοιχείο*, είναι πιθανό τα συνδεδεμένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη να εισρεύσουν στον αποκτώντα και η εύλογη αξία του να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
 - (β) στην περίπτωση υποχρέωσης εκτός από ενδεχόμενη υποχρέωση, είναι πιθανό να απαιτηθεί εκρόή των πόρων που συνθέτουν τα οικονομικά οφέλη για τη ρύθμιση της υποχρέωσης και η εύλογη αξία της να μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα,
 - (γ) στην περίπτωση *άυλου περιουσιακού στοιχείου* ή ενδεχόμενης υποχρέωσης, η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
38. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του αποκτώντος θα ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημιές του αποκτώμενου μετά την ημερομηνία της απόκτησης με την περίληψη των εσόδων και των δαπανών του αποκτώμενου βάσει του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων για τον αποκτώντα. Για παράδειγμα, η δαπάνη απόσβεσης που περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μετά την ημερομηνία της απόκτησης που σχετίζεται με τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου, θα βασίζεται στις εύλογες αξίες εκείνων των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία της απόκτησης, δηλαδή το κόστος τους για τον αποκτώντα.

39. Η εφαρμογή της μεθόδου της αγοράς αρχίζει από την ημερομηνία της απόκτησης, που είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών ουσιαστικά αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Επειδή ο έλεγχος είναι η ισχύς να κατευθύνεις τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας οντότητας ή επιχείρησης ώστε να αποκτάς οφέλη από τις δραστηριότητές της, δεν είναι αναγκαίο να έχει κλείσει ή οριστικοποιηθεί κατά το νόμο μία συναλλαγή προτού ο αποκτών αποκτήσει τον έλεγχο. Όλα τα σχετικά γεγονότα ή συνθήκες περίξ μιας συνένωσης επιχειρήσεων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του χρόνου που ο αποκτών απέκτησε τον έλεγχο.
40. Επειδή ο αποκτών αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 37 στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης, οποιαδήποτε δικαίωμα της μειοψηφίας στον αποκτώμενο παρουσιάζεται στην αναλογία της μειοψηφίας επί της καθαρής εύλογης αξίας εκείνων των στοιχείων. Οι παράγραφοι B16 και B17 του Προσαρτήματος Β παρέχουν καθοδήγηση για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου, για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων.

Αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου

41. Σύμφωνα με την παράγραφο 36, ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης μόνο τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της απόκτησης και που πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης της παραγράφου 37. Συνεπώς:
- (α) ο αποκτών θα αναγνωρίσει τις υποχρεώσεις για τον τερματισμό ή τη μείωση των δραστηριοτήτων του αποκτώμενου ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης μόνον όταν ο αποκτών έχει, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, μία υφιστάμενη υποχρέωση για την αναδιάρθρωση που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*
- και
- (β) κατά τον επιμερισμό του κόστους της συνένωσης, ο αποκτών δεν θα αναγνωρίσει υποχρεώσεις για μελλοντικές ζημιές ή άλλα κόστη που αναμένεται να πραγματοποιηθούν λόγω της συνένωσης επιχειρήσεων.
42. Μία πληρωμή που η οντότητα έχει δεσμευτεί συμβατικά να καταβάλει, για παράδειγμα, στους υπαλλήλους ή τους προμηθευτές της σε περίπτωση που αποκτηθεί στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων είναι μία παρούσα υποχρέωση της οντότητας που θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση έως ότου καταστεί πιθανή η πραγματοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων. Η συμβατική δέσμευση αναγνωρίζεται ως υποχρέωση από την οντότητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 όταν καταστεί πιθανή μία συνένωση επιχειρήσεων και η υποχρέωση μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Συνεπώς, όταν πραγματοποιείται η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνη η υποχρέωση του αποκτώμενου αναγνωρίζεται ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης.
43. Όμως, το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης του οποίου η εκτέλεση εξαρτάται από την απόκτησή του στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων δεν είναι, αμέσως πριν τη συνένωση επιχειρήσεων, παρούσα δέσμευση του αποκτώμενου. Ούτε αποτελεί ενδεχόμενη δέσμευση του αποκτώμενου αμέσως πριν τη συνένωση διότι δεν είναι πιθανή υποχρέωση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο του αποκτώμενου. Συνεπώς, ο αποκτών δεν θα αναγνωρίσει υποχρέωση για τέτοια προγράμματα αναδιάρθρωσης ως μέρος του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης.
44. Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 36 περιλαμβάνουν κάθε περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση του αποκτώμενου που αγοράζει ή αναλαμβάνει, περιλαμβανομένων όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Θα μπορούσαν επίσης να περιλάβουν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που δεν είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου, π.χ., επειδή δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση πριν την απόκτηση. Για παράδειγμα, ένα φορολογικό όφελος που απορρέει από τις φορολογικές ζημιές του αποκτώμενου που δεν είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 36 αν είναι πιθανό ότι ο αποκτών θα έχει φορολογητέα κέρδη μελλοντικά που θα μπορούν να συμψηφιστούν με το φορολογικό όφελος που δεν έχει αναγνωριστεί.

IFRS 3

Αύλα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου

45. Σύμφωνα με την παράγραφο 37, ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά ένα άυλο άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνον εφόσον πληροί τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου του στο ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία* και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά από την υπεραξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου αν το έργο πληροί τον ορισμό του άυλου άυλου περιουσιακού στοιχείου και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το ΔΛΠ 38 παρέχει καθοδήγηση στον καθορισμό κατά πόσο η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
46. Ένα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση πρέπει να είναι αναγνωρίσιμο για να πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου μόνον αν:
- (α) είναι ευδιαχώριστος, δηλαδή μπορεί να χωριστεί ή να μοιραστεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση,
- ή
- (β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή ευδιαχώριστα από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου

47. Η παράγραφος 37 καθορίζει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ξεχωριστά μία ενδεχόμενη υποχρέωση του αποκτώμενου ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων μόνον εάν η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αν η εύλογη αξία της δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα:
- (α) υπάρχει προκύπτουσα επίδραση στο ποσό που αναγνωρίζεται ως υπεραξία ή που λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56
- και
- (β) ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες γι' αυτήν την ενδεχόμενη υποχρέωση που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Η παράγραφος Β16(λ) του Προσαρτήματος Β παρέχει καθοδήγηση για τον καθορισμό της εύλογης αξίας μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης.

48. **Μετά την αρχική τους αναγνώριση, ο αποκτών θα επιμετρήσει τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται ξεχωριστά σύμφωνα με την παράγραφο 36 στο μεγαλύτερο:**
- (α) του ποσού που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37
- και
- (β) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά μείον, όπου αρμόζει, τη συνολική απόσβεση που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 Έσοδα.

49. Η απαίτηση της παραγράφου 48 δεν εφαρμόζεται σε συμβάσεις που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*. Όμως, δανειακές δεσμεύσεις που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 που δεν αποτελούν δεσμεύσεις για παροχές δανείων σε επιτόκια χαμηλότερα από εκείνα της αγοράς λογιστικοποιούνται ως ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου αν, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, δεν είναι πιθανό να απαιτηθεί εκροή πόρων που περικλείουν οικονομικά όφελι για την εξόφληση της υποχρέωσης ή αν το ποσό της υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία. Τέτοια δανειακή δέσμευση, σύμφωνα με την παράγραφο 37, αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης μόνον εάν η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

50. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται ξεχωριστά ως μέρος του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Όμως, ο αποκτών θα γνωστοποιεί γι' αυτές τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις τις πληροφορίες που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 για κάθε κατηγορία πρόβλεψης.

Υπεραξία

51. Την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα:

(α) αναγνωρίσει την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων ως περιουσιακό στοιχείο

και

(β) επιμετρήσει αρχικά εκείνη την υπεραξία στο κόστος, όντας το υπερβάλλον κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων πάνω από τη συμμετοχή του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, στις υποχρεώσεις και στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 36.

52. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ξεχωριστά.

53. Υπάρχει προκύπτουσα επίδραση στο ποσό που αναγνωρίζεται ως υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (ή που λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56), ανάλογα με το βαθμό που τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 37 για ξεχωριστή αναγνώριση κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί η υπεραξία επιμετράται ως το υπολειπόμενο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων μετά την αναγνώριση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου.

54. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο αποκτών θα επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων στο κόστος μείον οποιονδήποτε σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

55. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων δεν θα αποσβένεται. Αντίθετα, ο αποκτών θα την εξετάζει για απομείωση αξίας σε ετήσια βάση ή και πιο συχνά αν τα γεγονότα ή οι μεταβολές των συνθηκών υποδεικνύουν ότι θα μπορούσε να απομειωθεί η αξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*.

Υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων πάνω από το κόστος

56. Αν η συμμετοχή του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 36 υπερβαίνει το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών θα:

(α) επανεκτιμήσει την αναγνώριση και την επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και την επιμέτρηση του κόστους της συνένωσης

και

(β) αναγνωρίσει αμέσως στο κέρδος ή στη ζημιά κάθε εναπομένουσα υπέρβαση μετά την επανεκτίμηση αυτή.

IFRS 3

57. Κέρδος που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα μπορούσε να συνιστάται από ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα συστατικά στοιχεία:
- (α) λάθη στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας είτε του κόστους της συνένωσης είτε των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πιθανά μελλοντικά κόστη που προκύπτουν σε σχέση με τον αποκτώμενο που δεν αντικατοπτρίζονται ορθά στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων ή των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου είναι μία πιθανή αιτία τέτοιων λαθών.
 - (β) μία απαίτηση σε λογιστικό πρότυπο για την επιμέτρηση αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε ποσό που δεν είναι η εύλογη αξία αλλά που θεωρείται ωσάν να είναι η εύλογη αξία για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστους της συνένωσης. Για παράδειγμα, η καθοδήγηση του Προσαρτήματος Β για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του αποκτώμενου απαιτεί το ποσό που εκχωρείται στις φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις να μην είναι προεξοφλημένο.
 - (γ) μία συμφέρουσα αγορά

Συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά

58. Μία συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να αφορά περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν πραγματοποιείται σταδιακά με διαδοχικές αγορές μετοχών. Σε τέτοια περίπτωση, κάθε συναλλαγή ανταλλαγής θα αντιμετωπίζεται ξεχωριστά από τον αποκτώντα, χρησιμοποιώντας το κόστος της συναλλαγής και τις πληροφορίες για τις εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία της κάθε συναλλαγής ανταλλαγής, για να προσδιορίσει το κόστος της υπεραξίας που συνδέεται με εκείνη την πράξη. Αυτό καταλήγει σε μια βήμα προς βήμα σύγκριση του κόστους των επί μέρους επενδύσεων, με τη συμμετοχή του αγοραστή στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου σε κάθε βήμα.
59. Όταν μία συνένωση επιχειρήσεων αφορά περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων μπορεί να διαφέρουν στην ημερομηνία κάθε συναλλαγής ανταλλαγής. Επειδή:
- (α) τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου επαναδιατυπώνονται θεωρητικά στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία κάθε συναλλαγής ανταλλαγής για να προσδιοριστεί το ποσό της υπεραξίας που συνδέεται με κάθε συναλλαγή
- και
- (β) τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου πρέπει στη συνέχεια να αναγνωριστούν από τον αποκτώντα στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

κάθε προσαρμογή σ' αυτές τις εύλογες αξίες που σχετίζεται με προηγούμενη κατοχή δικαιωμάτων του αποκτώντα είναι επανεκτίμηση και θα λογιστικοποιείται ως τέτοια. Όμως, επειδή αυτή η επανεκτίμηση προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση από τον αποκτώντα των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου δεν σημαίνει ότι ο αποκτών έχει επιλέξει να εφαρμόσει μία λογιστική πολιτική επανεκτίμησης αυτών των στοιχείων μετά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με, για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*.

60. Προτού χαρακτηριστεί ως συνένωση επιχειρήσεων, μια συναλλαγή μπορεί να έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε συνδεδεμένη εταιρία και να λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις*. Σε τέτοια περίπτωση, οι εύλογες αξίες των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας κατά την ημερομηνία κάθε προγενέστερης συναλλαγής ανταλλαγής θα έχουν προσδιοριστεί προηγουμένως κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης στην επένδυση.

Αρχική λογιστικοποίηση καθοριζόμενη προσωρινά

61. Η αρχική λογιστικοποίηση μίας συνένωσης επιχειρήσεων προϋποθέτει τον εντοπισμό και τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών που θα εκχωρηθούν στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου και του κόστους της συνένωσης.

62. Αν η αρχική λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι το τέλος της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, επειδή είτε οι εύλογες αξίες για εκχώρηση στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις ή τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου είτε το κόστος της συνένωσης μπορούν να προσδιοριστούν μόνο προσωρινά, ο αποκτών θα λογιστικοποιήσει τη συνένωση χρησιμοποιώντας εκείνες τις προσωρινές αξίες. Ο αποκτών θα αναγνωρίσει οποιαδήποτε προσαρμογή σ' εκείνες τις προσωρινές αξίες ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης:

(α) εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της απόκτησης

και

(β) από την ημερομηνία της απόκτησης. Συνεπώς:

(i) η λογιστική αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, μιας υποχρέωσης ή μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης, θα υπολογίζεται ως αν η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης είχε αναγνωριστεί από την ημερομηνία εκείνη.

(ii) η υπεραξία ή οποιοδήποτε κέρδος που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα προσαρμόζεται από την ημερομηνία της απόκτησης κατά ένα ποσό ίσο με την προσαρμογή στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης του αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης ή της ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται.

(iii) η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται για περιόδους πριν την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης για τη συνένωση θα παρουσιάζεται ως αν η αρχική λογιστικοποίηση είχε ολοκληρωθεί από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό περιλαμβάνει οποιαδήποτε επιπρόσθετη απόσβεση ή άλλη επίδραση στο κέρδος ή στη ζημιά που αναγνωρίζεται ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικοποίησης.

Προσαρμογές μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης

63. Εκτός όπως περιγράφεται στις παραγράφους 33, 34 και 65, οι προσαρμογές στην αρχική λογιστικοποίηση για μία συνένωση επιχειρήσεων μετά την ολοκλήρωσή της θα αναγνωρίζονται μόνο για διόρθωση λάθους σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Οι προσαρμογές στην αρχική λογιστικοποίηση για μία συνένωση επιχειρήσεων όταν η λογιστικοποίηση αυτή έχει ολοκληρωθεί δεν θα αναγνωρίζονται για την επίδραση αλλαγών σε υπολογισμούς. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η επίδραση μιας αλλαγής σε υπολογισμούς θα αναγνωρίζεται στην τρέχουσα και σε μελλοντικές περιόδους.

64. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί μία οντότητα να λογιστικοποιεί μία διόρθωση λάθους αναδρομικά και να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις ως αν το λάθος δεν είχε συμβεί ποτέ, με την επαναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης για την προγενέστερη περίοδο (τις προγενέστερες περιόδους) στην οποία συνέβη το λάθος. Συνεπώς, η λογιστική αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, μιας υποχρέωσης ή μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης του αποκτώμενου που αναγνωρίζεται ή προσαρμόζεται ως αποτέλεσμα διόρθωσης λάθους, θα υπολογίζεται ως αν η εύλογη αξία ή η προσαρμοσμένη εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης είχε αναγνωριστεί από την ημερομηνία εκείνη. Η υπεραξία ή οποιοδήποτε κέρδος που αναγνωρίζεται σε προγενέστερη περίοδο σύμφωνα με την παράγραφο 56 θα προσαρμόζεται αναδρομικά κατά ένα ποσό ίσο με την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (η την προσαρμογή της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία της απόκτησης) του αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου, της υποχρέωσης ή της ενδεχόμενης υποχρέωσης που αναγνωρίζεται (ή προσαρμόζεται).

Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων μετά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης

65. Αν το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων εις νέο φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων του αποκτώμενου δεν πληρούσε τα κριτήρια της παραγράφου 37 για ξεχωριστή αναγνώριση όταν μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιείται αρχικά αλλά πραγματοποιείται μεταγενέστερα, ο αποκτών θα αναγνωρίσει το όφελος αυτό ως έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*. Επιπρόσθετα, ο αποκτών θα:

(α) μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στο ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία της απόκτησης

και

(β) αναγνωρίσει τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως δαπάνη.

IFRS 3

Όμως, η διαδικασία αυτή δεν θα καταλήξει στη δημιουργία υπέρβασης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 56, ούτε θα αυξήσει το ποσό οποιουδήποτε κέρδους που αναγνωρίστηκε προηγουμένως σύμφωνα με την παράγραφο 56.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

66. Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την οικονομική επίδραση των πραγματοποιηθέντων συνενώσεων επιχειρήσεων:

- (α) κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- (β) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

67. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66(α), ο αποκτών θα γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην περίοδο:

- (α) τις επωνυμίες και περιγραφές των συνενωμένων οντοτήτων ή επιχειρήσεων.
- (β) την ημερομηνία της απόκτησης.
- (γ) το ποσοστό των συμμετοχικών τίτλων με δικαίωμα ψήφου που αποκτήθηκαν.
- (δ) το κόστος της συνένωσης και μία περιγραφή των συστατικών στοιχείων εκείνου του κόστους, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε κοστών που αποδίδονται άμεσα στη συνένωση. Όταν συμμετοχικοί τίτλοι εκδίδονται ή θα εκδοθούν ως μέρος του κόστους, θα γνωστοποιούνται και τα ακόλουθα:

- (i) ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται ή θα εκδοθούν

και

- (ii) η εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων και τη βάση για τον προσδιορισμό εκείνης της εύλογης αξίας. Αν δεν υπάρχει δημοσιευμένη τιμή για τους συμμετοχικούς τίτλους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, θα γνωστοποιούνται οι ουσιώδεις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Αν υπάρχει δημοσιευμένη τιμή κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους για τους οποίους δεν χρησιμοποιήθηκε η δημοσιευμένη τιμή, τη μέθοδο και τις ουσιώδεις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να αποδοθεί μία αξία στους συμμετοχικούς τίτλους, και το συνολικό ποσό της διαφοράς μεταξύ του ποσού που αποδόθηκε στους συμμετοχικούς τίτλους και της δημοσιευμένης τιμής.
- (ε) λεπτομέρειες οποιωνδήποτε επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες η οντότητα έχει αποφασίσει να διαθέσει ως αποτέλεσμα της συνένωσης.
- (στ) τα ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία απόκτησης για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου και, εκτός αν η γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, τις λογιστικές αξίες για κάθε μια από αυτές τις κατηγορίες, προσδιορισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., αμέσως πριν τη συνένωση. Αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μία εξήγηση ως προς το γιατί συμβαίνει αυτό.
- (ζ) το ποσό κάθε υπέρβασης που αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή στη ζημιά, σύμφωνα με την παράγραφο 56 και το συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η υπέρβαση αναγνωρίστηκε.
- (η) μία περιγραφή των παραγόντων που συντέλεσαν σε ένα κόστος που καταλήγει στην αναγνώριση της υπεραξίας – μία περιγραφή κάθε άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αναγνωρίστηκε ξεχωριστά από την υπεραξία και μία εξήγηση ως προς το γιατί η εύλογη αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορούσε να επιμετρηθεί αξιόπιστα – ή μία περιγραφή της φύσης οποιασδήποτε υπέρβασης που αναγνωρίστηκε στο κέρδος ή στη ζημιά σύμφωνα με την παράγραφο 56.

- (θ) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας του αποκτώμενου από την ημερομηνία της απόκτησης που περιλαμβάνεται στο κέρδος ή στη ζημιά του αποκτώντος για την περίοδο, εκτός αν η γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή. Αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μία εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό.

68. Οι πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με την παράγραφο 67 θα γνωστοποιούνται σε συνολική βάση για συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς που είναι επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση.
69. Αν η αρχική λογιστικοποίηση για μία συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου είχε προσδιοριστεί προσωρινά σύμφωνα όπως περιγράφεται στην παράγραφο 62, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται μαζί με μία εξήγηση γιατί συνέβη αυτό.
70. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66(α), ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες, εκτός αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή:
- (α) τα έσοδα της συνενωμένης οντότητας για την περίοδο, ως αν η ημερομηνία της απόκτησης για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην περίοδο ήταν στην αρχή εκείνης της περιόδου.
- (β) το κέρδος ή τη ζημία της συνενωμένης οντότητας για την περίοδο, ως αν η ημερομηνία της απόκτησης για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην περίοδο ήταν στην αρχή εκείνης της περιόδου.
- Αν η γνωστοποίηση αυτών των πληροφοριών δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μία εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό.
71. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 66(β), ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 67 για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, εκτός αν τέτοια γνωστοποίηση δεν είναι εφικτή. Αν η γνωστοποίηση αυτών των πληροφοριών δεν είναι εφικτή, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με μία εξήγηση γιατί συμβαίνει αυτό.
72. **Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν την οικονομική επίδραση των κερδών, των ζημιών, των διορθώσεων λαθών και άλλων προσαρμογών που αναγνωρίστηκαν στην τρέχουσα περίοδο και που σχετίζονται με συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους.**
73. Για εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 72, ο αποκτών θα γνωστοποιεί τις πιο κάτω πληροφορίες:
- (α) το ποσό και μία εξήγηση οποιουδήποτε κέρδους ή οποιασδήποτε ζημίας που αναγνωρίστηκε στην τρέχουσα περίοδο που:
- (i) σχετίζεται με τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή τις αναληφθείσες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο
- και
- (ii) είναι τέτοιου μεγέθους, φύσεως ή επίπτωσης που η γνωστοποίηση είναι σχετική για κατανόηση των χρηματοοικονομικών επιδόσεων της συνενωμένης οντότητας.
- (β) αν η αρχική λογιστικοποίηση για συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην αμέσως προηγούμενη περίοδο καθορίστηκε μόνο προσωρινά κατά το τέλος εκείνης της περιόδου, τα ποσά και τις εξηγήσεις των προσαρμογών στις προσωρινές αξίες που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου.
- (γ) τις πληροφορίες για διορθώσεις λαθών που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν από το ΔΛΠ 8 για οποιαδήποτε αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου ή αλλαγές στις αξίες που εκχωρήθηκαν σε εκείνα τα στοιχεία, που ο αποκτών αναγνωρίζει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου σύμφωνα με τις παραγράφους 63 και 64.
74. **Ο αποκτών θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τις αλλαγές στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου.**
75. Για εφαρμογή της αρχής στην παράγραφο 74, η οντότητα θα γνωστοποιήσει επαλήθευση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, που να δείχνει ξεχωριστά:
- (α) το μικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στην αρχή της περιόδου,

IFRS 3

- (β) πρόσθετη υπεραξία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου εκτός από την υπεραξία που περιλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που, κατά την απόκτηση, πληροί τα κριτήρια ώστε να ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,
 - (γ) προσαρμογές που προκύπτουν από μεταγενέστερη αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με την παράγραφο 65,
 - (δ) υπεραξία που περιλαμβανόταν σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και υπεραξία που διαγράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου χωρίς προηγουμένως να έχει συμπεριληφθεί σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση,
 - (ε) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
 - (στ) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*,
 - (ζ) οποιοσδήποτε άλλες αλλαγές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου
- και
- (η) το μικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στο τέλος της περιόδου,

76. Η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για το ανακτήσιμο ποσό και την απομείωση της υπεραξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 75(ε).

77. Αν σε οποιαδήποτε κατάσταση η πληροφόρηση που απαιτείται να γνωστοποιηθεί από αυτό το Δ.Π.Χ.Π. δεν πληροί τους στόχους που εκτίθενται στις παραγράφους 66, 72 και 74, η οντότητα θα γνωστοποιεί τέτοια πρόσθετη πληροφόρηση που είναι αναγκαία για να ικανοποιήσει αυτούς τους στόχους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

78. Εκτός όπως προνοείται στην παράγραφο 85, αυτό το Δ.Π.Χ.Π. θα εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση των συνενώσεων επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία της απόκτησης είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004. Αυτό το Δ.Π.Χ.Π. θα εφαρμόζεται επίσης στη λογιστικοποίηση για:

- (α) υπεραξία που προκύπτει από συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία συμφωνίας είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004,

ή

- (β) οποιαδήποτε υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004.

Υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως

79. Μια οντότητα θα εφαρμόζει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. μελλοντικά, από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, σε υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία συμφωνίας ήταν πριν τις 31 Μαρτίου 2004 και σε υπεραξία που προκύπτει από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν τις 31 Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης. Συνεπώς, μια οντότητα θα:

- (α) διακόψει την απόσβεση τέτοιας υπεραξίας από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004,

- (β) απαλείψει τη λογιστική αξία της σχετιζόμενης σωρευμένης απόσβεσης με αντίστοιχη μείωση της υπεραξίας στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004

και

- (γ) εξετάσει την υπεραξία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που άρχισε στις ή τις 31 Μαρτίου 2004.

80. Αν μια οντότητα είχε προηγουμένως αναγνωρίσει την υπεραξία ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, δεν θα αναγνωρίσει εκείνη την υπεραξία στο κέρδος ή στη ζημιά όταν διαθέσει όλη ή μέρος της επιχείρησης με την οποία εκείνη η υπεραξία σχετίζεται ή όταν μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών με την οποία η υπεραξία σχετίζεται υποστεί απομείωση.

Αρνητική υπεραξία που αναγνωρίστηκε προηγουμένως

81. Η λογιστική αξία της αρνητικής υπεραξίας στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004 που προέκυψε είτε

- (α) από συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία της συμφωνίας ήταν πριν τις 31 Μαρτίου 2004

είτε

- (β) από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν τις 31 Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης

θα διαγράφεται στην αρχή εκείνης της περιόδου, με αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως

82. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου που ταξινομήθηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο που είτε

- (α) αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία της συμφωνίας ήταν πριν τις 31 Μαρτίου 2004

είτε

- (β) προκύπτει από συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που αποκτήθηκε πριν τις 31 Μαρτίου 2004 και λογιστικοποιήθηκε με την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης

θα επαναταξινομηθεί ως υπεραξία στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που άρχισε στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, αν εκείνο το άυλο περιουσιακό στοιχείο αυτό δεν πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας του ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004).

Επενδύσεις που λογιστικοποιήθηκαν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

83. Για επενδύσεις που λογιστικοποιήθηκαν με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και που αποκτήθηκαν στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, η οντότητα θα εφαρμόζει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. στη λογιστικοποίηση:

- (α) οποιασδήποτε αποκτηθείσας υπεραξίας που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της επένδυσης. Συνεπώς, η απόσβεση εκείνης της θεωρητικής υπεραξίας δεν θα περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό της συμμετοχής της οντότητας στα κέρδη ή τις ζημιές της εκδότριας.

- (β) οποιασδήποτε υπέρβασης που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της συμμετοχής της οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των καθαρών αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της εκδότριας πέραν του κόστους της επένδυσης. Συνεπώς, η οντότητα θα περιλαμβάνει εκείνη την υπέρβαση ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου της οντότητας στα κέρδη ή τις ζημιές της εκδότριας περίοδο στην οποία αποκτήθηκε η επένδυση.

IFRS 3

84. Για επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και που αποκτήθηκαν πριν τις 31 Μαρτίου 2004:
- (α) η οντότητα θα εφαρμόζει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. σε μελλοντική βάση, από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, σε κάθε αποκτηθείσα υπεραξία που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της επένδυσης. Συνεπώς, από εκείνη την ημερομηνία, η οντότητα θα πάψει να περιλαμβάνει την απόσβεση εκείνης της υπεραξίας στον προσδιορισμό της συμμετοχής της οντότητας στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας.
 - (β) η οντότητα θα διαγράψει κάθε αρνητική υπεραξία που είχε περιληφθεί στη λογιστική αξία της επένδυσης εκείνης στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004, με αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέων.

Περιορισμένη αναδρομική εφαρμογή

85. Η οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις αυτού του Δ.Π.Χ.Π. σε υπεραξία που υπάρχει κατά την ή που αποκτήθηκε μεταγενέστερα από, και σε συνενώσεις επιχειρήσεων που συμβαίνουν από, οποιαδήποτε ημερομηνία πριν τις ημερομηνίες έναρξης της ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 νοουμένου ότι:
- (α) οι εκτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων λήφθηκαν κατά το χρόνο που αυτές οι συνενώσεις λογιστικοποιήθηκαν αρχικά
- και
- (β) η οντότητα επίσης εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) και το ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) μελλοντικά από την ίδια εκείνη ημερομηνία και οι απαιτούμενες εκτιμήσεις και λοιπές πληροφορίες για την εφαρμογή αυτών των Προτύπων από εκείνη την ημερομηνία είχαν ληφθεί προηγουμένως από την οντότητα, ώστε να μην υπάρχει ανάγκη προσδιορισμού των υπολογισμών που θα έπρεπε να είχαν γίνει σε προγενέστερη ημερομηνία.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

86. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* (όπως εκδόθηκε το 1998).
87. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:
- (α) ΜΕΔ-9 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων - Ταξινόμηση είτε ως Αγορές είτε ως Συνενώσεις Συμφερόντων*,
 - (β) ΜΕΔ-22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων – Μεταγενέστερη Αναπροσαρμογή Εύλογων Αξιών και Υπεραξίας που Αρχικά Αναγνωρίστηκαν και*
- και
- (γ) ΜΕΔ-28 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων – «Ημερομηνία Ανταλλαγής» και Εύλογη Αξία των Συμμετοχικών Τίτλων*.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

IFRS 3

Καθορισμένοι όροι

Αυτό το προσάρτημα είναι αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

ημερομηνία απόκτησης Η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αποκτά ουσιαστικά τον **έλεγχο** του αποκτώμενου.

ημερομηνία της συμφωνίας Η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών και, στην περίπτωση οντοτήτων των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο, η ημερομηνία που ανακοινώνεται στο κοινό. Σε περίπτωση επιθετικής εξαγοράς εταιρίας, η πρώτη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών του αποκτώμενου έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου.

επιχείρηση Μία ολοκληρωμένη σειρά δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων που διεξάγονται και διοικούνται για να παράσχουν:

(α) απόδοση στους επενδυτές

ή

(β) χαμηλότερα κόστη ή άλλα οικονομικά οφέλη άμεσα και αναλογικά σε δικαιούχους συμβολαίων ή συμμετέχοντες.

Μία επιχείρηση συνήθως απαρτίζεται από εισροές, διαδικασίες που εφαρμόζονται επί αυτών των εισροών και τις προκύπτουσες εκροές που χρησιμοποιούνται ή που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή εσόδων. Αν μία μεταβιβαζόμενη σειρά δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων περιέχει **υπεραξία**, η μεταβιβαζόμενη εκείνη σειρά θα θεωρείται επιχείρηση.

συνένωση επιχειρήσεων Η συσπείρωση ξεχωριστών οντοτήτων ή **επιχειρήσεων** σε μία **αναφέρουσα οντότητα**.

συνένωση επιχειρήσεων που αφορά οντότητες ή επιχειρήσεις που τελούν υπό κοινό έλεγχο Μία **συνένωση επιχειρήσεων** στην οποία όλες οι συνενωμένες οντότητες ή **επιχειρήσεις** τελικά **ελέγχονται** από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη πριν και μετά τη συνένωση και ο **έλεγχος** αυτός δεν είναι παροδικός.

ενδεχόμενη υποχρέωση Η έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης είναι εκείνη που καθορίστηκε στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, δηλαδή:

(α) μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της επιχείρησης

ή

(β) μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, αλλά δεν αναγνωρίζεται γιατί:

(i) δεν είναι **πιθανό** ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η δέσμευση

ή

(ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

έλεγχος

Το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας ή **επιχείρησης**, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

IFRS 3

ημερομηνία ανταλλαγής	Όταν μία συνένωση επιχειρήσεων επιτυγχάνεται μέσω μιας μοναδικής συναλλαγής ανταλλαγής, η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η ημερομηνία της απόκτησης . Όταν μία συνένωση επιχειρήσεων εμπεριέχει περισσότερες από μία συναλλαγές ανταλλαγής, για παράδειγμα όταν επιτυγχάνεται σταδιακά μέσω διαδοχικών αγορών μετοχών, η ημερομηνία της ανταλλαγής είναι η ημερομηνία κατά την οποία κάθε επιμέρους επένδυση αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντος.
εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
υπεραξία:	Μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ξεχωριστά.
άυλα περιουσιακά στοιχεία	Η έννοια του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι εκείνη που καθορίστηκε στο ΔΛΠ 38 <i>Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία</i> , δηλαδή ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.
κοινοπραξία	Η έννοια της κοινοπραξίας είναι εκείνη που καθορίστηκε στο ΔΛΠ 31 <i>Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες</i> , δηλαδή ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.
δικαιώματα μειοψηφίας	Το μέρος του κέρδους ή της ζημιάς και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής , που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών , στη μητρική εταιρία .
αμοιβαία οντότητα	Μία οντότητα εκτός από οντότητα που κατέχεται από τον επενδυτή, όπως μία αλληλασφαλιστική εταιρία ή ένας συνεταιρισμός, που παρέχει στους δικαιούχους ή τους μετέχοντες χαμηλότερα κόστη ή άλλα οικονομικά οφέλη άμεσα και κατ'αναλογία.
μητρική εταιρία	Μία οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές .
ενδεχόμενο	Περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μην συμβεί.
αναφέρουσα οντότητα	Μια οντότητα που διαθέτει χρήστες που βασίζονται στις γενικές οικονομικές καταστάσεις της για πληροφορίες που τους χρησιμεύουν για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων. Αναφέρουσα οντότητα μπορεί να είναι μία μοναδική οντότητα ή ένας όμιλος που περιλαμβάνει μία μητρική εταιρία και όλες τις θυγατρικές της .
θυγατρική	Μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

IFRS 3

Παράρτημα των οδηγιών εφαρμογής

Αυτό το προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του Δ.Π.Χ.Π.

Ανάστροφες αποκτήσεις

- B1 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 21, σε κάποιες συνενώσεις επιχειρήσεων, που συχνά αποκαλούνται ανάστροφες αποκτήσεις, ο αποκτών είναι η οντότητα της οποίας τα συμμετοχικά δικαιώματα έχουν αποκτηθεί και η εκδότηρια οντότητα είναι ο αποκτώμενος. Αυτό θα μπορούσε να ήταν η περίπτωση όταν, για παράδειγμα, μία ιδιωτική οντότητα κανονίζει την «απόκτησή» της από μία μικρότερη δημόσια οντότητα ως μέσο εισαγωγής της σε χρηματιστήριο. Αν και από νομική άποψη η δημόσια οντότητα θεωρείται ως η μητρική και η ιδιωτική οντότητα θεωρείται ως η θυγατρική, η νόμιμη θυγατρική είναι ο αποκτών αν έχει την ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της νόμιμης μητρικής εταιρίας ώστε να αντλεί οφέλη από τις δραστηριότητές της.
- B2 Η οντότητα θα εφαρμόζει την καθοδήγηση των παραγράφων Β3-Β15 όταν λογιστικοποιεί αντίστροφη απόκτηση.
- B3 Η λογιστικοποίηση αντίστροφης απόκτησης καθορίζει τον επιμερισμό του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατά την ημερομηνία της απόκτησης και δεν εφαρμόζεται σε συναλλαγές μετά τη συνένωση.

Κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων

- B4 Όταν εκδίδονται συμμετοχικοί τίτλοι ως μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, η παράγραφος 24 απαιτεί το κόστος της συνένωσης να περιλαμβάνει την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής. Η παράγραφος 27 σημειώνει ότι, εν απουσία αξιόπιστης δημοσιευμένης τιμής, η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων μπορεί να υπολογιστεί με αναφορά στην εύλογη αξία του αποκτώντος ή την εύλογη αξία του αποκτώμενου, όποια εκ των δύο είναι πιο έκδηλη.
- B5 Σε μία ανάστροφη απόκτηση, το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων θεωρείται ότι επιβαρύνει τη νόμιμη θυγατρική (δηλαδή τον αποκτώντα για λογιστικούς σκοπούς) με τη μορφή συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται στους ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρίας (στον αποκτώμενο για λογιστικούς σκοπούς). Αν η δημοσιευμένη τιμή των συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης θυγατρικής χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης, θα γίνει υπολογισμός για να προσδιοριστεί ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που θα έπρεπε να είχε εκδώσει η νόμιμη θυγατρική προκειμένου να παράσχει στους ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρίας το ίδιο ποσοστό ιδιοκτησιακών δικαιωμάτων στη συνενωμένη οντότητα που έχουν στη συνενωμένη οντότητα λόγω της ανάστροφης απόκτησης. Η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο θα χρησιμοποιείται ως κόστος της συνένωσης.
- B6 Αν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης θυγατρικής δεν είναι έκδηλη κατά άλλον τρόπο, η συνολική εύλογη αξία όλων των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων της νόμιμης μητρικής εταιρίας πριν τη συνένωση επιχειρήσεων θα χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του κόστους της συνένωσης.

Κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

- B7 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μια ανάστροφη απόκτηση θα εκδίδονται με την ονομασία της νόμιμης μητρικής εταιρίας, αλλά θα περιγράφονται στις σημειώσεις ως η συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της νόμιμης θυγατρικής (δηλαδή του αποκτώντος για λογιστικούς σκοπούς). Επειδή τέτοιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντιπροσωπεύουν μία συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της νόμιμης θυγατρικής:
- (α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της νόμιμης θυγατρικής θα αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σ'αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις λογιστικές τους αξίες πριν τη συνένωση.

IFRS 3

- (β) τα κέρδη εις νέον και άλλα υπόλοιπα των ιδίων κεφαλαίων που αναγνωρίζονται σ' αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είναι τα κέρδη εις νέον και άλλα υπόλοιπα των ιδίων κεφαλαίων της νόμιμης θυγατρικής αμέσως πριν τη συνένωση επιχειρήσεων.
- (γ) το ποσό που αναγνωρίζεται ως εκδοθέντες συμμετοχικοί τίτλοι σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα προσδιορίζεται με την προσθήκη στους εκδοθέντες συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης θυγατρικής αμέσως πριν τη συνένωση επιχειρήσεων του κόστους της συνένωσης προσδιοριζόμενου όπως περιγράφεται στις παραγράφους B4-B6. Ωστόσο, η μετοχική δομή που εμφανίζεται σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή ο αριθμός και το είδος των συμμετοχικών τίτλων που έχουν εκδοθεί) θα αντανakλά τη μετοχική δομή της νόμιμης μητρικής εταιρίας, περιλαμβανομένων των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τη νόμιμη μητρική εταιρία για την πραγματοποίηση της συνένωσης.
- (δ) Η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται σ' εκείνες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είναι της νόμιμης θυγατρικής.

- B8 Η λογιστικοποίηση των ανάστροφων αποκτήσεων εφαρμόζεται μόνο σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της νόμιμης μητρικής εταιρίας, αν υπάρχουν, η επένδυση στη νόμιμη θυγατρική λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις* για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.
- B9 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μία ανάστροφη απόκτηση θα αντανakλούν τις εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της νόμιμης μητρικής εταιρίας (δηλαδή του αποκτώμενου για λογιστικούς σκοπούς). Συνεπώς, το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων θα επιμερίζεται με την επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της νόμιμης μητρικής εταιρίας που πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης της παραγράφου 37, στις εύλογες αξίες του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Οποιαδήποτε υπέρβαση του κόστους της συνένωσης πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία εκείνων των στοιχείων θα λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις παραγράφους 51-55. Οποιαδήποτε υπέρβαση της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία εκείνων των στοιχείων πέραν του κόστους της συνένωσης θα λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 56.

Δικαιώματα μειοψηφίας

- B10 Σε μερικές αναστροφές αποκτήσεις, κάποιοι ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής δεν ανταλλάσσουν τους συμμετοχικούς τους τίτλους με συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης μητρικής εταιρίας. Παρότι η οντότητα της οποίας τους συμμετοχικούς τίτλους κατέχουν εκείνοι οι ιδιοκτήτες (η νόμιμη θυγατρική) απέκτησε μία άλλη οντότητα (τη νόμιμη μητρική εταιρία), οι ιδιοκτήτες εκείνοι θα θεωρούνται ως δικαιούχοι μειοψηφίας στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά την ανάστροφη απόκτηση. Αυτό συμβαίνει διότι οι ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής που δεν ανταλλάσσουν τους συμμετοχικούς τους τίτλους για συμμετοχικούς τίτλους της νόμιμης μητρικής εταιρίας έχουν δικαιώματα μόνο στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της νόμιμης θυγατρικής και όχι στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οντότητας. Αντίθετα, όλοι οι ιδιοκτήτες της νόμιμης μητρικής εταιρίας, καίτοι η νόμιμη μητρική εταιρία θεωρείται ότι είναι ο αποκτών, έχουν δικαίωμα στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οντότητας.
- B11 Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της νόμιμης θυγατρικής αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις προ συνενώσεως λογιστικές τους αξίες, τα δικαιώματα της μειοψηφίας θα αντανakλούν την αναλογία των δικαιωμάτων των μετόχων της μειοψηφίας στις προ συνενώσεως λογιστικές αξίες των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της νόμιμης θυγατρικής.

Κέρδη ανά μετοχή

- B12 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο B7(γ), η μετοχική δομή που εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από μία ανάστροφη απόκτηση αντανakλά τη μετοχική δομή της νόμιμης μητρικής εταιρίας, περιλαμβανομένων των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από τη νόμιμη μητρική εταιρία για την πραγματοποίηση της συνένωσης.

- B13 Για τους σκοπούς του υπολογισμού του μέσου σταθμισμένου αριθμού κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (του παρονομαστή) κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η ανάστροφη απόκτηση:
- (α) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την αρχή εκείνης της περιόδου μέχρι την ημερομηνία της απόκτησης θα θεωρείται ότι είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που εξέδωσε η νόμιμη μητρική εταιρία στους ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής
- και
- (β) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την ημερομηνία της απόκτησης μέχρι το τέλος της περιόδου θα είναι ο πραγματικός αριθμός των κοινών μετοχών της νόμιμης μητρικής εταιρίας σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια εκείνης της περιόδου.
- B14 Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή που γνωστοποιούνται για κάθε συγκρίσιμη περίοδο πριν την ημερομηνία της απόκτησης που παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μετά από μία ανάστροφη απόκτηση θα υπολογίζεται με τη διαίρεση του κέρδους ή της ζημίας της νόμιμης θυγατρικής που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών σε κάθε μία εκ των περιόδων αυτών με τον αριθμό των κοινών μετοχών που εκδόθηκε από τη νόμιμη μητρική εταιρία στους ιδιοκτήτες της νόμιμης θυγατρικής στα πλαίσια της ανάστροφης απόκτησης.
- B15 Οι υπολογισμοί που περιγράφονται στις παραγράφους B13 και B14 υποθέτουν ότι δεν υπήρξαν αλλαγές στον αριθμό των εκδοθέντων κοινών μετοχών της νόμιμης θυγατρικής κατά τη διάρκεια των συγκρίσιμων περιόδων και από την αρχή της περιόδου που έλαβε χώρα η ανάστροφη απόκτηση μέχρι την ημερομηνία της απόκτησης. Ο υπολογισμός των κερδών ανά μετοχή θα προσαρμόζεται κατάλληλα ώστε να λαμβάνει υπόψη την επίδραση της μεταβολής του αριθμού των εκδοθέντων κοινών μετοχών της νόμιμης θυγατρικής σε εκείνες τις περιόδους.

Επιμερισμός του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων

- B16 Αυτό το Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί ο αποκτών να αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που πληρούν τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Για τους σκοπούς του επιμερισμού του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών θα χειριστεί τις ακόλουθες επιμετρήσεις ως εύλογες αξίες:
- (α) για χρηματοοικονομικά μέσα που διαπραγματεύονται σε ενεργό αγορά ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις τρέχουσες χρηματιστηριακές αξίες.
 - (β) για χρηματοοικονομικά μέσα που δεν διαπραγματεύονται σε ενεργό αγορά ο αποκτών θα χρησιμοποιεί υπολογιζόμενες αξίες που λαμβάνουν υπόψη χαρακτηριστικά όπως είναι ο δείκτης τιμής προς κέρδη, οι μερισματικές αποδόσεις και οι αναμενόμενοι ρυθμοί αύξησης συγκρίσιμων μέσων οντοτήτων με όμοια χαρακτηριστικά.
 - (γ) για απαιτήσεις, εμπράγματα συμβάσεις και άλλα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των εισπρακτέων ποσών, προσδιοριζόμενες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια, μείον προβλέψεις για αδυναμία εισπραξής και κόστη εισπραξής, αν χρειάζεται. Πάντως, για βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, εμπράγματα συμβάσεις και άλλα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία δεν απαιτείται προεξόφληση στην παρούσα αξία, όταν η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού και των προεξοφλημένων ποσών είναι επουσιώδης.
 - (δ) για αποθέματα:
 - (i) έτοιμων προϊόντων και εμπορευμάτων, ο αποκτών θα λαμβάνει τις τιμές πώλησης μείον το άθροισμα (1) του κόστους διάθεσης και (2) ενός λογικού περιθωρίου κέρδους για την προσπάθεια πώλησής τους από την πλευρά του αποκτώντος με βάση το κέρδος για παρόμοια έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα,
 - (ii) ημικατεργασμένων προϊόντων ο αποκτών θα χρησιμοποιεί στις τιμές πώλησης των έτοιμων προϊόντων, μείον το άθροισμα (1) του κόστους περάτωσης, (2) του κόστους διάθεσης και (3) ενός λογικού περιθωρίου κέρδους για την προσπάθεια περάτωσης και πώλησης, με βάση το κέρδος για όμοια έτοιμα προϊόντα
- και
- (iii) πρώτων υλών, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί το τρέχον κόστος αντικατάστασης.

IFRS 3

- (ε) για γη και κτίρια ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις τρέχουσες αγοραίες αξίες.
- (στ) για μηχανήματα και εξοπλισμό ο αποκτών θα χρησιμοποιεί την αγοραία αξία, κανονικά προσδιοριζόμενη με εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει αγοραία ένδειξη στην οποία μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιάζουσας φύσης του στοιχείου των μηχανημάτων και εξοπλισμού και το στοιχείο πωλείται σπάνια, εκτός ως μέρος μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, ο αποκτών μπορεί να χρειαστεί να υπολογίσει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας μια προσέγγιση εσόδου ή αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης.
- (ζ) για άυλα περιουσιακά στοιχεία ο αποκτών θα προσδιορίζει την εύλογη αξία:
- (i) με αναφορά σε μία ενεργό αγορά, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*
ή
- (ii) αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά, πάνω σε μια βάση που αντανακλά τα ποσά που ο αποκτών θα πλήρωνε για το περιουσιακό στοιχείο σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενος στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση (βλέπε ΔΛΠ 38 για περαιτέρω καθοδήγηση στον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων).
- (η) για καθαρές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις παροχών σε εργαζομένους για προγράμματα καθορισμένων παροχών, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί την παρούσα αξία των υποχρεώσεων καθορισμένων παροχών μείον την εύλογη αξία των τυχόν περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος. Όμως, ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται μόνον κατά την έκταση που είναι πιθανό να είναι διαθέσιμο στον αποκτώντα με τη μορφή επιστροφής χρημάτων από το πρόγραμμα ή μιας μείωσης σε μελλοντικές εισφορές.
- (θ) για φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί το ποσό του φορολογικού οφέλους που προκύπτει από φορολογικές ζημιές ή τους πληρωτέους φόρους σε σχέση με κέρδος ή ζημία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*, που προσδιορίζεται από την πλευρά της συνενωμένης οντότητας. Οι φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται εφόσον ληφθούν υπόψη οι φορολογικές επιδράσεις της επαναδιατύπωσης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους και δεν προεξοφλούνται.
- (ι) για λογαριασμούς και γραμμάτια πληρωτέα, μακροπρόθεσμα χρέη, υποχρεώσεις, δεδουλευμένα έξοδα και λοιπές πληρωτέες διεκδικήσεις, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για τη ρύθμιση των υποχρεώσεων, προσδιοριζόμενες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια. Όμως, δεν απαιτείται προεξόφληση για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού της υποχρέωσης και του προεξοφλημένου ποσού δεν είναι ουσιώδης.
- (κ) για επαχθείς συμβάσεις και άλλες αναγνωρίσιμες υποχρεώσεις του αποκτώμενου ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για τη ρύθμιση των υποχρεώσεων, οι οποίες προσδιορίζονται με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια.
- (λ) για ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου, ο αποκτών θα χρησιμοποιεί τα ποσά που ένα τρίτο μέρος θα χρέωνε για την ανάληψη εκείνων των ενδεχόμενων υποχρεώσεων. Τέτοιο ποσό θα αντανακλά όλες τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές ταμιακές ροές και όχι τη μόνη πιο πιθανή ή την αναμενόμενη μέγιστη ή ελάχιστη ταμιακή ροή.

B17 Μέρος της πιο πάνω καθοδήγησης απαιτεί οι εύλογες αξίες να εκτιμώνται χρησιμοποιώντας τεχνικές παρούσας αξίας. Αν η καθοδήγηση για ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν αναφέρεται στη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας, τέτοιες τεχνικές μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην εκτίμηση της εύλογης αξίας αυτού του στοιχείου.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

IFRS 3

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Οι τροποποιήσεις Δ.Π.Χ.Π. σ' αυτό το προσάρτημα θα εφαρμόζονται στη λογιστικοποίηση των συνενώσεων επιχειρήσεων των οποίων η ημερομηνία της συμφωνίας είναι στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004 και στη λογιστικοποίηση κάθε υπεραξίας και άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται σ' αυτές τις συνενώσεις επιχειρήσεων. Κατά τα άλλα, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται σε ετήσιες περιόδους που αρχίζουν στις ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004.

Ωστόσο, αν η οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84, θα εφαρμόζει επίσης αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά από εκείνη την ημερομηνία.

Γ1 Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, περιλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών που είναι εφαρμόσιμα στις 31 Μαρτίου 2004, οι αναφορές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων τροποποιούνται σε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων.

Γ2 Στο Δ.Π.Χ.Π. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, η παράγραφος Β1 τροποποιείται ως εξής:

Β1 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει αναδρομικά το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων (συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.). Όμως, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά επαναδιατυπώσει οποιαδήποτε συνένωση επιχειρήσεων ώστε να συνάδει με το Δ.Π.Χ.Π. 3, θα επαναδιατυπώνει κάθε μεταγενέστερη συνένωση επιχειρήσεων και θα εφαρμόζει επίσης το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) και το ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) από την ίδια ημερομηνία. Για παράδειγμα, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να επαναδιατυπώσει μία συνένωση επιχειρήσεων που συνέβη στις 30 Ιουνίου 2002, θα επαναδιατυπώσει όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν μεταξύ 30 Ιουνίου 2002 και της ημερομηνίας μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. και επίσης θα εφαρμόσει το ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) και το ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) από τις 30 Ιουνίου 2002.

Γ3 [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Γ4 Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Εισαγωγή

Η πρώτη υποπαράγραφος (γ) της παραγράφου 1 τροποποιείται ως εξής:

(γ) το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν, σε σχέση με τις εύλογες αξίες τους, αλλά χωρίς να γίνουν ισοδύναμες προσαρμογές για φορολογικούς σκοπούς.

Οι παράγραφοι 6 και 9 τροποποιούνται ως εξής:

6. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν αναφερόταν ρητώς στις προσαρμογές της εύλογης αξίας που γίνονται σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Τέτοιες προσαρμογές προκαλούν προσωρινές διαφορές και το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την οντότητα να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (νοουμένου ότι ικανοποιείται το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση) την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, με μία αντίστοιχη επίπτωση στον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας ή οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης. Ωστόσο, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

IFRS 3

9. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν ανέφερε σαφώς αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορούν να προεξοφληθούν. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Η παράγραφος Β16(β) του Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, απαγορεύει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν σε μία συνένωση επιχειρήσεων.

Πρότυπο

Στον Σκοπό, η τρίτη παράγραφος τροποποιείται ως εξής:

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί από μια οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημία, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στα κέρδη ή στη ζημία. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απ'ευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από εκείνη τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

Οι παράγραφοι 15, 18, 19 και 21 τροποποιούνται ως εξής:

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

(α) *την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας*

ή

...

18. Προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν:

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

(β) περιουσιακά στοιχεία επανεκτιμώνται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 20),

(γ) προκύπτει υπεραξία σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε παραγράφους 21 και 32),

...

19. Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζονται από τη συνένωση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται διαφορετικά. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66).

21. Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως η υπέρβαση του κόστους της συνένωσης πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως μιας εκπεστέα δαπάνης, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Περαιτέρω, σε τέτοιες δικαιοδοσίες, το κόστος της υπεραξίας συχνά δεν είναι εκπεστέο, όταν μία θυγατρική πωλεί την υποκείμενη επιχείρησή της. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η υπεραξία έχει μηδενική φορολογική βάση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης της είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Όμως, αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει την αναγνώριση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία αποτιμάται ως ένα κατάλοιπο και η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

Οι παράγραφοι 21Α και 21Β προστίθενται:

- 21Α. Μεταγενέστερες μειώσεις μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που δεν έχει αναγνωριστεί επειδή προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας θεωρούνται επίσης ως προκύπτουσες από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 15(α). Για παράδειγμα, αν η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων έχει κόστος 100 αλλά μηδενική φορολογική βάση, η παράγραφος 15(α) απαγορεύει στην οντότητα να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αν η οντότητα αναγνωρίσει μεταγενέστερα μία ζημία απομείωσης 20 για εκείνη την υπεραξία, το ποσό της φορολογητέας προσωρινής διαφοράς που σχετίζεται με την υπεραξία μειώνεται από 100 σε 80, με αποτέλεσμα να υπάρχει μείωση στην αξία της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Εκείνη η μείωση της αξίας της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θεωρείται επίσης ότι σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς απαγορεύεται να αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 15(α).
- 21Β. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με υπεραξία αναγνωρίζονται, ωστόσο, στο βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Για παράδειγμα, αν η υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων είχε κόστος 100 που εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς με ετήσιο συντελεστή 20 τοις εκατό, αρχίζοντας από το έτος της απόκτησης, η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι 100 στην αρχική αναγνώριση και 80 στο τέλος του πρώτου έτους της απόκτησης. Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας στο τέλος του έτους της απόκτησης παραμένει αμετάβλητη στο 100, μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 προκύπτει στο τέλος εκείνου του έτους. Επειδή εκείνη η φορολογητέα προσωρινή διαφορά δεν σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει αναγνωρίζεται.

Οι παράγραφοι 22(α), 24 και 26(γ) τροποποιούνται ως εξής:

22. ...

- (α) σε μια συνένωση επιχειρήσεων, η οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης πέραν του κόστους της συνένωσης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου (βλέπε παράγραφο 19),

...

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

- (α) **δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων**

και

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

...

IFRS 3

26. ...

- (γ) το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Όταν κατά την ημερομηνία της απόκτησης αναγνωρίζεται μία υποχρέωση, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει επίσης, όταν η εύλογη αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66)

και

...

Η παράγραφος 32 και ο τίτλος που προηγείται αυτής απαλείφονται.

Οι παράγραφοι 58(β) και 66-68 και το παράδειγμα που ακολουθεί την παράγραφο 68 τροποποιούνται ως εξής και η παράγραφος 68Γ προστίθεται:

58. ...

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

66. Όπως εξηγείται στις παραγράφους 19 και 26(γ), προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων μια οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (στην έκταση που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 24) ή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Συνεπώς, εκείνες οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επηρεάζουν την υπεραξία ή το ποσό κάθε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης. Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 15(α), μια οντότητα δεν αναγνωρίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.
67. Ως αποτέλεσμα μιας συνένωσης επιχείρησης, ο αποκτών μπορεί να το θεωρεί πιθανό ότι θα ανακτήσει μία δική του αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που δεν είχε αναγνωριστεί πριν από τη συνένωση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, ο αποκτών δυνατό να μπορεί να αξιοποιήσει τις δικές του αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές έναντι των μελλοντικών φορολογητέων κερδών του αποκτώμενου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, αλλά δεν την περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων και, συνεπώς, δεν τη λαμβάνει υπόψη για τον προσδιορισμό της υπεραξίας ή του ποσού οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.
68. Αν το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων εις νέον φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων του αποκτώμενου δεν πληρούσαν τα κριτήρια του Δ.Π.Χ.Π. 3 για ξεχωριστή αναγνώριση όταν μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιείται αρχικά αλλά πραγματοποιείται μεταγενέστερα, ο αποκτών θα αναγνωρίσει τον αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο που προκύπτει στο κέρδος ή στη ζημία. Επίσης, ο αποκτών θα:
- (α) μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας στο ποσό που θα είχε αναγνωριστεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε αναγνωριστεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία της απόκτησης

και

- (β) αναγνωρίσει τη μείωση της λογιστικής αξίας της υπεραξίας ως δαπάνη.

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

Παράδειγμα

Μία οντότητα απέκτησε μία θυγατρική που είχε εκπεστές προσωρινές διαφορές των 300. Ο φορολογικός συντελεστής κατά το χρόνο της απόκτησης ήταν 30 τοις εκατό. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 δεν αναγνωρίστηκε ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά τον προσδιορισμό της υπεραξίας των 500, που προέκυψε από τη συνένωση επιχειρήσεων. Δύο έτη μετά τη συνένωση, η οντότητα εκτίμησε ότι το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα είναι αρκετό για να ανακτήσει τα ωφελήματα όλων των εκπεστών προσωρινών διαφορών.

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

Αν ο φορολογικός συντελεστής είχε αυξηθεί στο 40 τοις εκατό, η οντότητα θα είχε αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 120 (300 επί 40 τοις εκατό) και, στο κέρδος ή στη ζημία, αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 120. Αν ο φορολογικός συντελεστής είχε μειωθεί στο 20 τοις εκατό, η οντότητα θα είχε αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 60 (300 επί 20 τοις εκατό) και αναβαλλόμενο πιστωτικό φόρο 60. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η οντότητα θα μείωνε επίσης τη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά 90 και θα αναγνώριζε δαπάνη για το ποσό αυτό στο κέρδος ή στη ζημία.

68Γ. Καθώς επισημάνθηκε στην παράγραφο 68Α, το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης, που επιμετρήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 68Β) μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη απολαβών. Η παράγραφος 58 του Προτύπου απαιτεί ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος να αναγνωρίζονται ως έσοδα ή δαπάνες και να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από (α) μία συναλλαγή ή γεγονός που αναγνωρίζεται άμεσα στα ίδια κεφάλαια, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, ή (β) συνένωση επιχειρήσεων. Αν το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης) υπερβαίνει το ποσό της σχετιζόμενης συνολικής δαπάνης απολαβών, αυτό υποδεικνύει ότι η φορολογική έκπτωση δεν σχετίζεται μόνο με δαπάνη απολαβών αλλά και με στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Στην περίπτωση αυτή, το υπερβάλλον ποσό του σχετιζόμενου τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου θα πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

F5 Το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Στη σελίδα τίτλου, η δεύτερη παράγραφος μετά τον τίτλο του ΔΛΠ 14 τροποποιείται ως ακολούθως:

Οι παράγραφοι 129 και 130 του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* παραθέτουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για αναφορά των ζημιών απομείωσης κατά τομέα.

Πρότυπο

Οι παράγραφοι 19 και 21 τροποποιούνται ως εξής:

19. Παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων τομέα περιλαμβάνουν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στις λειτουργικές δραστηριότητες του τομέα, ενσώματες ακινητοποιήσεις, περιουσιακά στοιχεία που είναι υποκείμενα χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*) και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αν ένα συγκεκριμένο κονδύλι απόσβεσης περιλαμβάνεται στις δαπάνες του τομέα, τότε το σχετικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνεται και επίσης στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Περιουσιακά στοιχεία τομέα δεν περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για γενικούς σκοπούς της οντότητας ή του κεντρικού γραφείου. Περιουσιακά στοιχεία τομέα περιλαμβάνουν λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία που διαμοιράζονται σε δύο ή περισσότερους τομείς, αν υπάρχει εύλογος τρόπος κατανομής. Περιουσιακά στοιχεία τομέα περιλαμβάνουν υπεραξία, η οποία αποδίδεται άμεσα σε έναν τομέα ή μπορεί να κατανεμηθεί σε έναν τομέα με εύλογο τρόπο και οι δαπάνες τομέα περιλαμβάνουν κάθε ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για την υπεραξία.

21. Οι επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων τομέα περιλαμβάνουν προσαρμογές των προηγούμενων λογιστικών αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων τομέα και υποχρεώσεων τομέα μιας οντότητας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων, ακόμη και αν αυτές οι προσαρμογές γίνονται μόνο για το σκοπό κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δεν αναγνωρίζονται είτε στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας είτε της θυγατρικής. Ομοίως, αν ενσώματες ακινητοποιήσεις έχουν επανεκτιμηθεί ύστερα από την απόκτηση, σύμφωνα με τη μέθοδο της επανεκτίμησης που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, τότε οι επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων του τομέα αντανακλούν αυτές τις επανεκτιμήσεις.

IFRS 3

- Γ6 Στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*, (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 64 απαλείφεται.
- Γ7 Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Πρότυπο

Η παράγραφος 108 τροποποιείται ως εξής:

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

- (α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που προέκυψαν πριν από την ημερομηνία της απόκτησης (είτε ενέπιπταν είτε όχι στο «περιθώριο» του 10 %),
- (β) κόστος προϋπηρεσίας που προέκυψε από αλλαγές ωφελιών ή της εισαγωγής ενός προγράμματος, πριν από την ημερομηνία της απόκτησης

και

...

- Γ8 Στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*, η παράγραφος 30 τροποποιείται ως εξής:

30. Τα έσοδα και οι δαπάνες μιας θυγατρικής περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης, όπως καθορίζεται στο Δ.Π.Χ.Π. 3. Τα έσοδα και οι δαπάνες ...

- Γ9 Το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Ο ορισμός του από κοινού ελέγχου στην παράγραφο 2 τροποποιείται ως εξής:

Ο από κοινού έλεγχος είναι ο συμβατικός συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο (των κοινοπρακτούντων).

Στην παράγραφο 15, η αναφορά στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, απαλείφεται. Σε συνέχεια της τροποποίησης αυτής και των τροποποιήσεων που έγιναν στο Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπήσεις Δραστηριότητες*, η παράγραφος 15 τροποποιείται ως ακολούθως:

15. Όταν, μια επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση που ταξινομήθηκε προηγουμένως ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για να ταξινομηθεί έτσι, θα λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της ταξινόμησής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους αφότου ταξινομήθηκε ως κατεχόμενη προς πώληση θα επαναδιατυπώνεται.

Οι παράγραφοι 23 και 33 τροποποιούνται ως εξής:

23. Επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που γίνεται συνδεδεμένη. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους επένδυσης και του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*. Συνεπώς:

- (α) υπεραξία που σχετίζεται με μία συνδεδεμένη επιχείρηση περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Όμως, η απόσβεση εκείνης της υπεραξίας δεν επιτρέπεται και συνεπώς δεν περιλαμβάνεται στον καθορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές της συνδεδεμένης.

- (β) οποιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συνδεδεμένης πέραν του κόστους της επένδυσης εξαιρείται από τη λογιστική αξία της επένδυσης και αν'αυτού περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου του επενδυτή στο κέρδος ή τη ζημία της συνδεδεμένης στην περίοδο στην οποία η επένδυση αποκτάται.

Γίνονται επίσης κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για λογιστικοποίηση, για παράδειγμα, της απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημίες της συνδεδεμένης μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από τη συνδεδεμένη, όπως για υπεραξία ή ενσώματες ακινητοποιήσεις.

33. Επειδή η υπεραξία που περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε συνδεδεμένη δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά, δεν ελέγχεται ξεχωριστά για απομείωση με την εφαρμογή των απαιτήσεων για τον έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Αντίθετα, ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης ελέγχεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό της (την υψηλότερη αξία μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον τα κόστη της πώλησης) με τη λογιστική αξία της, όποτε η εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 39 υποδεικνύει ότι η επένδυση μπορεί να έχει υποστεί απομείωση. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της επένδυσης, η οντότητα υπολογίζει:

- (α) το μερίδιό της στην παρούσα αξία των υπολογιζόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από τη συνδεδεμένη, περιλαμβάνοντας τις ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της συνδεδεμένης και το προϊόν από την τελική διάθεση της επένδυσης

ή

- (β) την παρούσα αξία των υπολογιζόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της.

Κάτω από κατάλληλες υποθέσεις, αμφότερες οι μέθοδοι δίδουν το ίδιο αποτέλεσμα.

Γ10 Το ΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες* τροποποιείται όπως εξηγείται πιο κάτω:

Ο ορισμός του από κοινού ελέγχου στην παράγραφο 3 τροποποιείται ως εξής:

Ο από κοινού έλεγχος είναι ο συμβατικός συμφωνημένος διαμοιρασμός του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα και υπάρχει μόνον όταν οι στρατηγικές οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων που σχετίζονται με τη δραστηριότητα απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που μοιράζονται τον έλεγχο (των κοινοπρακτούντων).

Η παράγραφος 11 τροποποιείται ως εξής:

11. Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο στην κοινοπραξία. Αυτός ο όρος εξασφαλίζει ότι κανένα μέλος της κοινοπραξίας δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα.

Στην παράγραφο 43, η αναφορά στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, απαλείφεται. Σε συνέχεια της αλλαγής αυτής και των αλλαγών που έγιναν με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*, η παράγραφος 43 τροποποιείται ως εξής:

43. Όταν μία συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οντότητα που προηγουμένως ταξινομήθηκε ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για να ταξινομηθεί έτσι, θα λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της ταξινόμησής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους αφότου έγινε η ταξινόμηση ως κατεχόμενη προς πώληση θα επαναδιατυπώνονται..

IFRS 3

Γ11 Στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα:Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 4(γ) επαναριθμείται ως 4(δ). Η παράγραφος 4(δ) επαναριθμείται ως 4(γ) και τροποποιείται ως εξής:

(γ) **συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αποκτώντα.**

Μετά από αυτήν την αλλαγή και των αλλαγών που έγιναν στο Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια, η παράγραφος 4(γ)-(ε) τροποποιούνται ως εξής:

(γ) **συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων(βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνο τον αποκτώντα.**

(δ) **ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως καθορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Όμως αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια αν το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οντότητα να τα λογιστικοποιεί ξεχωριστά.**

(ε) **χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ο εκδότης των μέσων αυτών εξαιρείται από την εφαρμογή στα χαρακτηριστικά αυτά των απαιτήσεων των παραγράφων 15-32 και ΟΕ25-ΟΕ35 αυτού του Προτύπου, σχετικά με τη διάκριση μεταξύ των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και των συμμετοχικών τίτλων. Ωστόσο, τα μέσα αυτά υπόκεινται σε όλες τις λοιπές απαιτήσεις του Προτύπου αυτού. Επιπρόσθετα, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται στα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα μέσα αυτά (βλέπε ΔΛΠ 39).**

Η παράγραφος 4(στ), που προστέθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών, παραμένει αμετάβλητη.

Γ12 Οι παράγραφοι 22 και 64 του ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά Μετοχή τροποποιούνται ως εξής:

22. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί ο αποκτών ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημιές του αποκτώμενου στη κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του από την ημερομηνία εκείνη.

64. **Αν... θα γνωστοποιείται. Επιπροσθέτως, τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους θα προσαρμόζονται για τις επιδράσεις των λαθών και των προσαρμογών που προκύπτουν από αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που λογιστικοποιούνται αναδρομικά.**

Γ13 Οι παράγραφοι 16(θ) και 18 του ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά τροποποιούνται ως εξής:

16. ...

(i) **η επίδραση των αλλαγών στη σύνθεση της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, περιλαμβανομένων συνενώσεων επιχειρήσεων, αποκτήσεων ή διαθέσεων θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιάρθρωσεων και διακοπόμενων δραστηριοτήτων. Στην περίπτωση των συνενώσεων επιχειρήσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με τις παραγράφους 66-73 του Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων**

και

...

18. Άλλα Πρότυπα καθορίζουν γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, ο όρος οικονομικές καταστάσεις σημαίνει πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων του τύπου, που κανονικά περιλαμβάνονται σε μία ετήσια οικονομική έκθεση και μερικές φορές περιλαμβάνονται σε άλλες εκδόσεις. Με εξαίρεση τις απαιτήσεις της παραγράφου 16(θ), οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από εκείνα τα άλλα Πρότυπα δεν απαιτούνται αν η ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας οντότητας περιλαμβάνει μόνο συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, παρά μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

Γ14 Η παράγραφος 5 του ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις, τροποποιείται ως εξής:

5. Όταν ένα άλλο Πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου, μια οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο, αντί αυτού του Προτύπου. Για παράδειγμα, το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων αναφέρεται στο χειρισμό του αποκτώντος των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται σε μία συνένωση επιχειρήσεων. Ομοίως, ορισμένοι τύποι προβλέψεων αναφέρονται επίσης σε Πρότυπα για:

...

Γ15 Στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 2(στ) και (η) απαλείφεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Η παράγραφος 2 (ζ) επαναριθμείται ως 2(στ) και τροποποιείται όπως εκτίθεται πιο κάτω. Προστίθεται η παράγραφος 2(ζ) όπως εκτίθεται πιο κάτω. Μετά από αυτές τις αλλαγές και τις αλλαγές που έγιναν στο Δ.Π.Χ.Π. 4, η παράγραφος 2(δ)-(ζ) τροποποιείται ως ακολούθως:

- (δ) *χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οντότητα που ικανοποιούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (περιλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών). Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στα μέσα αυτά, εκτός αν ικανοποιούν την εξαίρεση του (α)πιο πάνω.*
- (ε) *δικαιώματα και υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου όπως καθορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια ή βάσει συμβολαίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια αν το ίδιο το παράγωγο δεν είναι συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 (βλέπε παραγράφους 10-13 και το Προσάρτημα Α, παραγράφους ΟΕ23-ΟΕ33). Επίσης, αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που συνήφθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στο συμβόλαιο (βλέπε παράγραφο 3 και Προσάρτημα Α παράγραφος ΟΕ4Α).*
- (στ) *συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.*
- (ζ) *συμβάσεις μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μία συνένωση επιχειρήσεων για αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου σε μελλοντική ημερομηνία.*

Η παράγραφος 2(θ) και (ι) επαναριθμείται σε 2(η) και (θ). Η παράγραφος 2(θ), εισηχθηκε στο Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.

Γ16 [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Γ17 [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

Γ18 Η ΜΕΔ-32 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία –Κόστη Δικτυακού Τόπου τροποποιείται όπως περιγράφεται πιο κάτω:

Οι παράγραφοι 8-10 τροποποιούνται ως εξής:

8. Ένας δικτυακός τόπος που προκύπτει από ανάπτυξη θα αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν και μόνον αν, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές απαιτήσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 38.21 για αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση, η οντότητα πληροί τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 38.57. Ειδικά, μια οντότητα μπορεί να πληροί την προϋπόθεση της απόδειξης του τρόπου με τον οποίο ο δικτυακός τόπος της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη σύμφωνα με το ΔΛΠ.57(δ) όταν, για παράδειγμα, ο δικτυακός τόπος είναι σε θέση να δημιουργήσει έσοδα, περιλαμβανομένων των άμεσων εσόδων από τη δυνατότητα λήψης παραγγελιών. Η οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει πως ένας δικτυακός τόπος ο οποίος έχει αναπτυχθεί μόνο ή κυρίως για την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη, και συνεπώς όλες οι δαπάνες για την ανάπτυξη ενός τέτοιου δικτυακού τόπου θα αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται.

IFRS 3

9. Οποιαδήποτε εσωτερική δαπάνη για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου της οντότητας θα λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38. Η φύση κάθε δραστηριότητας για την οποία πραγματοποιείται δαπάνη (π.χ. η εκπαίδευση του προσωπικού και η συντήρηση του δικτυακού τόπου) και το στάδιο της ανάπτυξης ή της περαιτέρω ανάπτυξης του δικτυακού τόπου θα αξιολογούνται ώστε να καθοριστεί ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός (επιπρόσθετη καθοδήγηση παρέχεται στο Προσάρτημα αυτής της Διερμηνείας). Για παράδειγμα:
- (α) το στάδιο του Σχεδιασμού έχει παρόμοια φύση με το στάδιο της έρευνας κατά το ΔΛΠ 38.54-56. Η δαπάνη που δημιουργείται κατά το στάδιο αυτό θα αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά την πραγματοποίησή του.
 - (β) Τα στάδια της Εφαρμογής και της Δημιουργίας Υποδομής, του Γραφικού Σχεδιασμού και της Ανάπτυξης των Περιεχομένων, στην έκταση που το περιεχόμενο αναπτύχθει για λόγους εκτός εκείνων της προώθησης και διαφήμισης των προϊόντων και υπηρεσιών της ίδιας της οντότητας, είναι παρόμοια στη φύση με τη φάση ανάπτυξης του δικτυακού τόπου που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 αυτής της Διερμηνείας, όταν η δαπάνη μπορεί να αποδίδεται απευθείας, ή να κατανέμεται με λογική και συνεπή βάση, για τη δημιουργία δικτυακού τόπου για τη σκοπευόμενη χρήση. Για παράδειγμα, δαπάνη για την αγορά ή δημιουργία περιεχομένων (εκτός του περιεχομένου που διαφημίζει και προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της ίδιας της οντότητας) ειδικά για ένα δικτυακό τόπο ή δαπάνη που να επιτρέπει τη χρήση του περιεχομένου (π.χ. αμοιβή για την απόκτηση άδειας αναπαραγωγής) στο δικτυακό τόπο, θα περιλαμβάνεται στο κόστος της ανάπτυξης όταν ικανοποιείται η προϋπόθεση αυτή. Όμως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.71, δαπάνη για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε αρχικά ως έξοδο σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις δεν θα αναγνωρίζεται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. όταν τα κόστη δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας έχουν αποσβεσθεί πλήρως και το περιεχόμενο διατίθεται μεταγενέστερα στο δικτυακό τόπο).
 - (γ) δαπάνη που πραγματοποιήθηκε κατά το στάδιο Ανάπτυξης Περιεχομένου, στην έκταση που αυτό το περιεχόμενο αναπτύχθηκε για τη διαφήμιση και προώθηση των προϊόντων και των υπηρεσιών της ίδιας της οντότητας (π.χ. ψηφιακές εικόνες των προϊόντων), θα αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38.69(γ). Για παράδειγμα, όταν λογιστικοποιείται η δαπάνη επαγγελματικών υπηρεσιών για τη λήψη φωτογραφιών των προϊόντων της οντότητας και για βελτίωση της παρουσίας τους, η δαπάνη θα αναγνωρίζεται ως έξοδο δεδομένου ότι οι επαγγελματικές υπηρεσίες λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας και όχι όταν οι ψηφιακές εικόνες εμφανίζονται στο δικτυακό τόπο.
 - (δ) το στάδιο της Λειτουργίας αρχίζει όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου ολοκληρωθεί. Δαπάνη που πραγματοποιείται στο στάδιο αυτό θα αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται εκτός αν ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38.18.
10. Ένας δικτυακός τόπος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 αυτής της παρούσας Διερμηνείας θα επιμετράται μετά την αρχική αναγνώριση μέσω της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 38.72 -.87. Η ρηρή εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός δικτυακού τόπου πρέπει να είναι σύντομη.

Η παράγραφος της Ημερομηνίας Έναρξης της Ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Αυτή η Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από τις 25 Μαρτίου 2002. Οι επιπτώσεις της υιοθέτησης αυτής της Διερμηνείας θα πρέπει να λογιστικοποιούνται χρησιμοποιώντας τις μεταβατικές απαιτήσεις της έκδοσης του ΔΛΠ 38 που εκδόθηκε το 1998. Συνεπώς, όταν ένας δικτυακός τόπος δεν πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το στοιχείο θα πρέπει να διαγραφεί κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος αυτής της Διερμηνείας. Όταν υπάρχει δικτυακός τόπος και η δαπάνη για την ανάπτυξη του πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν θα αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος αυτής της Διερμηνείας. Όταν ένας δικτυακός τόπος υπάρχει και η δαπάνη ανάπτυξης του πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, και είχε προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο και επιμετρηθεί αρχικά στο κόστος, το ποσό που είχε αναγνωριστεί αρχικά θεωρείται ότι είχε προσδιοριστεί κατάλληλα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 4

IFRS 4

Ασφαλιστήρια Συμβόλαια

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-12
Ενσωματωμένα Παράγωγα	7-9
Διαχωρισμός των στοιχείων της κατάθεσης	10-12
Αναγνώριση και επιμέτρηση	13-35
Προσωρινή εξαίρεση από ορισμένα άλλα Δ.Π.Χ.Π.	13-20
Εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης	15-19
Απομείωση των απαιτήσεων από αντασφαλιστές	20
Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών	21-30
Τρέχοντα επιτόκια αγοράς	24
Συνέχιση υπαρχόντων πρακτικών	25
Σύνθεση	26
Μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης	27-29
Σκιάδης λογιστική	30
Ασφαλιστήρια συμβόλαια που αποκτώνται σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου	31-33
Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής	34-35
Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε ασφαλιστήρια συμβόλαια	34
Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε χρηματοοικονομικά μέσα	35
Γνωστοποίηση	36-39
Επεξήγηση των αναγνωρισμένων ποσών	36-37
Ποσό, χρονοδιάγραμμα και αβεβαιότητα των ταμιακών ροών	38-39
Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος	40-45
Γνωστοποίηση	42-44
Επαναπροσδιορισμός των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων	45

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να προδιαγράψει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων για ασφαλιστήρια συμβόλαια από οποιαδήποτε οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια (περιγράφεται στο παρόν Δ.Π.Χ.Π. ως ο φορέας ασφάλισης), μέχρι να ολοκληρώσει το Συμβούλιο τη δεύτερη φάση της εργασίας του για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ειδικότερα, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί::

(α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στη λογιστική που εφαρμόζουν οι φορείς ασφάλισης σε ασφαλιστήρια συμβόλαια.

IFRS 4

- (β) γνωστοποιήσεις που καθορίζουν και εξηγούν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων των φορέων ασφάλισης που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Η οντότητα θα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό σε:
- (α) ασφαλιστήρια συμβόλαια (συμπεριλαμβανομένων των συμβολαίων αντασφάλισης) που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.
- (β) χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδει με χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής (βλέπε παράγραφο 35). Το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* απαιτεί γνωστοποίηση σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα, περιλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν τέτοια χαρακτηριστικά.
- 3 Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν αναφέρεται σε άλλες απόψεις της λογιστικής των φορέων ασφάλισης, όπως είναι η λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ασφαλιστικούς φορείς και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που εκδίδονται από ασφαλιστικούς φορείς (βλέπε ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση*), παρά μόνο στις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 45.
- 4 Η οντότητα δε θα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό σε:
- (α) εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται απευθείας από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή (βλέπε ΔΛΠ 18 *Έσοδα και ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*).
- (β) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους και Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών*) και υποχρεώσεις καθορισμένων παροχών αποχώρησης που ορίζονται από προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία (βλέπε ΔΛΠ 26 *Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία*).
- (γ) συμβατικά δικαιώματα ή συμβατικές υποχρεώσεις που εξαρτώνται από τη μελλοντική χρήση ή το μελλοντικό δικαίωμα χρήσης ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου (για παράδειγμα, κάποιες αμοιβές παραχώρησης δικαιώματος, δικαιώματα, ενδεχόμενες καταβολές μισθωμάτων και παρόμοια στοιχεία) καθώς και η εγγύηση υπολειμματικής αξίας ενός μισθωτή που ενσωματώνεται σε μία χρηματοδοτική μίσθωση (βλέπε ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*, ΔΛΠ 18 *Έσοδα και ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*).
- (δ) χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που αναλαμβάνει ή διακρατεί μία οντότητα κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, ασχέτως αν οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις περιγράφονται ως χρηματοοικονομικές εγγυήσεις, πιστωτικές επιστολές ή ασφαλιστήρια συμβόλαια (βλέπε ΔΛΠ 39).
- (ε) ενδεχόμενη αντιπαροχή που καταβάλλεται ή λαμβάνεται σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*).
- (στ) συμβόλαια απευθείας ασφάλισης που κατέχει μία οντότητα (ήτοι συμβόλαια απευθείας ασφάλισης στα οποία η οντότητα είναι ο ασφαλιζόμενος). Ωστόσο, ένας αντασφαλιζόμενος θα εφαρμόζει το παρόν Δ.Π.Χ.Π. στα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.
- 5 Για λόγους διευκόλυνσης, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. αναφέρεται σε κάθε οντότητα που εκδίδει ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως ασφαλιστικό φορέα, ασχέτως αν ο εκδότης θεωρείται ασφαλιστικός φορέας για νομικούς ή εποπτικούς σκοπούς.
- 6 Το συμβόλαιο αντασφάλισης είναι ένα είδος ασφαλιστικού συμβολαίου. Κατά συνέπεια, κάθε αναφορά του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. σε ασφαλιστήρια συμβόλαια θα περιλαμβάνει και τα συμβόλαια αντασφάλισης.

Ενσωματωμένα Παράγωγα

IFRS 4

- 7 Το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οντότητα να διαχωρίζει κάποια ενσωματωμένα παράγωγα από το κύριο συμβόλαιό τους, να τα επιμετρά στην εύλογη αξία και να περιλαμβάνει τις μεταβολές των εύλογων αξιών τους στα αποτελέσματα. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι το ίδιο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.
- 8 Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων του ΔΛΠ 39, ο ασφαλιστικός φορέας δεν απαιτείται να διαχωρίσει και να επιμετρήσει στην εύλογη αξία το δικαίωμα προαίρεσης ενός ασφαλιζόμενου να εξαγοράσει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο έναντι κάποιου σταθερού ποσού (ή έναντι ποσού που βασίζεται σε σταθερό ποσό και σε επιτόκιο), έστω και αν η τιμή άσκησης διαφέρει από τη λογιστική αξία της ασφαλιστικής υποχρέωσης του κύριου συμβολαίου. Όμως, η απαίτηση του ΔΛΠ 39 δεν εφαρμόζεται σε δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή ή δικαίωμα εξαγοράς τοις μετρητοίς το οποίο είναι ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο αν η αξία εξαγοράς κυμαίνεται ανάλογα με τις μεταβολές μιας χρηματοοικονομικής μεταβλητής (όπως είναι η τιμή ή ένας δείκτης μετοχών ή εμπορευμάτων) ή μίας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής που δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Επιπροσθέτως, η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται αν η ικανότητα άσκησης δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή ή εξαγοράς τοις μετρητοίς του κατόχου ενεργοποιείται από μεταβολή τέτοιας μεταβλητής (για παράδειγμα, δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που μπορεί να ασκηθεί εφόσον ένας δείκτης τιμών μετοχών φθάσει σε ένα προκαθορισμένο επίπεδο).
- 9 Η παράγραφος 8 εφαρμόζεται εξίσου σε δικαιώματα προαίρεσης εξαγοράς χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

Διαχωρισμός των στοιχείων της κατάθεσης

- 10 Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν στοιχείο ασφάλισης και στοιχείο κατάθεσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, απαιτείται ή επιτρέπεται ο ασφαλιστικός φορέας να διαχωρίσει τα στοιχεία αυτά:
- (α) ο διαχωρισμός απαιτείται αν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- (i) ο ασφαλιστικός φορέας μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης (συμπεριλαμβανομένων των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προαίρεσης εξαγοράς) διακεκριμένα (ήτοι, χωρίς να λάβει υπόψη το στοιχείο της ασφάλισης).
- (ii) οι λογιστικές πολιτικές του φορέα ασφάλισης δεν απαιτούν να αναγνωρίσει κάθε υποχρέωση και δικαίωμα που απορρέει από το στοιχείο της κατάθεσης.
- (β) ο διαχωρισμός επιτρέπεται, αλλά δεν επιβάλλεται, αν ο φορέας ασφάλισης μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης διακεκριμένα σύμφωνα με το (α)(i) αλλά οι λογιστικές του πολιτικές επιβάλλουν να αναγνωρίσει κάθε υποχρέωση και δικαίωμα που απορρέει από το στοιχείο της κατάθεσης, άσχετα από τη βάση επί της οποίας γίνεται η επιμέτρηση εκείνων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.
- (γ) ο διαχωρισμός απαγορεύεται αν ο φορέας ασφάλισης δεν μπορεί να επιμετρήσει το στοιχείο της κατάθεσης διακεκριμένα όπως στο (α)(i).
- 11 Ακολουθεί ένα παράδειγμα περίπτωσης στην οποία οι λογιστικές πολιτικές ενός φορέα ασφάλισης δεν απαιτούν να αναγνωρίσει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το στοιχείο της κατάθεσης. Ένας ανασφαλιζόμενος λαμβάνει αποζημίωση από έναν ανασφαλιστή, αλλά το συμβόλαιο υποχρεώνει τον ανασφαλιζόμενο να επιστρέψει την αποζημίωση σε μελλοντικά έτη. Η υποχρέωση αυτή απορρέει από το στοιχείο της κατάθεσης. Αν οι λογιστικές πολιτικές του ανασφαλιζόμενου θα του επέτρεπαν να αναγνωρίσει την αποζημίωση ως έσοδο χωρίς να αναγνωρίσει την προκύπτουσα υποχρέωση, ο διαχωρισμός των επιμέρους στοιχείων είναι υποχρεωτικός.
- 12 Για να προβεί στο διαχωρισμό ενός συμβολαίου, ο ασφαλιστικός φορέας θα:
- (α) εφαρμόσει το παρόν Δ.Π.Χ.Π. στο στοιχείο της ασφάλισης.
- (β) εφαρμόσει το ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της κατάθεσης

IFRS 4

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Προσωρινή εξαίρεση από ορισμένα άλλα Δ.Π.Χ.Π.

- 13 Οι παράγραφοι 10-12 του ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη καθορίζουν τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιεί η οντότητα κατά την ανάπτυξη μιας λογιστικής πολιτικής αν κανένα Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζεται σε κάποιο στοιχείο. Όμως, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαλλάσσει τον φορέα ασφάλισης από την εφαρμογή των κριτηρίων αυτών στις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν:
- (α) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει (συμπεριλαμβανομένων του σχετιζόμενου κόστους απόκτησης και των σχετικών άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32)
- και
- (β) συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.
- 14 Παρόλα αυτά, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν απαλλάσσει τον φορέα ασφάλισης από κάποιες συνέπειες των κριτηρίων των παραγράφων 10-12 του ΔΛΠ 8. Συγκεκριμένα ο φορέας ασφάλισης:
- (α) δε θα αναγνωρίζει ως υποχρέωση οποιοσδήποτε προβλέψεις για πιθανές μελλοντικές απαιτήσεις, αν οι απαιτήσεις αυτές ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν υπάρχουν κατά την ημερομηνία αναφοράς (όπως προβλέψεις καταστροφικών κινδύνων και εξισωτικές προβλέψεις).
 - (β) θα διεξάγει την εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που περιγράφεται στις παραγράφους 15-19.
 - (γ) θα διαγράφει ασφαλιστική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) από τον ισολογισμό του όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται, δηλαδή, όταν η υποχρέωση που καθορίζεται στο συμβόλαιο εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.
 - (δ) δε θα συμψηφίζει:
 - (i) απαιτήσεις από αντασφαλιστές με τις σχετιζόμενες ασφαλιστικές υποχρεώσειςή
 - (ii) έσοδα ή έξοδα από συμβόλαια αντασφάλισης με τα έξοδα ή τα έσοδα από τα σχετιζόμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια.
 - (ε) θα εξετάζει αν οι απαιτήσεις από αντασφαλιστές έχουν υποστεί απομείωση (βλέπε παράγραφο 20).

Εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης

- 15 Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, ο φορέας ασφάλισης θα εξετάζει αν οι αναγνωρισμένες ασφαλιστικές υποχρεώσεις του είναι επαρκείς, χρησιμοποιώντας τρέχουσες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών των ασφαλιστηρίων συμβολαίων του. Αν η εξέταση αυτή δείξει ότι η λογιστική αξία των ασφαλιστικών του υποχρεώσεων (μείον τις σχετιζόμενες αναβαλλόμενες δαπάνες απόκτησης και τα σχετιζόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32) είναι ανεπαρκής υπό το φως των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, το σύνολο του ελλείμματος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- 16 Αν ο φορέας ασφάλιση εφαρμόσει εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που πληροί τις καθορισμένες ελάχιστες απαιτήσεις, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν επιβάλλει καμία περαιτέρω απαίτηση. Οι ελάχιστες απαιτήσεις είναι:
- (α) Η εξέταση λαμβάνει υπόψη τρέχουσες εκτιμήσεις όλων των συμβατικών ταμιακών ροών και σχετιζόμενων ταμιακών ροών όπως τα κόστη διεκπεραίωσης των ζημιών, καθώς και τις ταμιακές ροές που προκύπτουν από ενσωματωμένα δικαιώματα προαίρεσης και εγγυήσεις.
 - (β) Αν η εξέταση δείξει ότι η υποχρέωση είναι ανεπαρκής, το σύνολο του ελλείμματος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

- 17 Αν οι λογιστικές πολιτικές του φορέα ασφάλισης δεν απαιτούν εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που ανταποκρίνεται στις ελάχιστες απαιτήσεις της παραγράφου 16, ο φορέας ασφάλισης θα:
- (α) προσδιορίσει τη λογιστική αξία των σχετικών ασφαλιστικών υποχρεώσεων (*) μείον τη λογιστική αξία:
- (i) κάθε σχετικής αναβαλλόμενης δαπάνης απόκτησης
- και
- (ii) κάθε σχετικού άυλου περιουσιακού στοιχείου, όπως είναι εκείνα που αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου (βλέπε παραγράφους 31 και 32). Ωστόσο, δεν λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές απαιτήσεις από αντασφαλιστές δεδομένου ότι η λογιστική τους αντιμετώπιση από τον φορέα ασφάλισης γίνεται διακεκριμένα (βλέπε παράγραφο 20).
- (β) προσδιορίσει αν το ποσό που περιγράφεται στο(α) είναι χαμηλότερο από τη λογιστική αξία που θα απαιτείτο αν οι σχετικές ασφαλιστικές υποχρεώσεις ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*. Αν είναι χαμηλότερο, ο φορέας ασφάλισης θα αναγνωρίσει ολόκληρη τη διαφορά στα αποτελέσματα και θα μειώσει τη λογιστική αξία των σχετικών αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης ή άυλων περιουσιακών στοιχείων ή θα αυξήσει τη λογιστική αξία των σχετικών ασφαλιστικών υποχρεώσεων.
- 18 Αν η εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης του φορέα ασφάλισης πληροί τις ελάχιστες απαιτήσεις της παραγράφου 16, η εξέταση εφαρμόζεται στο συγκεντρωτικό επίπεδο που προσδιορίζεται σε εκείνη την εξέταση. Αν η εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης δεν πληροί εκείνες τις ελάχιστες απαιτήσεις, θα γίνει η σύγκριση που περιγράφεται στην παράγραφο 17 σε επίπεδο χαρτοφυλακίου συμβολαίων που υπόκεινται σε γενικά όμοιους κινδύνους και διαχειρίζονται μαζί ως ένα χαρτοφυλάκιο.
- 19 Το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 17(β) (ήτοι το αποτέλεσμα της εφαρμογής του ΔΛΠ 37) θα αντανakλά μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης (βλέπε παραγράφους 27-29) όταν και μόνον όταν, το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 17(α) επίσης αντανakλά τα περιθώρια εκείνα.

Απομείωση των απαιτήσεων από αντασφαλιστές

- 20 Αν οι απαιτήσεις από αντασφαλιστές έχουν υποστεί απομείωση, ο αντασφαλιζόμενος θα μειώσει τη λογιστική αξία τους αναλόγως και θα αναγνωρίσει εκείνη τη ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα. Μία απαίτηση από αντασφαλιστή είναι απομειωμένη όταν και μόνον όταν:
- (α) υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις, ως αποτέλεσμα γεγονότος που συνέβη μετά την αρχική αναγνώριση της απαίτησης, ότι ο αντασφαλιζόμενος μπορεί να μη εισπράξει ολόκληρο το ποσό που του αναλογεί σύμφωνα με τους όρους του συμβολαίου
- και
- (β) το γεγονός αυτό έχει αξιόπιστα μετρήσιμη επίδραση στα ποσά τα οποία ο αντασφαλιζόμενος θα εισπράξει από τον αντασφαλιστή.

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

- 21 Οι παράγραφοι 22-30 εφαρμόζονται σε μεταβολές που γίνονται από φορέα ασφάλισης που ήδη εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π. και σε μεταβολές που γίνονται από φορέα ασφάλισης που υιοθετεί για πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Π.
- 22 **Ο φορέας ασφάλισης δύναται να μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζει σε ασφαλιστήρια συμβόλαια όταν και μόνον όταν η μεταβολή αυτή καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο σχετικές με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών και ούτε λιγότερο ούτε περισσότερο αξιόπιστες και σε καμία περίπτωση λιγότερο σχετικές προς τις ανάγκες αυτές. Ο φορέας ασφάλισης θα κρίνει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία σύμφωνα με τα κριτήρια του ΔΛΠ 8.**

(*) Οι σχετικές ασφαλιστικές υποχρεώσεις είναι εκείνες οι ασφαλιστικές υποχρεώσεις (και οι σχετιζόμενες αναβαλλόμενες δαπάνες απόκτησης και τα σχετιζόμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία) για τις οποίες οι λογιστικές πολιτικές του φορέα ασφάλισης δεν απαιτούν εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που πληροί τις ελάχιστες απαιτήσεις της παραγράφου 16.

IFRS 4

- 23 Για να δικαιολογήσει τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών για ασφαλιστήρια συμβόλαια, ο φορέας ασφάλισης θα δείχνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις πλησιάζουν περισσότερο τα κριτήρια του ΔΛΠ 8 λόγω της μεταβολής, αλλά δεν είναι απαραίτητο η μεταβολή να επιτυγχάνει την πλήρη συμμόρφωση με τα κριτήρια εκείνα. Τα ακόλουθα συγκεκριμένα θέματα αναλύονται κατωτέρω:

- (α) τρέχοντα επιτόκια (παράγραφος 24),
- (β) συνέχιση υπαρχόντων πρακτικών (παράγραφος 25),
- (γ) σύνεση (παράγραφος 26),
- (δ) μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης (παράγραφοι 27-29)

και

- (ε) σκιάδης λογιστική (παράγραφος 30).

Τρέχοντα επιτόκια αγοράς

- 24 Ο φορέας ασφάλισης επιτρέπεται, αλλά δεν επιβάλλεται, να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές ώστε να επαναμετρά επιλεγμένες ασφαλιστικές υποχρεώσεις (*) για να αντανακλούν τα τρέχοντα επιτόκια της αγοράς και να αναγνωρίζει εκείνες τις μεταβολές των υποχρεώσεων στα αποτελέσματα. Κατά τη στιγμή εκείνη, μπορεί επίσης να εισαγάγει λογιστικές πολιτικές που απαιτούν και άλλες τρέχουσες εκτιμήσεις και παραδοχές για τις επιλεγμένες υποχρεώσεις. Η υιοθέτηση της παραγράφου αυτής επιτρέπει σε ένα φορέα ασφάλισης να μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές για επιλεγμένες υποχρεώσεις, χωρίς να εφαρμόζει τις πολιτικές αυτές με συνέπεια σε κάθε παρόμοια υποχρέωση, όπως θα απαιτούσε το ΔΛΠ 8 σε διαφορετική περίπτωση. Αν ο φορέας ασφάλισης επιλέξει υποχρεώσεις για αυτόν τον σκοπό, θα συνεχίσει να εφαρμόζει τα τρέχοντα επιτόκια της αγοράς (και, αν αρμόζει, τις υπόλοιπες τρέχουσες εκτιμήσεις και παραδοχές) με συνέπεια σε όλες τις περιόδους και σε όλες αυτές τις υποχρεώσεις, μέχρι την εξάλειψή τους.

Συνέχιση υπαρχόντων πρακτικών

- 25 Ο φορέας ασφάλισης μπορεί να συνεχίσει τις ακόλουθες πρακτικές, αλλά η εισαγωγή οιασδήποτε εξ'αυτών δεν πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 22:

- (α) επιμέτρηση ασφαλιστικών υποχρεώσεων σε απροεξόφλητη βάση.
- (β) επιμέτρηση συμβατικών δικαιωμάτων σε μελλοντικές αμοιβές διαχείρισης της επένδυσης σε ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους όπως υποδηλώνει η σύγκριση με τις τρέχουσες αμοιβές που χρεώνουν άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά για παρόμοιες υπηρεσίες. Είναι πιθανό η εύλογη αξία κατά την έναρξη εκείνων των συμβατικών δικαιωμάτων να ισούται με τα καταβληθέντα κόστη δημιουργίας, εκτός αν οι μελλοντικές αμοιβές διαχείρισης της επένδυσης και τα σχετικά κόστη δεν είναι ευθυγραμμισμένα με τα συγκρίσιμα στοιχεία της αγοράς.
- (γ) η χρήση ανομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια (και σχετικά αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, αν υπάρχουν) θυγατρικών, εκτός αυτών που επιτρέπονται από την παράγραφο 24. Αν εκείνες οι λογιστικές πολιτικές δεν είναι ομοιόμορφες, ο φορέας ασφάλισης μπορεί να τις αλλάξει, αν η αλλαγή αυτή δεν τις καθιστά περισσότερο διαφοροποιημένες και πληροί επίσης τις υπόλοιπες απαιτήσεις του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.

Σύνεση

- 26 Ο φορέας ασφάλισης δεν απαιτείται να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστήρια συμβόλαια ώστε να απαλείψει την υπερβολική σύνεση. Ωστόσο, αν ο φορέας ασφάλισης ήδη επιμετρά τα ασφαλιστήρια συμβόλαια του με επαρκή σύνεση, δε θα εισαγάγει επιπλέον σύνεση.

(*) Στην παράγραφο αυτή, περιλαμβάνονται στις ασφαλιστικές υποχρεώσεις τα σχετικά αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32.

Μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης

- 27 Ο φορέας ασφάλισης δεν απαιτείται να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστήρια συμβόλαια ώστε να απαλείψει τα μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης. Ωστόσο, υπάρχει μία μαχητή εκδοχή ότι οι οικονομικές καταστάσεις του φορέα ασφάλισης θα είναι λιγότερο σχετικές και αξιόπιστες αν εισαγάγει λογιστική πολιτική που αντανakλά μελλοντικά περιθώρια κερδοφορίας της επένδυσης στην επιμέτρηση των ασφαλιστήριων συμβολαίων, εκτός αν τα περιθώρια αυτά επηρεάζουν τις συμβατικές πληρωμές. Δύο παραδείγματα λογιστικών πολιτικών που αντανakλούν τα περιθώρια αυτά είναι:
- (α) η χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου που αντανakλά την εκτιμώμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα ασφάλισης
- ή
- (β) η προβολή των αποδόσεων εκείνων των περιουσιακών στοιχείων με εκτιμώμενο συντελεστή απόδοσης, προεξοφλώντας εκείνες τις προβαλλόμενες αποδόσεις με διαφορετικό συντελεστή και συμπεριλαμβάνοντας το αποτέλεσμα στην επιμέτρηση της υποχρέωσης.
- 28 Ο φορέας ασφάλισης μπορεί να αντιμετωπίσει τη μαχητή εκδοχή της παραγράφου 27 όταν και μόνον όταν, τα λοιπά συστατικά στοιχεία μιας μεταβολής των λογιστικών πολιτικών αυξάνουν τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων τόσο ώστε να υπερσχύουν της μείωσης της σχετικότητας και αξιοπιστίας που δημιουργείται από την περίληψη των μελλοντικών περιθωρίων κερδοφορίας της επένδυσης. Για παράδειγμα, αν υποθέσουμε ότι οι ισχύουσες λογιστικές πολιτικές ενός φορέα ασφάλισης για ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν υπερβολικά συνετές παραδοχές κατά την έναρξη και ένα προεξοφλητικό επιτόκιο επιβαλλόμενο από ρυθμιστή χωρίς άμεση αναφορά στις συνθήκες της αγοράς και αγνοούν κάποια ενσωματωμένα δικαιώματα προαίρεσης και εγγυήσεις. Ο φορέας ασφάλισης θα μπορούσε να καταστήσει τις οικονομικές του καταστάσεις περισσότερο σχετικές και καθόλου λιγότερο αξιόπιστες στρεφόμενος προς μία περιεκτική λογιστική βάση με προσανατολισμό προς τον επενδυτή που χρησιμοποιείται ευρέως και προϋποθέτει:
- (α) τρέχουσες εκτιμήσεις και παραδοχές,
- (β) μία λογική (αλλά όχι υπερβολικά συνετή) προσαρμογή που να αντανakλά τον κίνδυνο και την αβεβαιότητα,
- (γ) επιμετρήσεις που αντανakλούν την εσωτερική αξία και τη χρονική αξία των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προαίρεσης και εγγυήσεων
- και
- (δ) ένα τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο της αγοράς, έστω και αν το προεξοφλητικό επιτόκιο αυτό αντανakλά την εκτιμώμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του φορέα ασφάλισης.

- 29 Σε κάποιες μεθόδους επιμέτρησης, το προεξοφλητικό επιτόκιο χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας ενός μελλοντικού περιθωρίου κέρδους. Το περιθώριο κέρδους αυτό εν συνεχεία αποδίδεται σε διαφορετικές περιόδους με τη χρήση ενός τύπου. Στις μεθόδους αυτές, το προεξοφλητικό επιτόκιο επηρεάζει την επιμέτρηση της υποχρέωσης μόνο έμμεσα. Ειδικότερα, η χρήση ενός λιγότερο κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου έχει περιορισμένη ή καθόλου επίδραση στην επιμέτρηση της υποχρέωσης κατά τη δημιουργία της. Ωστόσο, με άλλες μεθόδους, το προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζει την επιμέτρηση της υποχρέωσης άμεσα. Στην τελευταία περίπτωση, επειδή η χρήση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου που βασίζεται σε περιουσιακά στοιχεία έχει περισσότερο ουσιαστική επίδραση, είναι εξαιρετικά απίθανο ο φορέας ασφάλισης να μπορέσει να αντιμετωπίσει τη μαχητή εκδοχή που περιγράφεται στην παράγραφο 27.

Σκιώδης λογιστική

- 30 Σε κάποια λογιστικά μοντέλα, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημιές επί των περιουσιακών στοιχείων του φορέα ασφάλισης έχουν άμεση επίδραση στην επιμέτρηση κάποιων ή όλων των (α) ασφαλιστικών υποχρεώσεων, (β) σχετιζόμενων αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης και (γ) σχετιζόμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως εκείνα που περιγράφονται στις παραγράφους 31 και 32. Ο φορέας ασφάλισης επιτρέπεται, αλλά δεν του επιβάλλεται, να μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές ώστε ένα αναγνωρισμένο αλλά μη πραγματοποιημένο κέρδος ή ζημία επί ενός περιουσιακού στοιχείου να επηρεάζει τις επιμετρήσεις αυτές κατά τον ίδιο τρόπο με ένα πραγματοποιηθέν κέρδος ή μία πραγματοποιηθείσα ζημία. Η σχετική προσαρμογή στην ασφαλιστική υποχρέωση (ή στις αναβαλλόμενες δαπάνες απόκτησης ή στα άυλα περιουσιακά στοιχεία) θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μόνον και μόνον όταν τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή οι μη πραγματοποιηθείσες ζημιές αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Η πρακτική αυτή περιγράφεται και ως «σκιάδης λογιστική».

IFRS 4

Ασφαλιστήρια συμβόλαια που αποκτώνται σε συνένωση επιχειρήσεων ή μεταβίβαση χαρτοφυλακίου

- 31 Προκειμένου να συμμορφώνεται με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, ο φορέας ασφάλισης θα επιμετρήσει στην εύλογη αξία τους τις αναληφθείσες ασφαλιστικές υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ωστόσο, ο φορέας ασφάλισης επιτρέπεται αλλά δεν επιβάλλεται να χρησιμοποιεί εκτεταμένη παρουσίαση που διαχωρίζει την εύλογη αξία των αποκτηθέντων ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε δύο συστατικά στοιχεία:
- (α) μία υποχρέωση που επιμετράται σύμφωνα με τις λογιστικές πολιτικές του φορέα ασφάλισης για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει
- και
- (β) ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο, που αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ (i) της εύλογης αξίας των αποκτηθέντων συμβατικών ασφαλιστικών δικαιωμάτων και των αναληφθεισών ασφαλιστικών υποχρεώσεων και (ii) του ποσού που περιγράφηκε στο (α). Η μεταγενέστερη επιμέτρηση αυτού του περιουσιακού στοιχείου θα είναι συνεπής με την επιμέτρηση της σχετιζόμενης ασφαλιστικής υποχρέωσης.
- 32 Ο φορέας ασφάλισης που αποκτά χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων μπορεί να χρησιμοποιεί την εκτεταμένη παρουσίαση που περιγράφεται στην παράγραφο 31.
- 33 Τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που περιγράφηκαν στις παραγράφους 31 και 32 εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* και του ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*. Όμως, τα ΔΛΠ 36 και ΔΛΠ 38 εφαρμόζονται σε πελατολόγια και πελατειακές σχέσεις που αντανάκλουν την προσδοκία μελλοντικών συμβολαίων που δεν αποτελούν μέρος των συμβατικών ασφαλιστικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που υφίσταντο κατά την ημερομηνία της συνένωσης επιχειρήσεων ή μεταβίβασης χαρτοφυλακίου.

*Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής**Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε ασφαλιστήρια συμβόλαια*

- 34 Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής καθώς και στοιχείο εγγύησης. Ο εκδότης τέτοιου συμβολαίου:
- (α) δύναται, αλλά δεν απαιτείται, να αναγνωρίσει το στοιχείο της εγγύησης διακεκριμένα από το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής. Αν ο εκδότης δεν τα αναγνωρίσει διακεκριμένα, θα κατατάξει ολόκληρο το συμβόλαιο ως υποχρέωση. Αν ο εκδότης τα κατατάξει ιδιαίτερω, το στοιχείο της εγγύησης θα καταταγεί ως υποχρέωση.
- (β) σε περίπτωση που αναγνωρίσει το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής διακεκριμένα από το στοιχείο της εγγύησης, θα κατατάξει το χαρακτηριστικό αυτό είτε ως υποχρέωση είτε ως διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν καθορίζει πως ο εκδότης προσδιορίζει αν το χαρακτηριστικό είναι υποχρέωση ή στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Ο εκδότης μπορεί να διαχωρίσει το χαρακτηριστικό αυτό σε στοιχεία υποχρέωσης και ιδίων κεφαλαίων και θα εφαρμόζει μία συνεπή λογιστική πολιτική για το διαχωρισμό αυτό. Ο εκδότης δε θα κατατάξει εκείνο το χαρακτηριστικό σε ενδιάμεση κατηγορία που δεν είναι ούτε υποχρέωση ούτε ίδια κεφάλαια.
- (γ) δύναται να αναγνωρίσει κάθε ασφαλιστρο που λαμβάνει ως έσοδο χωρίς να διαχωρίσει οποιοδήποτε μέρος σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η προκύπτουσα μεταβολές στο στοιχείο της εγγύησης και στο τμήμα του χαρακτηριστικού προαιρετικής συμμετοχής που κατατάσσεται ως υποχρέωση θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Αν μέρος ή όλο το χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής κατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια, μέρος του κέρδους ή της ζημίας δύναται να αποδοθεί σε εκείνο το χαρακτηριστικό (κατά τον ίδιο τρόπο που μέρος μπορεί να αποδίδεται σε δικαιώματα μειοψηφίας). Ο εκδότης θα αναγνωρίσει το μέρος του κέρδους ή της ζημίας του χαρακτηριστικού προαιρετικής συμμετοχής που αποδίδεται σε οποιοδήποτε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ως επιμερισμό του κέρδους ή της ζημίας και όχι ως έξοδο ή έσοδο (βλέπε ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*).
- (δ) αν το συμβόλαιο περιέχει ενσωματωμένο παράγωγο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 σε εκείνο το ενσωματωμένο παράγωγο.
- (ε) θα συνεχίσει να εφαρμόζει τις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές σε τέτοια συμβόλαια, από όλες τις απόψεις που περιγράφηκαν στις παραγράφους 14-20 και 34(α)-(δ), εκτός αν μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές αυτές κατά τρόπο που συμμορφώνεται με τις παραγράφους 21-30.

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε χρηματοοικονομικά μέσα

- 35 Οι απαιτήσεις της παραγράφου 34 εφαρμόζονται επίσης σε χρηματοοικονομικά μέσα που περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Επιπρόσθετα:
- (α) αν ο εκδότης κατατάξει ολόκληρο το χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής ως υποχρέωση, θα εφαρμόσει την εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης των παραγράφων 15-19 σε ολόκληρο το συμβόλαιο (ήτοι το στοιχείο της εγγύησης και στο χαρακτηριστικό της προαιρετικής συμμετοχής). Δεν επιβάλλεται ο εκδότης να προσδιορίσει το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης.
 - (β) αν ο εκδότης κατατάξει ολόκληρο ή μέρος εκείνου του χαρακτηριστικού ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, η υποχρέωση που θα αναγνωριστεί για ολόκληρο το συμβόλαιο δεν θα υπολείπεται του ποσού που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης. Το ποσό θα περιέχει την εσωτερική αξία δικαιώματος προαίρεσης εξαγοράς του συμβολαίου, αλλά δεν απαιτείται να περιλαμβάνει τη χρονική αξία του αν η παράγραφος 9 εξαιρεί το δικαίωμα προαίρεσης αυτό από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Δεν επιβάλλεται ο εκδότης να γνωστοποιήσει το ποσό που θα προέκυπτε από την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 στο στοιχείο της εγγύησης, ούτε απαιτείται να παρουσιάζει διακεκριμένα αυτό το ποσό. Επιπροσθέτως, ο εκδότης δεν απαιτείται να προσδιορίσει το ποσό εκείνο αν η συνολική υποχρέωση που αναγνωρίζεται είναι εμφανώς μεγαλύτερη.
 - (γ) αν και τα συμβόλαια αυτά είναι χρηματοοικονομικά μέσα, ο εκδότης δύναται να συνεχίσει να αναγνωρίζει τα ασφαλίστρα εκείνων των συμβολαίων ως έσοδα και να αναγνωρίζει ως έξοδο την προκύπτουσα αύξηση της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Επεξήγηση των αναγνωρισμένων ποσών

- 36 **Ο φορέας ασφάλισης θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που εξατομικεύουν και επεξηγούν τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις του που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.**
- 37 Για συμμόρφωση με την παράγραφο 36, ο φορέας ασφάλισης θα γνωστοποιεί:
- (α) τις λογιστικές του πολιτικές για ασφαλιστήρια συμβόλαια και σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα.
 - (β) τα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα (και τις ταμιακές ροές, αν παρουσιάζει την κατάσταση ταμιακών ροών με τη άμεση μέθοδο) που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Επιπρόσθετα, αν ο φορέας ασφάλισης είναι αντασφαλιζόμενος, θα γνωστοποιεί:
 - (i) κέρδη και ζημιές που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά την αγορά αντασφάλισης
 - και
 - (ii) αν ο αντασφαλιζόμενος αναβάλλει και αποσβένει κέρδη και ζημιές που ανακύπτουν κατά την αγορά αντασφάλισης, την απόσβεση της περιόδου και τα ποσά που παραμένουν αναπόσβεστα στην αρχή και τη λήξη της περιόδου.
 - (γ) τη διαδικασία που εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των παραδοχών που έχουν την μεγαλύτερη επίδραση στα αναγνωρισμένα ποσά που περιγράφηκαν στη (β). Όταν είναι εφικτό, ο φορέας ασφάλισης θα παράσχει ποσοτική γνωστοποίηση εκείνων των παραδοχών.
 - (δ) την επίδραση των μεταβολών των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση των ασφαλιστικών περιουσιακών στοιχείων και ασφαλιστικών υποχρεώσεων, δείχνοντας ιδιαίτερος την επίδραση κάθε αλλαγής που επιδρά ουσιαστικά στις οικονομικές καταστάσεις.
 - (ε) συμφωνίες των μεταβολών σε ασφαλιστικές υποχρεώσεις, απαιτήσεις από αντασφαλιστές και των σχετιζόμενων αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης, αν υπάρχουν.

IFRS 4

Ποσό, χρονοδιάγραμμα και αβεβαιότητα των ταμιακών ροών

- 38 **Ο φορέας ασφάλισης θα γνωστοποιεί πληροφορίες που βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.**
- 39 Για συμμόρφωση με την παράγραφο 38, ο φορέας ασφάλισης θα γνωστοποιεί:
- (α) τους στόχους για τη διαχείριση κινδύνων που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και τις πολιτικές για τη μετρίαση εκείνων των κινδύνων.
 - (β) τους όρους και τις προϋποθέσεις των ασφαλιστήριων συμβολαίων που επιδρούν ουσιαστικά στο ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών του φορέα ασφάλισης.
 - (γ) πληροφορίες για τον ασφαλιστικό κίνδυνο (πριν καθώς και μετά τη μετρίαση του κινδύνου μέσω της αντασφάλισης), που θα συμπεριλαμβάνει πληροφορίες για:
 - (i) την ευαισθησία των αποτελεσμάτων και των ιδίων κεφαλαίων σε μεταβολές μεταβλητών που επιδρούν ουσιαστικά σε αυτά.
 - (ii) συγκεντρώσεις ασφαλιστικού κινδύνου.
 - (iii) πραγματικές απαιτήσεις για αποζημίωση συγκρινόμενες με προηγούμενες εκτιμήσεις (ήτοι εξέλιξη των αποζημιώσεων). Η γνωστοποίηση για την εξέλιξη των αποζημιώσεων θα καλύπτει και την περίοδο κατά την οποία προέκυψε η αρχική ουσιαστική απαίτηση για αποζημίωση για την οποία συνεχίζει να υπάρχει αβεβαιότητα αναφορικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των καταβολών της αποζημίωσης, που όμως δεν χρειάζεται να καλύπτει περισσότερο από δέκα έτη αναδρομικά. Ο φορέας ασφάλισης δεν απαιτείται να γνωστοποιεί πληροφορίες για αποζημιώσεις για τις οποίες η αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα συνήθως επιλύεται εντός ενός έτους.
 - (δ) οι πληροφορίες σχετικά με τον κίνδυνο επιτοκίου και των πιστωτικό κίνδυνο που θα απαιτούσε το ΔΛΠ 32 αν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32.
 - (ε) πληροφορίες σχετικά με εκθέσεις σε κινδύνους επιτοκίου ή κινδύνους αγοράς βάσει των ενσωματωμένων παραγώγων που εμπεριέχονται σε κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο, αν ο φορέας ασφάλισης δεν απαιτείται να επιμετρά τα ενσωματωμένα παράγωγα στην εύλογη αξία και δεν το πράττει.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- 40 Οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 41-45 εφαρμόζονται σε οντότητες που ήδη εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. όταν εφαρμόζουν για πρώτη φορά το παρόν Δ.Π.Χ.Π. και σε οντότητες που εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Π. (υιοθετώντες για πρώτη φορά).
- 41 Η οντότητα θα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Γνωστοποίηση

- 42 Δεν επιβάλλεται η οντότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις για γνωστοποίηση στο παρόν Δ.Π.Χ.Π. σε συγκριτική πληροφόρηση που αφορά ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005, εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 37(α) και (β) σχετικά με λογιστικές πολιτικές, αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα (και ταμιακές ροές αν εφαρμόζεται η άμεση μέθοδος).
- 43 Αν η εφαρμογή συγκεκριμένης απαίτησης των παραγράφων 10-35 σε συγκριτική πληροφόρηση που σχετίζεται με ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005 δεν είναι εφικτή, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η εφαρμογή της εξέτασης επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης (παράγραφοι 15-19) σε τέτοια συγκριτική πληροφόρηση μπορεί κάποιες φορές να μην είναι εφικτή, αλλά είναι εξαιρετικά απίθανο να είναι ανέφικτη και η εφαρμογή άλλων απαιτήσεων των παραγράφων 10-35 σε τέτοια συγκριτική πληροφόρηση. Το ΔΛΠ 8 επεξηγεί τον όρο «ανέφικτο».

- 44 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 39(γ)(iii), η οντότητα δεν απαιτείται να γνωστοποιεί πληροφορίες για την εξέλιξη απαιτήσεων που συνέβησαν νωρίτερα από πέντε έτη πριν το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο εφάρμοσε το παρόν Δ.Π.Χ.Π. Επιπρόσθετα, αν κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., είναι ανέφικτη η κατάρτιση πληροφοριών σχετικά με τις εξελίξεις των ζημιών που συνέβησαν πριν την έναρξη της νωρίτερης περιόδου κατά την οποία η οντότητα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση που συμμορφώνεται με το παρόν Δ.Π.Χ.Π., η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Επαναπροσδιορισμός των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- 45 Όταν ένας φορέας ασφάλισης μεταβάλλει τις λογιστικές του πολιτικές που αφορούν σε ασφαλιστικές υποχρεώσεις, επιτρέπεται αλλά δεν επιβάλλεται, να επανακατατάξει κάποια ή όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ως «στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων». Η επανακατάταξη αυτή επιτρέπεται αν ο φορέας ασφάλισης μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. και αν προβεί σε μεταγενέστερη μεταβολή που επιτρέπεται από την παράγραφο 22. Η επανακατάταξη αυτή αποτελεί αλλαγή λογιστικής πολιτικής και εφαρμόζεται το ΔΛΠ 8.

IFRS 4

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

αντασφαλιζόμενος	Ο ασφαλιζόμενος σε συμβόλαιο αντασφάλισης .
στοιχείο κατάθεσης	Ένα συμβατικό στοιχείο που δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και που θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 αν ήταν ιδιαίτερο μέσο.
συμβόλαιο απευθείας ασφάλισης	Ασφαλιστήριο συμβόλαιο που δεν είναι συμβόλαιο αντασφάλισης .
χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής	<p>Συμβατικό δικαίωμα λήψης επιπρόσθετων παροχών, συμπληρωματικά των εγγυημένων παροχών:</p> <p>(α) που είναι πιθανό να αποτελέσουν σημαντικό τμήμα των συνολικών συμβατικών παροχών,</p> <p>(β) των οποίων το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα ορίζεται συμβατικά από τον εκδότη και</p> <p>(γ) που βασίζονται συμβατικά:</p> <p>(i) στην απόδοση συγκεκριμένης συγκέντρωσης συμβολαίων ή ενός καθορισμένου τύπου συμβολαίου,</p> <p>(ii) στις πραγματοποιηθείσες ή/και μη πραγματοποιηθείσες αποδόσεις της επένδυσης συγκεκριμένης συγκέντρωσης περιουσιακών στοιχείων που κατέχεται από τον εκδότη</p> <p>ή</p> <p>(iii) στο κέρδος ή τη ζημία της εταιρίας, του φορέα ή άλλης οντότητας που εκδίδει το συμβόλαιο.</p>
εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
χρηματοοικονομικός κίνδυνος	Ο κίνδυνος μιας πιθανής μελλοντικής μεταβολής ενός καθορισμένου επιτοκίου, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστωτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.
εγγυημένες παροχές	Καταβολές ή άλλες παροχές στις οποίες συγκεκριμένος ασφαλιζόμενος ή επενδυτής έχει άνευ όρων δικαίωμα που δεν ορίζεται συμβατικά από τον εκδότη.
στοιχείο εγγύησης	Μία υποχρέωση καταβολής εγγυημένων παροχών που εμπεριέχεται σε συμβόλαιο που περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.
ασφαλιστικές απαιτήσεις	Τα καθαρά συμβατικά δικαιώματα του φορέα ασφάλισης βάσει ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου .
ασφαλιστήριο συμβόλαιο	Συμβόλαιο στο οποίο το ένα μέρος (ο φορέας ασφάλισης) δέχεται σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από το έτερο μέρος (τον ασφαλιζόμενο), αποδεχόμενο να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο στη περίπτωση επέλευσης καθορισμένου αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος (το ασφαλιζόμενο συμβάν) που επηρεάζει αρνητικά τον ασφαλιζόμενο. (Βλέπε Προσάρτημα Β για καθοδήγηση σχετικά με τον ορισμό αυτόν).
ασφαλιστική υποχρέωση	Οι καθαρές συμβατικές υποχρεώσεις του φορέα ασφάλισης βάσει ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου .
ασφαλιστικός κίνδυνος	Κίνδυνος, εκτός από χρηματοοικονομικό κίνδυνο , που μεταφέρεται από τον ασφαλιζόμενο στον εκδότη του συμβολαίου.
ασφαλιζόμενο συμβάν	Ένα αβέβαιο μελλοντικό συμβάν που καλύπτεται από ασφαλιστήριο συμβόλαιο το οποίο δημιουργεί ασφαλιστικό κίνδυνο .

φορέας ασφάλισης	Το μέρος που, βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου , έχει την υποχρέωση να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο σε περίπτωση επέλευσης ενός ασφαλιζόμενου συμβάντος .
εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης	Μία εκτίμηση αν η λογιστική αξία μιας ασφαλιστικής υποχρέωσης πρέπει να αυξηθεί (ή να μειωθεί η λογιστική αξία των σχετιζόμενων αναβαλλόμενων δαπανών απόκτησης ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων), βάσει εξέτασης των μελλοντικών ταμιακών ροών.
ασφαλιζόμενος	Το μέρος που, βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου , δικαιούται να αποζημιωθεί σε περίπτωση επέλευσης ενός ασφαλιζόμενου συμβάντος .
απαιτήσεις από αντασφαλιστές	Τα καθαρά συμβατικά δικαιώματα του αντασφαλιζόμενου βάσει ενός συμβολαίου αντασφάλισης .
συμβόλαιο αντασφάλισης	Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από έναν φορέα ασφάλισης (ο αντασφαλιστής) για την αποζημίωση άλλου φορέα ασφάλισης (ο αντασφαλιζόμενος) για ζημιές επί ενός ή περισσότερων συμβολαίων που έχει εκδώσει ο αντασφαλιζόμενος.
αντασφαλιστής	Το μέρος που, βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου , έχει την υποχρέωση να αποζημιώσει τον αντασφαλιζόμενο σε περίπτωση επέλευσης ενός ασφαλιζόμενου συμβάντος .
διαχωρισμός επιμέρους στοιχείων	Η λογιστική αντιμετώπιση των συστατικών στοιχείων ενός συμβολαίου ως αν ήταν διακεκριμένα συμβόλαια.

IFRS 4

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

B1 Το παρόν προσάρτημα παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου που παρατίθεται στο Προσάρτημα Α. Ασχολείται με τα ακόλουθα θέματα:

- (α) τον όρο «αβέβαιο μελλοντικό συμβάν» (Παράγραφοι Β2-Β4),
- (β) καταβολές σε είδος (παράγραφοι Β5-Β7),
- (γ) ασφαλιστικός κίνδυνος και άλλοι κίνδυνοι (παράγραφοι Β8-Β17),
- (δ) παραδείγματα ασφαλιστηρίων συμβολαίων (παράγραφοι Β18-Β21),
- (ε) σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος (παράγραφοι Β22-Β28)

και

- (στ) μεταβολές στο επίπεδο του ασφαλιστικού κινδύνου (παράγραφοι Β29-Β30).

Αβέβαιο μελλοντικό συμβάν

B2 Η αβεβαιότητα (ή ο κίνδυνος) είναι η ουσία ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Κατά συνέπεια, τουλάχιστον ένα από τα ακόλουθα είναι αβέβαια κατά την έναρξη ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου:

- (α) αν θα συμβεί ένα ασφαλιζόμενο συμβάν,
 - (β) πότε θα συμβεί
- ή
- (γ) τι ποσό θα πρέπει να καταβάλλει ο φορέας ασφάλισης αν συμβεί.

B3 Σε κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι η ανακάλυψη μιας ζημίας κατά τη διάρκεια της ισχύος του συμβολαίου, έστω και αν ζημία ανακύπτει από γεγονός που συνέβη πριν την έναρξη του συμβολαίου. Σε άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι γεγονός που συμβαίνει κατά τη διάρκεια της ισχύος του συμβολαίου, έστω και αν η προκύπτουσα ζημία ανακαλύπτεται μετά τη λήξη του συμβολαίου.

B4 Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια καλύπτουν γεγονότα που έχουν ήδη συμβεί, αλλά των οποίων η οικονομική επίδραση είναι αβέβαιη. Ένα παράδειγμα είναι συμβόλαιο αντασφάλισης που καλύπτει τον άμεσο φορέα ασφάλισης για την αρνητική εξέλιξη των αξιώσεων που έχουν ήδη δηλωθεί από τους ασφαλιζόμενους. Στα συμβόλαια αυτά, το ασφαλιζόμενο γεγονός είναι η ανακάλυψη του τελικού κόστους εκείνων των αξιώσεων.

Καταβολές σε είδος

B5 Σύμφωνα με τους όρους κάποιων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, επιτρέπονται ή επιβάλλονται οι καταβολές σε είδος. Ένα παράδειγμα είναι όταν ο φορέας ασφάλισης αντικαθιστά ένα κλεμμένο είδος απευθείας, αντί να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο. Άλλο παράδειγμα είναι όταν ο φορέας ασφάλισης χρησιμοποιεί δικά του νοσοκομεία και ιατρικό προσωπικό για την παροχή των ιατρικών υπηρεσιών που καλύπτονται από τα συμβόλαια.

- B6 Κάποια συμβόλαια με πάγια αμοιβή στα οποία το επίπεδο των υπηρεσιών εξαρτάται από αβέβαιο γεγονός που πληροί τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. αλλά δεν διέπονται από τους κανόνες των ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε κάποιες χώρες. Ένα παράδειγμα είναι συμβόλαιο συντήρησης στο οποίο ο πάροχος των υπηρεσιών συμφωνεί να επισκευάσει συγκεκριμένο εξοπλισμό μετά από δυσλειτουργία. Η πάγια αμοιβή βασίζεται στον αναμενόμενο αριθμό των δυσλειτουργιών, αλλά δεν είναι βέβαιο ότι θα παρουσιάσει πρόβλημα μία συγκεκριμένη μηχανή. Η δυσλειτουργία του εξοπλισμού επηρεάζει αρνητικά τον ιδιοκτήτη και το συμβόλαιο αποζημιώνει τον ιδιοκτήτη (σε είδος αντί σε μετρητά). Άλλο παράδειγμα είναι συμβόλαιο για υπηρεσίες επισκευής αυτοκινήτου σύμφωνα με το οποίο ο πάροχος συμφωνεί, έναντι πάγιας ετήσια αμοιβής, να παράσχει οδική βοήθεια ή να ρυμουλκήσει το αυτοκίνητο σε κοντινό σταθμό αυτοκινήτων. Το συμβόλαιο αυτό θα μπορούσε να εμπίπτει στον ορισμό ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου, έστω και αν ο πάροχος δεν έχει συμφωνήσει να διεξάγει επισκευές ή να αντικαθιστά μέρη.
- B7 Πιθανότατα, η εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. στα συμβόλαια που αναφέρονται στην παράγραφο Β6 δεν θα είναι περισσότερο επαχθής από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. που θα ήταν εφαρμοστέα αν τα συμβόλαια αυτά δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.
- (α) Δεν είναι πιθανό να υπάρχουν ουσιαστικές υποχρεώσεις για δυσλειτουργίες ή βλάβες που έχουν ήδη συμβεί.
- (β) Στην περίπτωση εφαρμογής του ΔΛΠ 18 Έσοδα, ο πάροχος των υπηρεσιών θα αναγνώριζε τα έσοδα με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης (και υποκείμενα σε άλλο καθορισμένα κριτήρια). Η προσέγγιση αυτή είναι αποδεκτή και από το παρόν Δ.Π.Χ.Π., που επιτρέπει στον πάροχο των υπηρεσιών να (i) συνεχίσει τις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές για τα συμβόλαια αυτά εκτός αν περιλαμβάνουν πρακτικές που απαγορεύει η παράγραφος 14 και (ii) να βελτιώσει τις λογιστικές του πολιτικές αν αυτό του επιτρέπεται από τις παραγράφους 22-30.
- (γ) Ο πάροχος των υπηρεσιών εξετάζει αν το κόστος της εκπλήρωσης της συμβατικής του υποχρέωσης να παράσχει υπηρεσίες υπερβαίνει τα έσοδα που λαμβάνονται προκαταβολικά. Για το σκοπό αυτό, εφαρμόζει την εξέταση επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης που περιγράφεται στις παραγράφους 15-19 του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Αν το παρόν Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζεται στα συμβόλαια αυτά, ο πάροχος των υπηρεσιών θα εφήρμοζε το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις για να προσδιορίσει αν τα συμβόλαια είναι επαχθή.
- (δ) Για τα συμβόλαια αυτά, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. δεν είναι πιθανό να αυξάνουν σημαντικά τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Διάκριση μεταξύ του ασφαλιστικού κινδύνου και άλλων κινδύνων

- B8 Ο ορισμός ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται στον ασφαλιστικό κίνδυνο, που το παρόν Δ.Π.Χ.Π. ορίζει ως τον κίνδυνο, εκτός από χρηματοοικονομικό κίνδυνο, που μεταφέρεται από τον κάτοχο του συμβολαίου στον εκδότη. Ένα συμβόλαιο που εκθέτει τον εκδότη σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο χωρίς σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο, δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο.
- B9 Στον ορισμό του χρηματοοικονομικού κινδύνου στο Προσάρτημα Α περιέχεται ένας κατάλογος χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών μεταβλητών. Ο κατάλογος αυτός περιλαμβάνει μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που δεν αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, όπως είναι ένας δείκτης ζημιών από σεισμούς σε ορισμένη περιοχή ή ένας δείκτης θερμοκρασιών μιας συγκεκριμένης πόλης. Εξαιρεί μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, όπως είναι η εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει ένα περιουσιακό στοιχείο εκείνου του συμβαλλόμενου. Επιπρόσθετα, ο κίνδυνος μεταβολών στην εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν είναι χρηματοοικονομικός κίνδυνος αν η εύλογη αξία δεν αντανακλά μόνον τις μεταβολές των αγοραίων τιμών για τέτοια περιουσιακά στοιχεία (μία χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση ενός συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται από συμβαλλόμενο (μία μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, αν η εγγύηση της υπολειμματικής αξίας ενός αυτοκινήτου εκθέτει τον εγγυητή στον κίνδυνο μεταβολών στη φυσική κατάσταση του αυτοκινήτου, ο κίνδυνος εκείνος είναι ασφαλιστικός και όχι χρηματοοικονομικός.
- B10 Κάποια συμβόλαια εκθέτουν τον εκδότη σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο, επιπροσθέτως του σημαντικού ασφαλιστικού κινδύνου. Για παράδειγμα, πολλά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής εγγυώνται μία ελάχιστη απόδοση στους ασφαλιζόμενους (δημιουργώντας χρηματοοικονομικό κίνδυνο) και υπόσχονται παροχές θανάτου που κάποιες φορές υπερβαίνουν σε σημαντικό βαθμό το υπόλοιπο του λογαριασμού του ασφαλιζόμενου (δημιουργώντας ασφαλιστικό κίνδυνο με τη μορφή κινδύνου θνησιμότητας). Τα συμβόλαια αυτά είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια.

IFRS 4

- B11 Σύμφωνα με κάποια συμβόλαια, ένα ασφαλιζόμενο συμβάν ενεργοποιεί την καταβολή ενός ποσού που συνδέεται με δείκτη τιμών. Τέτοια συμβόλαια είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, με την προϋπόθεση ότι η καταβολή που εξαρτάται από το ασφαλιζόμενο συμβάν μπορεί να είναι σημαντική. Για παράδειγμα, μία ισόβια πρόσδος που συνδέεται με τιμαριθμικό δείκτη μεταφέρει τον ασφαλιστικό κίνδυνο επειδή η καταβολή ενεργοποιείται από αβέβαιο γεγονός – την επιβίωση του δικαιούχου. Η σύνδεση με τον δείκτη τιμών είναι ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά μεταφέρει επίσης και τον ασφαλιστικό κίνδυνο. Αν η προκύπτουσα μεταφορά του ασφαλιστικού κινδύνου είναι σημαντική, το ενσωματωμένο παράγωγο εμπίπτει στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, οπότε δεν απαιτείται να διαχωριστεί και να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία (βλέπε παράγραφο 7 του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.).
- B12 Ο ορισμός του ασφαλιστικού κινδύνου αναφέρεται στον κίνδυνο που ο φορέας ασφάλισης δέχεται από τον ασφαλιζόμενο. Με άλλα λόγια, ο ασφαλιστικός κίνδυνος είναι ένας κίνδυνος που προϋπάρχει ο οποίος μεταφέρεται από τον ασφαλιζόμενο στον φορέα ασφάλισης. Έτσι, ο νέος κίνδυνος που δημιουργείται από το συμβόλαιο δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος.
- B13 Ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται σε μία αρνητική επίπτωση για τον ασφαλιζόμενο. Ο ορισμός δεν περιορίζει την καταβολή εκ μέρους του φορέα ασφάλισης ενός ποσού που ισούται με το οικονομικό αντίκτυπο του δυσμενούς συμβάντος. Για παράδειγμα, ο ορισμός δεν αποκλείει την κάλυψη «καινούργιο για παλιό» που καταβάλλει στον ασφαλιζόμενο ποσό που επιτρέπει την αντικατάσταση ενός φθαρμένου, παλαιού περιουσιακού στοιχείου με ένα νέο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως, ο ορισμός δεν περιορίζει την καταβολή, βάσει ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου ζωής περιορισμένης διάρκειας, για την κάλυψη της οικονομικής ζημίας που υφίστανται τα προστατευόμενα μέλη του εκλιπόντα, ούτε αποκλείει την καταβολή προκαθορισμένων ποσών για την ποσοτικοποίηση της ζημίας που προκάλεσε ένας θάνατος ή ένα δυστύχημα.
- B14 Μερικά συμβόλαια απαιτούν μία πληρωμή σε περίπτωση επέλευσης ενός αβέβαιου συμβάντος, αλλά δεν απαιτούν την ύπαρξη αρνητικής επίπτωσης στον ασφαλιζόμενο ως προϋπόθεση για την πληρωμή. Τέτοιο συμβόλαιο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο έστω και αν ο κάτοχος το χρησιμοποιήσει για να μετριάσει μία υποκείμενη έκθεση σε κίνδυνο. Για παράδειγμα, αν ο κάτοχος χρησιμοποιήσει παράγωγο για να αντισταθμίσει μία υποκείμενη μη χρηματοοικονομική μεταβλητή που συσχετίζεται με ταμιακές ροές από περιουσιακό στοιχείο της οντότητας, το παράγωγο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο επειδή η καταβολή εξαρτάται από την αρνητική επίδραση στον κάτοχο λόγω μείωσης των ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο. Αντίθετα, ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται σε αβέβαιο γεγονός για το οποίο η αρνητική επίπτωση στον ασφαλιζόμενο αποτελεί συμβατική προϋπόθεση για την πληρωμή. Αυτή η συμβατική προϋπόθεση δεν απαιτεί ο φορέας ασφάλισης να ελέγξει αν το γεγονός όντως προκάλεσε αρνητικές επιπτώσεις, αλλά του επιτρέπει να αρνηθεί την πληρωμή αν δεν είναι ικανοποιημένος ότι το γεγονός προκάλεσε αρνητικές επιπτώσεις.
- B15 Η διακοπή λόγω μη έγκαιρης πληρωμής του ασφαλιστρού ή ο κίνδυνος διατηρησιμότητας (ήτοι ο κίνδυνος ότι ο αντισυμβαλλόμενος θα ακυρώσει το συμβόλαιο νωρίτερα ή αργότερα απ'ότι ανέμενε ο εκδότης όταν τιμολόγησε το συμβόλαιο) δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος επειδή η πληρωμή στον αντισυμβαλλόμενο δεν εξαρτάται από αβέβαιο μελλοντικό γεγονός που επιδρά αρνητικά στον αντισυμβαλλόμενο. Ομοίως, ο κίνδυνος εξόδων (ήτοι ο κίνδυνος απρόοπτων αυξησεων στα έξοδα διοίκησης που συνδέονται με την εξυπηρέτηση ενός συμβολαίου, παρά στα κόστη που συνδέονται με ασφαλιζόμενα συμβάντα) δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος διότι μία απρόοπτη αύξηση στα έξοδα δεν επηρεάζει αρνητικά τον αντισυμβαλλόμενο.
- B16 Συνεπώς, ένα συμβόλαιο που εκθέτει τον εκδότη σε κίνδυνο λόγω μη έγκαιρης πληρωμής του ασφαλιστρού, κίνδυνο διατηρησιμότητας ή κίνδυνο εξόδων δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν εκθέτει τον εκδότη και σε ασφαλιστικό κίνδυνο. Όμως, αν ο εκδότης εκείνου του συμβολαίου μετριάσει τον κίνδυνο χρησιμοποιώντας ένα δεύτερο συμβόλαιο για να μεταφέρει μέρος του κινδύνου σε έτερο μέρος, το δεύτερο συμβόλαιο εκθέτει εκείνο το έτερο μέρος σε ασφαλιστικό κίνδυνο.
- B17 Ένας φορέας ασφάλισης μπορεί να δεχτεί σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από τον ασφαλιζόμενο μόνον αν ο φορέας ασφάλισης είναι μία οντότητα ξεχωριστή από τον ασφαλιζόμενο. Σε περίπτωση φορέα αμοιβαίας ασφάλισης, ο φορέας δέχεται κίνδυνο από κάθε ασφαλιζόμενο και τον συγκεντρώνει. Αν και οι ασφαλιζόμενοι υφίστανται εκείνο το συγκεντρωμένο κίνδυνο συλλογικά με την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες, ο φορέας αμοιβαίας ασφάλισης έχει δεχτεί εκείνον τον κίνδυνο που είναι στην ουσία ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

Παραδείγματα ασφαλιστηρίων συμβολαίων

- B18 Ακολουθούν παραδείγματα συμβολαίων που είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, εφόσον είναι σημαντική η μεταφορά ασφαλιστικού κινδύνου:
- (α) ασφάλιση για κλοπή ή ζημία ακινήτου.
- (β) ασφάλιση για ευθύνη προϊόντων, επαγγελματική αστική ευθύνη, αστική ευθύνη ή νομικές δαπάνες.

- (γ) ασφάλιση ζωής και προγράμματα κάλυψης των δαπανών κηδείας (αν και ο θάνατος είναι βέβαιος, δεν είναι βέβαιο πότε θα συμβεί ή, για κάποιους τύπους ασφάλισης ζωής, αν θα συμβεί εντός της περιόδου που καλύπτεται από την ασφάλεια).
- (δ) ισόβιες παροχές και συντάξεις (ήτοι συμβόλαια που προσφέρουν αποζημίωση για το αβέβαιο μελλοντικό γεγονός, που είναι η επιβίωση του δικαιούχου ή συνταξιούχου, για να βοηθήσουν στη διατήρηση ενός επιπέδου διαβίωσης, που σε διαφορετική περίπτωση θα επηρεαζόταν αρνητικά από την επιβίωση του).
- (ε) ασφάλιση ανικανότητας και ιατρικής περιθαλψής.
- (στ) εγγυήσεις καλής εκτέλεσης, εγγυήσεις έναντι καταχρήσεων και παραβάσεων συμβολαίων και εγγυήσεις συμμετοχής (ήτοι συμβόλαια που παρέχουν αποζημίωση αν ένα έτερο μέρος δεν εκπληρώσει μία συμβατική υποχρέωση, για παράδειγμα μία υποχρέωση να οικοδομήσει ένα κτήριο).
- (ζ) ασφάλιση πιστώσεων που προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου. Τα συμβόλαια αυτά μπορούν να έχουν διάφορες νομικές μορφές, όπως είναι μία χρηματοοικονομική εγγύηση, μία πιστωτική επιστολή, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ωστόσο, τα συμβόλαια αυτά δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. αν συνήφθησαν η διακρατήθηκαν από την οντότητα κατά τη μεταφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε έτερο μέρος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (βλέπε παράγραφο 4(δ)).
- (η) εγγυήσεις προϊόντων. Οι εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται από έτερο μέρος για αγαθά τα οποία πωλούνται από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Όμως, οι εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται απευθείας από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, διότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 18 Έσοδα και του ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.
- (θ) ασφάλιση τίτλων κυριότητας (ήτοι ασφάλιση για την ανακάλυψη παραλείψεων σε τίτλο κυριότητας γης που δεν ήταν εμφανείς όταν συντάχθηκε το ασφαλιστήριο συμβόλαιο). Στην περίπτωση αυτή, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι η ανακάλυψη της παράλειψης στον τίτλο κυριότητας, όχι η ίδια η παράλειψη.
- (ι) ασφάλιση ταξιδιών (ήτοι αποζημίωση σε μετρητά ή σε είδος σε ασφαλιζόμενους για ζημιές που υπέστησαν κατά τη διάρκεια ταξιδιών). Στις παραγράφους Β6 και Β7 γίνεται αναφορά σε κάποια συμβόλαια αυτού του είδους.
- (ια) έντοκα χρεόγραφα που φέρουν ειδικούς όρους σε περίπτωση επέλευσης καταστροφικών κινδύνων (cat bonds), που προβλέπουν μειωμένες πληρωμές κεφαλαίου ή/και τόκων αν ένα καθορισμένο γεγονός επηρεάσει αρνητικά τον εκδότη του χρεογράφου (εκτός αν το καθορισμένο γεγονός δε δημιουργεί σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο, για παράδειγμα αν το γεγονός είναι η μεταβολή επιτοκίου ή συναλλαγματικής ισοτιμίας).
- (ιβ) συμβόλαια ανταλλαγής ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή άλλα συμβόλαια που απαιτούν μία πληρωμή που βασίζεται σε μεταβολές κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών που αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.
- (ιγ) συμβόλαια αντασφάλισης.

B19 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα συμβολαίων που δεν είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια:

- (α) συμβόλαια επένδυσης που έχουν τη νομική μορφή ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου αλλά που δεν εκθέτουν τον φορέα ασφάλισης σε σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο, για παράδειγμα ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής για τα οποία ο φορέας ασφάλισης δεν φέρει σημαντικό κίνδυνο θνησιμότητας (τέτοια συμβόλαια είναι μη ασφαλιστικά χρηματοοικονομικά μέσα ή συμβάσεις υπηρεσιών, βλέπε παραγράφους Β20 και Β21).
- (β) συμβόλαια που έχουν τη νομική μορφή της ασφάλειας, αλλά που μεταφέρουν όλον τον σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο στον ασφαλιζόμενο μέσω μη ακυρωτέων και εφαρμοστέων μηχανισμών που προσαρμόζουν τις μελλοντικές πληρωμές του ασφαλιζόμενου ως άμεσο αποτέλεσμα των ασφαλιστικών ζημιών, για παράδειγμα κάποια χρηματοοικονομικά συμβόλαια αντασφάλισης ή κάποια ομαδικά συμβόλαια (τέτοια συμβόλαια συνήθως είναι μη ασφαλιστικά χρηματοοικονομικά μέσα ή συμβάσεις υπηρεσιών, βλέπε παραγράφους Β20 και Β21).

IFRS 4

- (γ) η αυτασφάλιση ή με άλλα λόγια η διατήρηση ενός κινδύνου που θα μπορούσε να είχε καλυφθεί από ασφάλεια (δεν υπάρχει ασφαλιστήριο συμβόλαιο επειδή δεν υπάρχει συμφωνία με άλλο μέρος).
- (δ) συμβόλαια (όπως τα συμβόλαια τζόγου) που απαιτούν μία πληρωμή σε περίπτωση επέλευσης ενός αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος, αλλά δεν θέτουν την αρνητική επίπτωση στον ασφαλιζόμενο ως προϋπόθεση για την πληρωμή. Όμως, αυτό δεν αποκλείει τον καθορισμό ενός προκαθορισμένου ποσού για την ποσοτικοποίηση της ζημίας που προκλήθηκε από καθορισμένο γεγονός όπως είναι ο θάνατος ή κάποιο δυστύχημα (βλέπε επίσης παράγραφο Β13).
- (ε) παράγωγα που εκδίδουν ένα μέρος σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο αλλά όχι σε ασφαλιστικό κίνδυνο, διότι απαιτούν το μέρος να πραγματοποιεί πληρωμές αποκλειστικά βάσει των μεταβολών σε ένα ή περισσότερα καθορισμένα επιτόκια, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστωτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο (βλέπε ΔΛΠ 39).
- (στ) μία χρηματοοικονομική εγγύηση (ή πιστωτική επιστολή, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ασφάλιση πιστώσεων) που απαιτεί πληρωμές έστω και εάν ο κάτοχος δεν έχει υποστεί ζημία από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει τις πληρωμές στους καθορισμένους χρόνους (βλέπε ΔΛΠ 39).
- (ζ) συμβόλαια που απαιτούν μία πληρωμή που βασίζεται σε κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο (γνωστά ως παράγωγα αντιστάθμισης των κινδύνων που απορρέουν από δυσμενείς καιρικές συνθήκες ή «καιρικά» παράγωγα).
- (η) έντοκα χρεόγραφα που φέρουν ειδικούς όρους σε περίπτωση επέλευσης καταστροφικών κινδύνων (cat bonds) που προβλέπουν μειωμένες καταβολές κεφαλαίου ή/και τόκων βάσει κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.
- B20 Αν τα συμβόλαια που περιγράφηκαν στην παράγραφο Β19 δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Μεταξύ άλλων, αυτό σημαίνει ότι οι συμβαλλόμενοι χρησιμοποιούν ένα χειρισμό που είναι γνωστός και ως λογιστικός χειρισμός των καταθέσεων, που συνεπάγεται τα ακόλουθα:
- (α) το ένα μέρος αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που λήφθηκε ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και όχι ως έσοδο.
- (β) το άλλο μέρος αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που καταβλήθηκε ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και όχι ως έξοδο.
- B21 Αν τα συμβόλαια που περιγράφηκαν στην παράγραφο Β19 δε δημιουργούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εφαρμόζεται το ΔΛΠ 18. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, η αναγνώριση εσόδου που σχετίζεται με συναλλαγή που συνεπάγεται την παροχή υπηρεσιών γίνεται με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, αν η έκβαση της μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος

- B22 Ένα συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο μόνο όταν μεταφέρει σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο. Ο έννοια του ασφαλιστικού κινδύνου καλύπτεται από τις παραγράφους Β8-Β21. Οι ακόλουθες παράγραφοι αναφέρονται στην αξιολόγηση αν ένας ασφαλιστικός κίνδυνος είναι σημαντικός.
- B23 Ο ασφαλιστικός κίνδυνος είναι σημαντικός όταν και μόνον όταν ένα ασφαλιζόμενο συμβάν θα μπορούσε να αναγκάσει έναν φορέα ασφάλισης να καταβάλλει σημαντικές επιπλέον παροχές σε οποιαδήποτε περίπτωση, με την εξαίρεση των περιπτώσεων που στερούνται εμπορικής ουσίας (ήτοι δεν επιδρούν αισθητά στην οικονομική πλευρά της συναλλαγής). Αν θα καταβάλλονταν σημαντικές επιπρόσθετες παροχές σε περιπτώσεις που έχουν εμπορική ουσία, ο όρος της προηγούμενης πρότασης μπορεί να καλυφθεί έστω και στην περίπτωση που το ασφαλιζόμενο συμβάν δεν είναι καθόλου πιθανό ή έστω και αν η αναμενόμενη (ήτοι πιθανοτικά σταθμισμένη) παρούσα αξία των ενδεχόμενων ταμιακών ροών αποτελεί μικρό ποσοστό της αναμενόμενης παρούσας αξίας όλων των υπόλοιπων συμβατικών ταμιακών ροών.

B24 Οι επιπρόσθετες παροχές που περιγράφηκαν στην παράγραφο B23 αναφέρονται σε ποσά που υπερβαίνουν εκείνα που θα ήταν καταβλητέα αν δε συνέβαινε κανένα ασφαλιζόμενο συμβάν (εξαιρώντας τις περιπτώσεις που στερούνται εμπορικής ουσίας). Τα επιπλέον εκείνα ποσά περιλαμβάνουν κόστη διεκπεραίωσης και εκτίμησης των απαιτήσεων, αλλά εξαιρούν:

- (α) την απώλεια της δυνατότητας χρέωσης του ασφαλιζόμενου για μελλοντικές υπηρεσίες. Για παράδειγμα, σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο που συνδέεται με επενδύσεις, ο θάνατος του ασφαλιζόμενου σημαίνει ότι ο φορέας ασφάλισης δεν μπορεί πλέον να προσφέρει υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων και να εισπράττει αμοιβή γι' αυτό. Όμως, αυτή η οικονομική ζημία για τον φορέα ασφάλισης δεν αντανακλά ασφαλιστικό κίνδυνο, όπως και ο διαχειριστής αμοιβαίων κεφαλαίων δεν αναλαμβάνει ασφαλιστικό κίνδυνο σε σχέση με τον πιθανό θάνατο ενός πελάτη. Συνεπώς, η δυνητική απώλεια μελλοντικών αμοιβών διαχείρισης δεν αφορά την εκτίμηση του επιπέδου του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται από ένα συμβόλαιο.
- (β) παραίτηση κατά το θάνατο από χρεώσεις που θα λάμβαναν χώρα με την ακύρωση ή την εξαγορά. Επειδή το συμβόλαιο δημιούργησε εκείνες τις χρεώσεις, η παραίτηση από τις χρεώσεις αυτές δεν αποζημιώνει τον ασφαλιζόμενο για προϋπάρχοντες κινδύνους. Συνεπώς, δεν σχετίζονται με την εκτίμηση του επιπέδου του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται από ένα συμβόλαιο.
- (γ) μία πληρωμή που εξαρτάται από γεγονός που δε δημιουργεί σημαντική ζημία για τον κάτοχο του συμβολαίου. Για παράδειγμα, ας εξετάσουμε ένα συμβόλαιο που προβλέπει την καταβολή ενός εκατομμυρίου νομισματικών μονάδων από τον εκδότη αν προκληθεί φυσική ζημία σε περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί ασήμαντη οικονομική ζημία μιας νομισματικής μονάδας στον κάτοχο. Στο συμβόλαιο αυτό, ο κάτοχος μεταφέρει στον φορέα ασφάλισης τον ασήμαντο κίνδυνο της απώλειας μιας νομισματικής μονάδας. Συγχρόνως, το συμβόλαιο δημιουργεί μη ασφαλιστικό κίνδυνο σύμφωνα με τον οποίο ο φορέας ασφάλισης θα χρειαστεί να καταβάλει 999 999 νομισματικές μονάδες αν το καθορισμένο συμβάν λάβει χώρα. Επειδή ο εκδότης δε δέχεται σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από τον κάτοχο, το συμβόλαιο αυτό δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο.
- (δ) πιθανά ποσά που εισπράττονται από αντασφάλιση. Ο φορέας ασφάλισης λογιστικοποιεί διακεκριμένα τα ποσά αυτά.

B25 Ο φορέας ασφάλισης θα εκτιμήσει την σημαντικότητα του ασφαλιστικού κινδύνου για κάθε ασφαλιστήριο συμβόλαιο και όχι με αναφορά στην σημαντικότητα των οικονομικών καταστάσεων. (*) Κατά συνέπεια, ο ασφαλιστικός κίνδυνος μπορεί να είναι σημαντικός έστω και αν υπάρχει ελάχιστη πιθανότητα ουσιωδών ζημιών για ολόκληρο χαρτοφυλάκιο συμβολαίων. Αυτή η επί μέρους αξιολόγηση διευκολύνει την κατάταξη ενός συμβολαίου ως ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Όμως, αν ένα σχετικά ομοιογενές χαρτοφυλάκιο μικρών συμβολαίων είναι γνωστό ότι αποτελείται από συμβόλαια που όλα μεταφέρουν ασφαλιστικό κίνδυνο, ο φορέας ασφάλισης δε χρειάζεται να εξετάσει κάθε συμβόλαιο που εμπεριέχεται στο χαρτοφυλάκιο προκειμένου να εξαιρέσει μερικά μη παράγωγα συμβόλαια που μεταφέρουν ασήμαντο ασφαλιστικό κίνδυνο.

B26 Συνεπώς, οι παράγραφοι B23-B25 δείχνουν ότι αν ένα συμβόλαιο καταβάλλει παροχές θανάτου που υπερβαίνουν το ποσό που καταβάλλεται σε περίπτωση επιβίωσης, το συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν η επιπρόσθετη παροχή θανάτου είναι ασήμαντη (κρινόμενη με αναφορά στο συμβόλαιο και όχι σε ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των συμβολαίων). Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο B24(β), η παραίτηση κατά το θάνατο των χρεώσεων ακύρωσης ή εξαγοράς δεν περιλαμβάνεται στην αξιολόγηση αυτή αν η παραίτηση δεν αποζημιώνει τον ασφαλιζόμενο για προϋπάρχοντα κίνδυνο. Ομοίως, ένα συμβόλαιο ισόβιων παροχών που καταβάλλει τακτικά ποσά για το υπόλοιπο της ζωής ενός ασφαλιζόμενου είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εκτός αν οι συνολικές πληρωμές που εξαρτώνται από την επιβίωση είναι ασήμαντες.

B27 Η παράγραφος B23 αναφέρεται σε επιπρόσθετες παροχές. Εκείνες οι επιπρόσθετες παροχές θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν απαίτηση καταβολής παροχών νωρίτερα αν το ασφαλιζόμενο συμβάν συμβεί νωρίτερα και η πληρωμή δεν προσαρμόζεται για τη διαχρονική αξία του χρήματος. Ένα παράδειγμα είναι η ολική ασφάλιση ζωής έναντι σταθερού ποσού (με άλλα λόγια, ασφάλιση που παρέχει σταθερές παροχές θανάτου όποτε αποβιώσει ο ασφαλιζόμενος, χωρίς ημερομηνία εκπνοής για την κάλυψη). Είναι βέβαιο ότι ο ασφαλιζόμενος θα αποβιώσει, αλλά η ημερομηνία του θανάτου είναι αβέβαιη. Ο φορέας ασφάλισης θα υποστεί ζημία επί εκείνων των μεμονωμένων συμβολαίων των οποίων οι κάτοχοι αποβιώνουν νωρίτερα, έστω και αν δεν υπάρχει γενικότερη ζημία σε ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των συμβολαίων.

B28 Αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο διαχωριστεί σε στοιχείο κατάθεσης και σε στοιχείο ασφάλισης, η σημαντικότητα της μεταφοράς του ασφαλιστικού κινδύνου αξιολογείται με αναφορά στο στοιχείο της ασφάλισης. Η σημαντικότητα του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται μέσω ενός ενσωματωμένου παραγώγου αξιολογείται με αναφορά στο ενσωματωμένο παράγωγο.

(*) Για το σκοπό αυτό, τα συμβόλαια που συνάπτονται συγχρόνως με ένα, μοναδικό αντισυμβαλλόμενο (ή τα συμβόλαια που αλληλεξαρτώνται με άλλους τρόπους) αποτελούν ένα ενιαίο συμβόλαιο.

IFRS 4

Μεταβολές στο επίπεδο του ασφαλιστικού κινδύνου

- B29 Κάποια συμβόλαια δε μεταφέρουν κανέναν ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη κατά την έναρξη, αν και μεταφέρουν ασφαλιστικό κίνδυνο σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Για παράδειγμα, ας λάβουμε υπόψη ένα συμβόλαιο που παρέχει μία συγκεκριμένη απόδοση επί της επένδυσης και περιλαμβάνει δικαίωμα προαίρεσης που επιτρέπει στον ασφαλιζόμενο να χρησιμοποιήσει το προϊόν της επένδυσης κατά τη λήξη για την αγορά ισόβιας προσόδου στις τρέχουσες τιμές που ο φορέας ασφάλισης προσφέρει σε νέους δικαιούχους, όταν ο ασφαλιζόμενος ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης. Το συμβόλαιο αυτό δε μεταφέρει κανέναν ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη μέχρι την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης, επειδή ο εκδότης παραμένει ελεύθερος να τιμολογήσει την πρόσοδο σε βάση που αντανάκλα τον ασφαλιστικό κίνδυνο που μεταφέρεται στον εκδότη εκείνη τη στιγμή. Όμως, αν το συμβόλαιο καθορίζει του συντελεστές (ή τη βάση για τον καθορισμό τους), το συμβόλαιο μεταφέρει τον ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη κατά την έναρξη.
- B30 Ένα συμβόλαιο που χαρακτηρίζεται ως ασφαλιστήριο συμβόλαιο παραμένει ασφαλιστήριο συμβόλαιο μέχρι την εκπλήρωση ή εκπνοή όλων των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

Τροποποιήσεις των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39

Γ1 Στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 4(δ) επαναριθμείται ως 4(γ). Η παράγραφος 4 (γ) επαναριθμείται ως 4(δ) και τροποποιείται όπως αναφέρεται στην παράγραφο Γ4.

Η παράγραφος 6 απαλείφεται.

Η ακόλουθη πρόταση προστίθεται στο τέλος της παραγράφου ΟΕ8:

Κάποια από αυτά τα ενδεχόμενα δικαιώματα και υποχρεώσεις μπορεί να είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4.

Γ2 Στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επμέτρηση (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), η παράγραφος 2(ε) επαναριθμείται ως παράγραφος 2(δ). Η παράγραφος 2 (δ) επαναριθμείται ως 2(ε) και τροποποιείται καθώς παρατίθεται στην παράγραφο Γ5: Η παράγραφος ΟΕ4 τροποποιείται ως εξής:

ΟΕ4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις των φορέων ασφάλισης, εκτός από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που εξαιρούνται από την παράγραφο 2(ε) επειδή ανακύπτουν από συμβόλαια, τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4.

Γ3 Οι παράγραφοι 4(ε) του ΔΛΠ 32 και 2(η) του ΔΛΠ 39 περιέχουν εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής για παράγωγα βάσει κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών. Οι παράγραφοι εκείνες απαλείφονται. Ως αποτέλεσμα, τέτοια παράγωγα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39, εκτός αν ανταποκρίνονται στον ορισμό ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4. Επιπρόσθετα, η παράγραφος ΟΕ1 του ΔΛΠ 39 τροποποιείται ως εξής:

ΟΕ1 Κάποιες συμβάσεις απαιτούν πληρωμή με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές. (Εκείνες που βασίζονται σε κλιματολογικές μεταβλητές είναι γνωστές και ως «καιρικά παράγωγα»). Αν εκείνες οι συμβάσεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

Γ4 Στο ΔΛΠ 32, προστίθεται νέα παράγραφος 4 (ε). Μετά την τροποποίηση αυτή και των τροποποιήσεων των παραγράφων Γ1 και Γ3 και του Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, η παράγραφος 4(γ)-(ε) τροποποιείται ως ακολούθως:

(γ) **συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.**

(δ) **ο ορισμός των ασφαλιστηρίων συμβολαίων δίδεται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια αν το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οντότητα να τα αντιμετωπίζει λογιστικά ιδιαιτέρως.**

(ε) **χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ο εκδότης των μέσων αυτών απαλλάσσεται από την εφαρμογή στα χαρακτηριστικά αυτά των απαιτήσεων των παραγράφων 15-32 και ΟΕ25-ΟΕ35 του παρόντος Προτύπου, που αναφέρονται στη διάκριση μεταξύ των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και των συμμετοχικών τίτλων. Ωστόσο, τα μέσα αυτά υπόκεινται σε όλες τις λοιπές απαιτήσεις του Προτύπου αυτού. Επιπρόσθετα, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα μέσα αυτά (βλέπε ΔΛΠ 39).**

Η παράγραφος 4(στ), που προστέθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών, παραμένει αμετάβλητη.

IFRS 4

Γ5 Στο ΔΛΠ 39, απαλείφεται η παράγραφος 2(στ). Μετά την τροποποίηση αυτή και των τροποποιήσεων των παραγράφων Γ2 και Γ3 και του Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, η παράγραφος 2(δ)-(ζ) τροποποιείται ως ακολούθως:

- (δ) *χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οντότητα που ανταποκρίνονται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο ΔΛΠ 32 (συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών). Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στα μέσα αυτά, εκτός αν ανταποκρίνονται στην εξαίρεση του (α), ανωτέρω.*
- (ε) *δικαιώματα και υποχρεώσεις ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου όπως καθορίστηκαν στο Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια ή βάσει συμβολαίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 επειδή περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια αν το ίδιο το παράγωγο δεν είναι συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 (βλέπε παραγράφους 10-13 και το Προσάρτημα Α, παραγράφους ΟΕ23-ΟΕ33). Επίσης, αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που συνήφθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης θα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό στο συμβόλαιο (βλέπε παράγραφο 3 και Προσάρτημα Α παράγραφος ΟΕ4Α).*
- (στ) *συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.*
- (ζ) *συμβάσεις για τη μελλοντική αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μία συνένωση επιχειρήσεων.*

Η παράγραφος 2(θ) και (ι) επαναριθμείται σε 2(η) και (θ). Η παράγραφος 2(θ), προστέθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.

Η παράγραφος 3 απαλείφεται και αντικαθίσταται από νέα παράγραφο 3 και προστίθεται η παράγραφος ΟΕ4Α ως εξής:

3. Κάποια συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης απαιτούν ο εκδότης να προβαίνει σε συγκεκριμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υφίσταται από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου. Αν η απαίτηση αυτή μεταφέρει σημαντικό κίνδυνο στον εκδότη, το συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο όπως ορίζεται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 (βλέπε παραγράφους 2(ε) και ΟΕ4Α). Άλλα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης απαιτούν οι πληρωμές να γίνονται βάσει μεταβολών ενός καθορισμένου επιτοκίου, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστωτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Αυτά τα συμβόλαια εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

ΟΕ4Α. Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης μπορούν να έχουν διάφορες νομικές μορφές, όπως είναι μία χρηματοοικονομική εγγύηση, μία πιστωτική επιστολή, πιστωτικό παράγωγο αντιστάθμισης του πιστωτικού κινδύνου ή ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ο λογιστικός τους χειρισμός δεν εξαρτάται από τη νομική τους μορφή. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του ορθού λογιστικού χειρισμού (βλέπε παραγράφους 2(ε) και 3):

- (α) Αν το συμβόλαιο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, καθώς ορίζεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4, ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο. Συνεπώς, ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που απαιτεί πληρωμή αν η πιστωτική διαβάθμιση ενός χρεώστη πέσει κάτω από ένα συγκεκριμένο επίπεδο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.
- (β) Αν ο εκδότης επιβαρύνθηκε με ή διακράτησε χρηματοοικονομική εγγύηση κατά τη μεταφορά σε έτερο μέρος χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο.
- (γ) Αν το συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, καθώς ορίζεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4, ο εκδότης εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Π. 4, εκτός αν εφαρμόζεται το (β).
- (δ) Αν ο εκδότης έδωσε χρηματοοικονομική εγγύηση που σχετίζεται με πώληση αγαθών, εφαρμόζει το ΔΛΠ 18 για να προσδιορίσει πότε αναγνωρίζει τα προκύπτοντα έσοδα.

- G6 Στο ΔΛΠ 39, η φράση «άλλη μεταβλητή» στον ορισμό ενός παραγώγου της παραγράφου 9 αντικαθίσταται από τη φράση «άλλη μεταβλητή, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μιας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο». Η ίδια αλλαγή γίνεται στην παράγραφο 10 του ΔΛΠ 39. Η ακόλουθη νέα παράγραφος ΟΕ12Α προστίθεται στο ΔΛΠ 39:

ΟΕ12Α. Ο ορισμός ενός παραγώγου αναφέρεται σε μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Σε αυτές περιλαμβάνονται ένας δείκτης ζημιών που προκλήθηκαν από σεισμούς σε μία συγκεκριμένη περιοχή και ένας δείκτης θερμοκρασιών σε μία συγκεκριμένη πόλη. Μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, περιλαμβάνουν την εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει ένα περιουσιακό στοιχείο ενός συμβαλλόμενου. Μία μεταβολή στην εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αφορά συγκεκριμένα τον ιδιοκτήτη αν η εύλογη αξία δεν αντανάκλα μόνον τις μεταβολές των αγοραίων τιμών για τέτοια περιουσιακά στοιχεία (μία χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση ενός συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται (μία μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, αν η εγγύηση της υπολειμματικής αξίας ενός συγκεκριμένου αυτοκινήτου εκθέτει τον εγγυητή στον κίνδυνο μεταβολών στη φυσική κατάσταση του αυτοκινήτου, η μεταβολή σε εκείνη την υπολειμματική αξία αναφέρεται συγκεκριμένα στον ιδιοκτήτη του αυτοκινήτου.

- G7 Στο ΔΛΠ 32, η ακόλουθη νέα παράγραφος 91Α εισάγεται και στην παράγραφο 86 η παραπομπή την παράγραφο 90 επεκτείνεται ώστε να περιλαμβάνει την παράγραφο 91Α:

91Α. **Κάποια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής όπως περιγράφηκε στο Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Αν η οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία εκείνου του χαρακτηριστικού, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό μαζί με μία περιγραφή του συμβολαίου, τη λογιστική αξία του, μία εξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα και, αν είναι δυνατό, το φάσμα των εκτιμήσεων εντός του οποίου είναι εξαιρετικά πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία.**

Στην παράγραφο 49(ε), το «ασφαλιστήριο συμβόλαιο» αντικαθίσταται από το «ασφαλιστήριο συμβόλαιο».

- G8 Στο ΔΛΠ 39, η παράγραφος ΟΕ30 παραθέτει παραδείγματα ενσωματωμένων παραγώγων που θεωρούνται ότι δεν έχουν άμεση σχέση με το κύριο συμβόλαιο και η παράγραφος ΟΕ33 παραθέτει παραδείγματα που θεωρούνται ότι έχουν άμεση σχέση με το κύριο συμβόλαιο. Οι παράγραφοι ΟΕ30(ζ) και ΟΕ33 (α), (β) και (δ) τροποποιούνται με την εισαγωγή αναφορών σε ασφαλιστήρια συμβόλαια ως εξής και στην παράγραφο ΟΕ33, προστίθενται οι υποπαράγραφοι (ζ) και (η):

ΟΕ30 (ζ) Ένα δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή ή δικαίωμα πρόωρης εξόφλησης ενσωματωμένο σε κύριο χρεόγραφο ή κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι άμεσα συνδεδεμένο με το κύριο συμβόλαιο εκτός αν η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι περίπου ίση σε κάθε ημερομηνία άσκησης με το αποσβεσμένο κόστος του κύριου χρεογράφου ή τη λογιστική αξία του κύριου ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Από την προοπτική του εκδότη ενός μετατρέψιμου χρεωστικού τίτλου με ενσωματωμένο δικαίωμα πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή, η αξιολόγηση αν το δικαίωμα πώλησης ή αγοράς συνδέεται άμεσα με το κύριο χρεόγραφο γίνεται πριν από το διαχωρισμό του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

ΟΕ33 (α) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο στο οποίο το υποκείμενο είναι επιτόκιο ή δείκτης επιτοκίων που δύναται να μεταβάλλει τον τόκο που θα καταβαλλόταν ή θα λαμβανόταν επί ενός έντοκου κύριου χρεογράφου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου σε διαφορετική περίπτωση, συνδέεται άμεσα με το κύριο συμβόλαιο εκτός αν το σύνθετο συμβόλαιο μπορεί να διακανονιστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει σε σημαντικό βαθμό όλη την αναγνωρισμένη επένδυσή του ή το ενσωματωμένο παράγωγο θα μπορούσε τουλάχιστον να διπλασιάσει τον αρχικό συντελεστή απόδοσης του κατόχου για το κύριο συμβόλαιο και να καταλήξει σε συντελεστή απόδοσης που είναι τουλάχιστον δύο φορές μεγαλύτερος απ'ότι θα ήταν η απόδοση της αγοράς για συμβόλαιο που έχει τους ίδιους όρους με το κύριο συμβόλαιο.

(β) Ένα ενσωματωμένο κατώτατο όριο (floor) ή ανώτατο όριο (cap) επιτοκίου χρεογράφου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου θεωρείται ότι συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο, αν το cap είναι ίσο ή μεγαλύτερο από το τρέχον επιτόκιο της αγοράς ή στην περίπτωση του floor, είναι ίσο ή μικρότερο από το επιτόκιο της αγοράς, κατά την έκδοση του συμβολαίου και το cap ή το floor δεν έχει μόχλευση σε σχέση προς το κύριο συμβόλαιο. Ομοίως, οι προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ., ενός αγαθού) που δημιουργούν ένα ανώτατο όριο και ένα κατώτατο όριο στην τιμή που θα πληρωθεί ή θα ληφθεί για το περιουσιακό στοιχείο είναι στενά συνδεδεμένες με το κύριο συμβόλαιο αν αμφότερα το ανώτατο και το κατώτατο όριο δεν ήταν μέσα στα χρήματα κατά την έναρξη και δεν έχουν μόχλευση.

IFRS 4

- (δ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε ξένο νόμισμα σε κύριο συμβόλαιο που είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο ή που δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο (όπως είναι ένα συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου του οποίου η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα) συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον δεν έχει μόχλευση, δεν περιέχει χαρακτηριστικό προαίρεσης και προβλέπει πληρωμές που εκφράζονται σε ένα από τα ακόλουθα ξένα νομίσματα:
- (i) το λειτουργικό νόμισμα οποιουδήποτε κατ'εξοχήν συμβαλλομένου,
 - (ii) στο νόμισμα στο οποίο η τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ή παρασχεθήκαν εκφράζεται στο διεθνές εμπόριο (για παράδειγμα, δολάριο ΗΠΑ για τις συναλλαγές αργού πετρελαίου)
- ή
- (iii) ένα νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε συμβόλαια για την απόκτηση ή την πώληση μη χρηματοοικονομικών στοιχείων στο οικονομικό περιβάλλον όπου λαμβάνει χώρα η συναλλαγή (ήτοι ένα σχετικά σταθερό και ρευστό νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε τοπικές επιχειρηματικές συναλλαγές ή στο εξωτερικό εμπόριο).
- (ζ) χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) ενσωματωμένο σε κύριο χρηματοοικονομικό μέσο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο που συνδέεται άμεσα με το κύριο μέσο ή το κύριο συμβόλαιο αν οι πληρωμές που εκφράζονται σε μονάδες επιμετρώνται σε τρέχουσες αξίες μονάδων που αντανακλούν τις εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων του επενδυμένου κεφαλαίου. Ένα χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) είναι ένας συμβατικός όρος που προβλέπει πληρωμές εκφραζόμενες σε μονάδες ενός εσωτερικού ή εξωτερικού επενδυμένου κεφαλαίου.
- (η) Ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο αν το ενσωματωμένο παράγωγο και το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι τόσο αλληλεξαρτώμενα που η οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει διακεκριμένα το ενσωματωμένο παράγωγο (χωρίς να λάβει υπόψη το κύριο συμβόλαιο).

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Γ9 Το ΔΛΠ 18 Έσοδα τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 6 (γ) τροποποιείται ως εξής:

(γ) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*,

Γ10 Στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους*, προστίθεται η ακόλουθη υποσημείωση στον ορισμό της παραγράφου 7 ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου που πληροί τις προϋποθέσεις, μετά την πρώτη εμφάνιση της λέξης «πολιτική».

* Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις δεν είναι απαραίτητα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, όπως ορίζεται από το Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*.

Γ11 Στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, απαλείφονται οι παράγραφοι 1(β) και 4 και εισάγεται νέα παράγραφος 5(ε) ως εξής:

(ε) Ασφαλιστήρια συμβόλαια (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*). Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις ενός φορέα ασφάλισης, εκτός από εκείνα που απορρέουν από τα συμβατικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4.

Στην παράγραφο 2 (όπως τροποποιήθηκε το 2003 από το ΔΛΠ 39), απαλείφεται η τελευταία πρόταση.

Γ12 Στο ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003), οι παράγραφοι 32Α-32Γ και 75(στ)(iv) προστίθενται και συμπεριλαμβάνεται παραπομπή στην παράγραφο 32Α εντός της παραγράφου 30 όπως ακολουθεί:

30. Με τις εξαιρέσεις των παραγράφων 32Α και 34, η οντότητα θα επιλέξει ως λογιστική πολιτική της είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 είτε το υπόδειγμα του κόστους της παραγράφου 56 και θα εφαρμόζει αυτήν την πολιτική σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.

Επενδύσεις σε ακίνητα που συνδέονται με υποχρεώσεις

IFRS 4

32Α. Η οντότητα μπορεί:

(α) να επιλέξει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε το μοντέλο του κόστους για όλες τις υποχρεώσεις που αποτελούν εγγύηση για επενδύσεις σε ακίνητα, οι οποίες πληρώνουν μία απόδοση που είναι απ' ευθείας συνδεδεμένη με την εύλογη αξία των επενδύσεων ή με την απόδοση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν αυτές τις επενδύσεις σε ακίνητα

και

(β) να επιλέξει είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας είτε το μοντέλο του κόστους για όλες τις υπόλοιπες επενδύσεις σε ακίνητα, ασχέτως από την επιλογή που έγινε στην (α), ανωτέρω.

32Β. Κάποιοι φορείς ασφάλισης και άλλες οντότητες λειτουργούν ένα εσωτερικό φορέα επενδύσεων σε ακίνητα που εκδίδει τεκμαρτές μονάδες, μερικές από τις οποίες κατέχονται από επενδυτές μέσω συνδεδεμένων συμβολαίων και άλλες κατέχονται από την οντότητα. Η παράγραφος 32Α δεν επιτρέπει σε μία οντότητα να επιμετρά τα ακίνητα που κατέχει ο φορέας μερικώς στο κόστος και μερικώς στην εύλογη αξία.

32Γ. Αν η οντότητα επιλέξει διαφορετικά μοντέλα για τις δύο κατηγορίες που περιγράφηκαν στην παράγραφο 32Α, οι πωλήσεις επενδύσεων σε ακίνητα μεταξύ ομάδων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται χρησιμοποιώντας διαφορετικά μοντέλα θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία και η σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, αν η επένδυση σε ακίνητα πωληθεί από ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας σε ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους, η εύλογη αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της πώλησης γίνεται το τεκμαρτό κόστος του.

75(στ)(iv) η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την πώληση μιας επένδυσης σε ακίνητα από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους σε ομάδα όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας (βλέπε παράγραφο 32Γ).

Γ13 Το Δ.Π.Χ.Π. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στην παράγραφο 12, η αναφορά στις παραγράφους 13-25Γ τροποποιείται ώστε να αναφέρεται στις παραγράφους να 13 – 25Δ.

Η παράγραφος 13(στ) και (η) τροποποιείται και προστίθεται νέα υποπαράγραφος (θ), όπως ακολουθεί:

(κ) προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως (παράγραφος 25Α),

(η) συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών (παράγραφοι 25Β και 25Γ)

και

(θ) ασφαλιστήρια συμβόλαια (παράγραφος 25Δ).

Μετά την παράγραφο 25Γ, προστίθενται νέος τίτλος και η παράγραφος 25Δ, ως εξής:

Ασφαλιστήρια συμβόλαια

25Δ Ο υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Το Δ.Π.Χ.Π. 4 περιορίζει τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών για ασφαλιστήρια συμβόλαια, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών των υιοθετούντων για πρώτη φορά.

IFRS 4

Η παράγραφος 36Α και ο τίτλος που προηγείται τροποποιούνται με την εισαγωγή αναφορών στο Δ.Π.Χ.Π. 4, όπως ακολουθεί:

Απαλλαγή από την απαίτηση επαναδιατύπωσης συγκριτικών πληροφοριών για το ΔΛΠ 39 και το Δ.Π.Χ.Π. 4

36Α Στις πρώτες της οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. η οντότητα που υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Π. πριν την 1^η Ιανουαρίου 2006 θα παρουσιάζει συγκριτική πληροφόρηση τουλάχιστον ενός έτους, αλλά η πληροφόρηση αυτή δεν απαιτείται να συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4. Η οντότητα που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4 κατά το πρώτο της μεταβατικό έτος θα:

- (α) εφαρμόσει τις προηγούμενες της Γ.Π.Λ.Α. στη συγκριτική πληροφόρηση για τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 και για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4.
- (β) γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των πληροφοριών
και
- (γ) γνωστοποιεί τη φύση των κύριων προσαρμογών που θα καθιστούσαν την πληροφόρηση σύμφωνη με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4. Δεν απαιτείται η οντότητα να ποσοτικοποιεί τις προσαρμογές αυτές. Ωστόσο, η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε προσαρμογή ανάμεσα στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου (ήτοι τον ισολογισμό που περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.) και τον ισολογισμό κατά την έναρξη της πρώτης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. (ήτοι της πρώτης περιόδου που περιλαμβάνει πληροφορίες που συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4) ως ανακλύπτουσες από μεταβολή σε λογιστική πολιτική και θα παράσχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 28(α)-(ε) και (στ)(i) του ΔΛΠ 8.

Η παράγραφος 28(στ)(i) εφαρμόζεται μόνο σε ποσά που απεικονίζονται στον ισολογισμό κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκρίσιμης περιόδου.

Στην περίπτωση μιας οντότητας που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση που δεν συμμορφώνεται με τα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39 και Δ.Π.Χ.Π. 4, οι αναφορές στην «ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.» θα σημαίνουν, μόνο για εκείνα τα Πρότυπα, την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

Γ14 Η ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγεται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης* (όπως τροποποιήθηκε από το ΔΛΠ 30), τροποποιείται όπως αναφέρεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 7 τροποποιείται ως εξής:

7. Άλλες υποχρεώσεις μιας συμφωνίας, που περιλαμβάνουν τυχόν παρεχόμενες εγγυήσεις και υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν κατά την πρόωγη λήξη, πρέπει να αντιμετωπιστούν λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, ΔΛΠ 39 ή το Δ.Π.Χ.Π. 4, αναλόγως των όρων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ 5

IFRS 5

Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-5
Κατάταξη μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων διάθεσης) ως κατεχόμενα προς πώληση	6-14
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν	13-14
Επιμέτρηση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων διάθεσης) ως κατεχόμενα προς πώληση	15-29
Η επιμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης)	15-19
Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και αντιλογισμοί	20-25
Μεταβολές σε πρόγραμμα πώλησης	26-29
Παρουσίαση και χωνοστοιχία	30-42
Η παρουσίαση διακοπεισών δραστηριοτήτων	31-36
Κέρδη ή ζημιές που σχετίζονται με συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις	37
Παρουσίαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας διάθεσης ως κατεχόμενο προς πώληση	38-40
Επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις	41-42
Μεταβατικές διατάξεις	43
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	44
Ανάκληση του ΔΛΠ 35	45

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπεισών δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. 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 απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να πάμει

και

- (β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπεισών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

IFRS 5

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίας του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται σε όλα τα αναγνωρισμένα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (*) και σε όλες τις ομάδες διάθεσης της οντότητας. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται σε όλα τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και στις ομάδες διάθεσης (καθώς παρατίθενται στην παράγραφο 4), εκτός από τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 5 που θα συνεχίσουν να επιμετρώνται σύμφωνα με το Πρότυπο που σημειώνεται.
3. Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003) δεν θα ανακατατάσσονται ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία μέχρι να ικανοποιηθούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Π. Περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας που η οντότητα κανονικά θα θεωρούσε ότι είναι μη κυκλοφορούντα στοιχεία που αποκτώνται αποκλειστικά με την προοπτική να επαναπωληθούν δεν θα κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Π.
4. Κάποιες φορές, η οντότητα διαθέτει μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων με κάποιες άμεσα συνδεδεμένες υποχρεώσεις, σε μία ενιαία συναλλαγή. Τέτοια ομάδα διάθεσης μπορεί να είναι μία ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, μία μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή τμήμα μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. (**) Η ομάδα μπορεί να περιλαμβάνει οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οντότητας, περιλαμβανομένων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και περιουσιακά στοιχεία που η παράγραφος 5 εξαιρεί από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. Αν ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. αποτελεί μέρος μιας ομάδας διάθεσης, οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. εφαρμόζονται στην ομάδα ως σύνολο, ώστε η ομάδα να επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας της και της εύλογης αξίας της απομειωμένης κατά τα κόστη για την πώλησή τους. Οι απαιτήσεις για την επιμέτρηση των διακεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας διάθεσης παρατίθενται στις παραγράφους 18, 19 και 23.
5. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. (***) δεν εφαρμόζονται στα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία, που καλύπτονται από τα Πρότυπα που αναφέρονται, είτε ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία είτε ως τμήμα ομάδας διάθεσης:
- (α) στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (βλέπε ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*),
 - (β) στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζομένους*),
 - (γ) στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*.
 - (δ) Στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα*.
 - (ε) στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη του σημείου πώλησης τους, του ΔΛΠ 41 *Γεωργία*.
 - (στ) στα συμβατικά δικαιώματα καθώς αυτά ορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π. 4 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Η ΟΜΑΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ

6. Η οντότητα θα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η λογιστική αξία του θα ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι από τη συνεχόμενη χρήση.

(*) 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.

(**) Όμως, όταν οι ταμιακές ροές από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων αναμένεται να ανακτούν κυρίως από την πώληση και όχι από τη συνεχιζόμενη χρήση, εξαρτώνται λιγότερο από τις ταμιακές ροές που ανακτούν από άλλα περιουσιακά στοιχεία και η ομάδα διάθεσης που αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθίσταται μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

(***) Εκτός από τις παραγράφους 18 και 19, που απαιτούν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία να επιμετρώνται σύμφωνα με άλλα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Π.

7. Για να συμβεί αυτό, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) 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 διάθεσης) και η πώλησή πρέπει να είναι πολύ πιθανή.
8. Για να είναι η πώληση πολύ πιθανή, το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης πρέπει να έχει δεσμευτεί σε πρόγραμμα πώλησης του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) και να έχει ενεργοποιηθεί πρόγραμμα εξεύρεσης ενός αγοραστή. Επιπροσθέτως, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) πρέπει να διατίθεται ενεργά στην αγορά σε τιμή που είναι λογική σε σχέση με την τρέχουσα εύλογη αξία του. Επίσης, η πώληση θα πρέπει να αναμένεται να πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως ολοκληρωμένη πώληση ένα έτος από την ημερομηνία της κατάταξης, εκτός από τις παραχωρήσεις της παραγράφου 9 και οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος θα πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές μεταβολές στο πρόγραμμα ή να ανακληθεί.
9. Τα γεγονότα ή οι περιστάσεις μπορούν να επεκτείνουν το χρόνο για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Μία παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο πρόγραμμα για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης). Αυτό θα συμβεί όταν πληρούνται τα κριτήρια του Προσαρτήματος Β.
10. Στις συναλλαγές πώλησης περιλαμβάνονται οι ανταλλαγές μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων με άλλα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, όταν η ανταλλαγή έχει εμπορική ουσία σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*.
11. Όταν μία οντότητα αποκτά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) αποκλειστικά με προοπτική να το διαθέσει μεταγενέστερα, θα κατατάσσει το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) 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 πληρούνται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση (συνήθως εντός τριών μηνών).
12. Αν τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8 πληρούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα δεν θα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις όταν εκδοθούν. Όμως, όταν πληρούνται τα κριτήρια αυτά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν την έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στην παράγραφο 41 (α), (β) και (δ) στις σημειώσεις.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν

13. Η οντότητα δεν θα κατατάσσει ως κατεχόμενο προς πώληση ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που πρόκειται να εγκαταλειφθεί. Αυτό γιατί η λογιστική του αξία θα ανακτηθεί κυρίως μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης του. Όμως, αν η ομάδα διάθεσης που πρόκειται να εγκαταλειφθεί πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 32(α)-(γ), η οντότητα θα παρουσιάζει τα αποτελέσματα και τις ταμιακές ροές της ομάδας διάθεσης ως διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 34 κατά την ημερομηνία που παύει να χρησιμοποιείται. Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πρόκειται να εγκαταλειφθούν περιλαμβάνουν τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή τις ομάδες διάθεσης) που θα χρησιμοποιηθούν μέχρι το τέλος της οικονομικής τους ζωής και τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πρόκειται να πάψουν να λειτουργούν αντί να πωληθούν.
14. Η οντότητα δεν θα αντιμετωπίζει λογιστικά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο του οποίου η χρήση έχει πάψει προσωρινά ως αν είχε εγκαταλειφθεί.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Η ΟΜΑΔΩΝ ΔΙΑΘΕΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ

Η επιμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης)

15. Η οντότητα θα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη της πώλησής τους.

IFRS 5

16. Αν ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που έχει αποκτηθεί πρόσφατα πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (βλέπε παράγραφο 11), η εφαρμογή της παραγράφου 15 θα έχει ως αποτέλεσμα την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) κατά την αρχική αναγνώριση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας, αν δεν είχε ταξινομηθεί έτσι (για παράδειγμα στο κόστος) και τις εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη της πώλησής τους. Συνεπώς, αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) αποκτάται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, θα επιμετράται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησής τους.
17. Όταν η πώληση αναμένεται να συμβεί μετά το πέρας ενός έτους, η οντότητα θα επιμετρά τα κόστη πώλησης στην παρούσα αξία. Κάθε αύξηση στην παρούσα αξία του κόστους πώλησης που ανακύπτει με την παρέλευση του χρόνου θα παρουσιάζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοδοτικό κόστος.
18. Αμέσως πριν την αρχική κατάταξη του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση, οι λογιστικές αξίες του περιουσιακού στοιχείου (ή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας) θα επιμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Π.
19. Κατά τη μεταγενέστερη επαναμέτρηση της ομάδας διάθεσης, οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., αλλά περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, θα επαναμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Π. πριν επαυμετρηθεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησης της ομάδας διάθεσης.

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και αντιλογισμοί

20. Η οντότητα θα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης ή μεταγενέστερη υποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησης του, στην έκταση που δεν έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 19.
21. Η οντότητα θα αναγνωρίζει κέρδος για οποιαδήποτε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά 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 Δ.Π.Χ.Π. είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*.
22. Η οντότητα θα αναγνωρίζει κέρδος για κάθε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης μιας ομάδας διάθεσης:
 - (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 Δ.Π.Χ.Π. αυτό είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π.
23. Η ζημία απομείωσης αξίας (ή κάθε μεταγενέστερο κέρδος) που αναγνωρίζεται για ομάδα διάθεσης θα μειώνει (ή θα αυξάνει) τη λογιστική αξία των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος Δ.Π.Χ.Π., με τη σειρά κατανομής που παρατίθεται στις παραγράφους 104(α) και (β) και 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 διάθεσης) θα αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της διαγραφής. Οι απαιτήσεις που αναφέρονται στη διαγραφή παρατίθενται:
 - (α) στις παραγράφους 67-72 του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις
και
 - (β) στις παραγράφους 112-117 του ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.
25. Η οντότητα δεν θα αποσβένει μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ενόσω κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ενόσω αποτελεί μέρος μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι τόκοι και οι λοιπές δαπάνες που αποδίδονται στις υποχρεώσεις μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση συνεχίζουν να αναγνωρίζονται.

Μεταβολές σε πρόγραμμα πώλησης

26. Αν η οντότητα έχει κατατάξει περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση, αλλά δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια των παραγράφων 7-9, η οντότητα θα πάψει να κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση.
27. Η οντότητα θα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που παύει να συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) στην χαμηλότερη αξία μεταξύ:
- (α) της λογιστικής αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση, προσαρμοσμένη για τυχόν απόσβεση ή αναπροσαρμογές που θα είχαν αναγνωριστεί αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) δεν είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση
- και
- (β) του ανακτήσιμου ποσού του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης να μην πωληθεί. (*)
28. Η οντότητα θα περιλαμβάνει κάθε απαιτούμενη προσαρμογή της λογιστικής αξίας ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση στα έσοδα (**) από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις κατά την περίοδο που τα κριτήρια των παραγράφων 7-9 παύουν να πληρούνται. Η οντότητα θα παρουσιάσει την προσαρμογή εκείνη στην ίδια επεξήγηση για την παρουσίαση κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 37, αν υπάρχει, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.
29. Αν η οντότητα αφαιρέσει μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της ομάδας διάθεσης που είναι προς πώληση θα συνεχίσουν να επιμετρώνται ως ομάδα μόνον εάν η ομάδα πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 7-9. Διαφορετικά, τα εναπομένοντα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της ομάδας που πληρούν μεμονωμένα τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση θα επιμετρώνται μεμονωμένα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ των λογιστικών αξιών τους και των εύλογων αξιών τους απομειωμένων κατά τα κόστη πωλήσεώς τους την ημερομηνία εκείνη. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια θα πάψει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση σύμφωνα με την παράγραφο 26.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

30. Η οντότητα θα παρουσιάζει και θα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τις οικονομικές επιπτώσεις των διακοπειών δραστηριοτήτων και των διαθέσεων των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων διάθεσης).

Η παρουσίαση διακοπειών δραστηριοτήτων

31. Ένα συστατικό μέρος μιας οντότητας περιλαμβάνει λειτουργίες και ταμιακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οντότητα. Με άλλα λόγια, ένα συστατικό στοιχείο μιας οντότητας θα υπήρξε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών για όσο διάστημα κρατείτο για χρήση από την οντότητα.
32. Μία διακοπείσα δραστηριότητα αποτελεί συστατικό μέρος μιας οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενη προς πώληση

και

- (α) αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων,

(*) Αν το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, το ανακτήσιμο ποσό του είναι η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί μετά τον επιμερισμό κάθε ζημίας απομείωσης αξίας ανακύπτουσας επί εκείνης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

(**) Εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο αυτό είναι ενσώματη ακινητοποίηση ή ύψλο περιουσιακό στοιχείο που έχει αναπροσαρμοστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38 πριν την κατάταξη του ως κατεχόμενο προς πώληση, οπότε η προσαρμογή θα αντιμετωπίζεται ως αύξηση ή μείωση λόγω προσαρμογής.

IFRS 5

- (β) είναι μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος διάθεσης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων

ή

- (γ) είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.

33. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) ένα ενιαίο κονδύλι στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει το σύνολο:

- (i) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπειών δραστηριοτήτων

και

- (ii) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή των ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα.

- (β) μία ανάλυση του ενιαίου κονδυλίου της (α) σε:

- (i) έσοδα, δαπάνες και προ φόρων κέρδους ή ζημιά των διακοπειών δραστηριοτήτων,

- (ii) τον σχετικό φόρο εισοδήματος καθώς απαιτείται από την παράγραφο 81(η) του ΔΛΠ 12,

- (iii) το κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή της ομάδας διάθεσης (των ομάδων διάθεσης) που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα

και

- (iv) τον σχετικό φόρο εισοδήματος καθώς απαιτείται από την παράγραφο 81(η) 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, θα παρουσιάζεται σε σημείο που εξατομικεύεται ως σχετιζόμενο με διακοπείσες δραστηριότητες, ήτοι διακεκριμένα από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Η ανάλυση δεν απαιτείται για ομάδες διάθεσης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλέπε παράγραφο 11).

- (γ) καθαρές ταμιακές ροές που αφορούν στις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες των διακοπειών δραστηριοτήτων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορούν να παρουσιαστούν είτε στις σημειώσεις είτε στην όψη των οικονομικών καταστάσεων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές δεν απαιτούνται για ομάδες διάθεσης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλέπε παράγραφο 11).

34. Η οντότητα θα 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 προηγούμενες παρουσιάστηκαν σε διακοπείσες δραστηριότητες και που σχετίζονται άμεσα με τη διάθεση μιας διακοπείσας δραστηριότητας σε προηγούμενη περίοδο θα κατατάσσονται διακεκριμένα στις διακοπείσες δραστηριότητες. Η φύση και το ποσό των προσαρμογών αυτών θα γνωστοποιούνται. Στα παραδείγματα περιστάσεων κατά των οποίων δύνανται να ανακύψουν οι προσαρμογές αυτές περιλαμβάνονται:

- (α) η επίλυση αβεβαιοτήτων που ανακύπτουν από τους όρους της συναλλαγής διάθεσης, 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 υποχρεώσεις εγγύησης του προϊόντος που παραμένουν στον πωλητή.
- (γ) η ρύθμιση των υποχρεώσεων που απορρέουν από προγράμματα παροχών σε εργαζομένους, με την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση σχετίζεται άμεσα με τη πράξη της διάθεσης.
36. Αν η οντότητα πάψει να κατατάσσει ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ως κατεχόμενο προς πώληση, τα αποτελέσματα των λειτουργιών του συστατικού μέρους που είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί στις διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33-35 θα ανακαταταχθούν και θα συμπεριληφθούν στα έσοδα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Θα σημειώνεται ότι τα ποσά που αναφέρονται σε προηγούμενες περιόδους έχουν επαναπαρουσιαστεί.

Κέρδη ή ζημίες που σχετίζονται με συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις

37. Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την επαναμέτρηση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και που δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

Παρουσίαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας διάθεσης ως κατεχόμενο προς πώληση

38. Η οντότητα θα παρουσιάζει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση διακεκριμένα από άλλα περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό. Οι υποχρεώσεις μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση θα παρουσιάζονται διακεκριμένα από άλλες υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν θα συμψηφίζονται ώστε να παρουσιάζονται ως ένα ενιαίο ποσό. Οι κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση θα γνωστοποιούνται διακεκριμένα είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, εκτός από τις εξαιρέσεις τις παραγράφου 39. Η οντότητα θα παρουσιάζει διακεκριμένα κάθε σωρευμένο έσοδο ή σωρευμένη δαπάνη που σχετίζεται με μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.
39. Αν η ομάδα διάθεσης είναι θυγατρική που αποκτήθηκε πρόσφατα και που πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση κατά την απόκτηση (βλέπε παράγραφο 11), δεν απαιτείται γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
40. Η οντότητα δεν θα ανακατατάξει ούτε θα παρουσιάσει με νέο τρόπο κονδύλια που παρουσιάστηκαν για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ομάδων διάθεσης 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 οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις κατά την περίοδο που ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) έχει καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως ήδη διατεθειμένο:
- (α) μία περιγραφή του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης),
- (β) μία περιγραφή των γεγονότων και των περιστάσεων της πώλησης ή που οδηγούν στην αναμενόμενη διάθεση και του αναμενόμενου τρόπου και χρονοδιαγράμματος εκείνης της διάθεσης,
- (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 επεξήγηση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει εκείνο το κέρδος ή τη ζημία.

IFRS 5

(δ) κατά περίπτωση, τον τομέα εντός του οποίου το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) παρουσιάζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα*.

42. Αν εφαρμόζεται η παράγραφος 26 ή η παράγραφος 29, η οντότητα θα 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 διάθεσης), μία 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 παρόν Δ.Π.Χ.Π. θα εφαρμόζεται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) 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 Δ.Π.Χ.Π. Η οντότητα μπορεί να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Π. σε κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) 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 την ημερομηνία έναρξης του Δ.Π.Χ.Π., με την προϋπόθεση ότι οι εκτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. είχαν ληφθεί όταν τα κριτήρια αυτά πληρούνταν αρχικά.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

44. Η οντότητα θα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Δ.Π.Χ.Π. για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 35

45. Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. αντικαθιστά το ΔΛΠ 35 *Διακοπτόμενες Δραστηριότητες*.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

Καθορισμένοι όροι

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

μονάδες 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.
ουστατικό μέρος μιας οντότητας	Λειτουργίες και ταμιακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οντότητα.
κόστη της πώλησης	Τα διαφορεικά κόστη που είναι καταλογιστέα άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης), μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του κόστους φόρου εισοδήματος.
κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο	<p>Περιουσιακό στοιχείο που πληροί οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:</p> <p>(α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,</p> <p>(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,</p> <p>(γ) αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού</p> <p>ή</p> <p>(δ) συνιστά μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία τους ισολογισμού.</p>
Διακοπή δραστηριότητα	<p>Συστατικό μέρος μιας οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση και</p> <p>(α) αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μία γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων,</p> <p>(β) αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος διάθεσης ενός μεγάλου τμήματος δραστηριοτήτων ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων</p> <p>ή</p> <p>(γ) είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.</p>
ομάδα διάθεσης	Μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων προς διάθεση, 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 υπεραξία που αποκτήθηκε σε μία συνένωση επιχειρήσεων 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 μιας τέτοιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.
εύλογη αξία	Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
βέβαιη (ανέκκλητη) δέσμευση	Συμφωνία με μη συνδεόμενο 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 .

IFRS 5

πολύ πιθανό		Σημαντικά περισσότερο πιθανό από το ενδεχόμενο .
μη κυκλοφορούν στοιχείο	περιουσιακό	Ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν ανταποκρίνεται στον καθορισμό ενός κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου .
ενδεχόμενο		Περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μην συμβεί..
ανακτήσιμο ποσό		Η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου απομειωμένης κατά τα κόστη 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.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

IFRS 5

Παράρτημα των οδηγιών εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Δ.Π.Χ.Π.

Παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση μιας πώλησης

- B1 Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 9, μία παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση αν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο σχέδιο για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης). Συνεπώς, θα υπάρχει εξαίρεση στην απαίτηση του ενός έτους της παραγράφου 8 για τις ακόλουθες περιπτώσεις όπου ανακύπτουν τέτοια γεγονότα ή περιστάσεις:
- (α) κατά την ημερομηνία που η οντότητα δεσμεύεται σε σχέδιο πώλησης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) εύλογα αναμένει ότι άλλοι (εξαιρώντας τον αγοραστή) θα επιβάλλουν όρους στη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) 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 μία ανέκκλητη δέσμευση αγοράς
- και
- (ii) είναι πολύ πιθανό να υπάρξει ανέκκλητη δέσμευση αγοράς εντός ενός έτους.
- (β) η οντότητα λαμβάνει μία ανέκκλητη δέσμευση αγοράς και, ως αποτέλεσμα, ο αγοραστής ή άλλοι θέτουν αναπάντεχα όρους για τη μεταβίβαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) 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 διάθεσης) που προηγουμένως κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση δεν έχει πωληθεί μέχρι το τέλος εκείνης της περιόδου και
- (i) κατά την αρχική περίοδο του ενός έτους η οντότητα έλαβε κάθε μέτρο προκειμένου να ανταποκριθεί στην αλλαγή των περιστάσεων,
- (ii) το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) διατίθεται ενεργά στην αγορά σε τιμή που είναι λογική, δεδομένης της αλλαγής των περιστάσεων
- και
- (iii) πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8.

IFRS 5

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Γ

Τροποποιήσεις σε άλλα Δ.Π.Χ.Π.

Οι τροποποιήσεις αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. αυτό για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

Γ1 Το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003), τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 68 τροποποιείται ως εξής:

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

(α) ...

Η παράγραφος 68Α προστίθεται ως ακολούθως:

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

(α) Τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

και

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

Η παράγραφος 81 τροποποιείται ως εξής:

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

...

(δ) έξοδο φόρου,

(ε) ένα ενιαίο ποσό που αποτελείται από το σύνολο (i) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων και (ii) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα

και

(στ) κέρδος ή ζημία.

Η παράγραφος 87 (ε) τροποποιείται ως εξής:

(ε) διακοπείσες δραστηριότητες

Γ2 Στο ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού, η παράγραφος 22(β) και (γ) τροποποιείται ως εξής:

(β) ανακοίνωση προγράμματος διακοπής μιας εκμετάλλευσης,

- (γ) μεγάλες αγορές περιουσιακών στοιχείων, κατάταξη περιουσιακών στοιχείων ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες, άλλες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση κύριων περιουσιακών στοιχείων από το κράτος,

G3 Το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 52 τροποποιείται ως εξής:

52. Η οντότητα θα γνωστοποιεί πληροφορίες κατά τομέα για κάθε τομέα προς αναφορά, παρουσιάζοντας το αποτέλεσμα των συνεχιζόμενων εκμεταλλεύσεων διακεκριμένα από το αποτέλεσμα των διακοπειών δραστηριοτήτων.

Η παράγραφο 52Α προστίθεται ως ακολούθως:

- 52Α. Η οντότητα θα αναμορφώνει τα αποτελέσματα τομέα για προγενέστερες περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ώστε οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 52 σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες να σχετίζονται με όλες τις δραστηριότητες που έχουν καταταχθεί ως διακοπείσες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της τελευταίας περιόδου που παρουσιάζεται.

Η παράγραφος 67 τροποποιείται ως εξής:

67. Η οντότητα θα παρουσιάζει μια συμφωνία μεταξύ των πληροφοριών που γνωστοποιούνται για τους τομείς προς αναφορά και των συγκεντρωτικών πληροφοριών των ενοποιημένων ή των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Κατά την παρουσίαση της συμφωνίας, τα έσοδα του τομέα πρέπει να συμφωνηθούν με τα έσοδα της οντότητας από εξωτερικούς πελάτες (που περιλαμβάνει γνωστοποίηση του ποσού των εσόδων της οντότητας από εξωτερικούς πελάτες, που δεν περιλαμβάνεται σε οποιοδήποτε τομέα). Το αποτέλεσμα του τομέα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις θα συμφωνηθούν προς ένα συγκρίσιμο μέτρο του κέρδους ή της ζημίας εκμετάλλευσης της οντότητας από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις, όπως επίσης και με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Το αποτέλεσμα τομέα από διακοπείσες δραστηριότητες θα συμφωνηθεί προς το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας από διακοπείσες δραστηριότητες. Τα περιουσιακά στοιχεία τομέα επίσης θα είναι ...

G4 Το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003), τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 3 τροποποιείται ως εξής:

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- (α) ενσώματες ακινητοποιήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες,

- (β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία...,

ή

- (γ) μεταλλευτικά δικαιώματα ...

Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που περιγράφονται στην (β) και την (γ).

Η παράγραφος 55 τροποποιείται ως εξής:

55. ... Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και εκείνης κατά την οποία διαγράφεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Ωστόσο, ...

IFRS 5

Η παράγραφος 73 (ε)(ii) τροποποιείται ως εξής:

- (ii) **τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,**

Η παράγραφος 79 (γ) τροποποιείται ως εξής:

- (γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,

Γ5 Στο ΔΛΠ 17 Μισθώσεις όπως αναθεωρήθηκε το 2003, προστίθεται η παράγραφος 41Α ως εξής:

- 41Α. Περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Δ.Π.Χ.Π.

Γ6 Το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 12 τροποποιείται ως εξής:

12. **Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής εταιρίας.^(*)**

Προστίθεται υποσημείωση στην παράγραφο 12 ως εξής:

- (*) Αν κατά την απόκτηση μία θυγατρική πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.

Οι παράγραφοι 16-18 απαλείφονται.

Η παράγραφος 37 τροποποιείται ως εξής:

37. **Όταν καταρτίζονται ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, οι επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που δεν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η δεν συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά είτε:**

(α) **στο κόστος είτε**

(β) **σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.**

Η ίδια λογιστική θα εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία επενδύσεων. Επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Δ.Π.Χ.Π.

Η παράγραφος 39 τροποποιείται ως εξής:

39. **Οι επενδύσεις σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τον ίδιο τρόπο στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.**

Οι παράγραφοι 40(α) και (β) απαλείφονται.

Γ7 Το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 13 τροποποιείται ως εξής:

13. Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν:

(α) η επένδυση κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.

(β) ...

Η παράγραφος 14 τροποποιείται ως εξής:

14. Οι επενδύσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 13(α) θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

Η παράγραφος 15 τροποποιείται ώστε, μετά την απαλοιφή της αναφοράς στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* του Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, η μορφή της είναι:

15. Όταν η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που προηγουμένως κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση θα τροποποιούνται αναλόγως.

Η παράγραφος 16 απαλείφεται.

Η παράγραφος 38 τροποποιείται ως εξής:

38. ... γνωστοποιείται. Το μερίδιο του επενδυτή στις διακοπείσες δραστηριότητες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων θα γνωστοποιείται επίσης ξεχωριστά.

Γ8 Το ΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 2 (α) τροποποιείται ως εξής:

(α) η συμμετοχή κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες,

Η παράγραφος 42 τροποποιείται ως εξής:

42. Οι συμμετοχές σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με εκείνο το Δ.Π.Χ.Π.

Η παράγραφος 43 τροποποιείται ώστε, μετά την απαλοιφή της αναφοράς στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* του Δ.Π.Χ.Π. 3 η μορφή της είναι:

43. Όταν μία συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που προηγουμένως κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση θα τροποποιούνται αναλόγως.

Η παράγραφος 44 απαλείφεται.

IFRS 5

Γ9 Το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (εκδοθέν το 1998) τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 1 τροποποιείται ως εξής:

1. **Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:**

(α) ...

(στ) ... (βλέπε ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα),

(ζ) ... (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία) και

(η) **μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπήσεις Δραστηριότητες.**

Η παράγραφος 2 τροποποιείται ως εξής:

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Στην παράγραφο 5 ο ορισμός της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών τροποποιείται ως εξής:

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Προστίθεται υποσημείωση στην παράγραφο 9(στ) ως εξής:

- (*) Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 36 και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.5.

Γ10 Το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) τροποποιείται ως ακολούθως:

Κάθε αναφορά στην «καθαρή τιμή πώλησης» αντικαθίσταται από «εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησης.»

Η παράγραφος 2 τροποποιείται ως εξής:

2. **Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:**

(α) ...

(θ) **μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπήσεις Δραστηριότητες.**

Η παράγραφος 3 τροποποιείται ως εξής:

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, απαιτήσεις από αναβαλλόμενη φορολογία, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Στην παράγραφο 6 ο ορισμός της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών τροποποιείται ως εξής:

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Προστίθεται υποσημείωση στην παράγραφο 12(στ) ως εξής:

- (*) Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

Γ11 Η παράγραφος 9 του ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, τροποποιείται ως εξής:

9. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις για αναδιάρθρωση (συμπεριλαμβάνοντας διακοπείσες εκμεταλλεύσεις). Όταν μία αναδιάρθρωση πληροί τον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας, επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται από το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*.

Γ12 Το ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία* (εκδοθέν το 1998) (*) τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 2 τροποποιείται ως εξής:

2. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

(α) ...

(ε) ...,

(στ) ... και Επιμέτρηση)

και

- (ζ) μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*.

Η παράγραφος 79 τροποποιείται ως εξής:

79. ... **Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες και της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται.**

Η παράγραφος 106 τροποποιείται ως εξής:

106. Η απόσβεση δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο για πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

(*) Καθώς τροποποιήθηκε από το ΔΛΠ 16 το 2003.

IFRS 5

Η παράγραφος 107 (ε)(ii) τροποποιείται ως εξής:

- (ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

Γ13 Το ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 3 τροποποιείται ως εξής:

3. ... Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

(α) ...

- (η) σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*.

Η παράγραφος 97 τροποποιείται ως εξής:

97. **... Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες και της ημερομηνίας που το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται ...**

Η παράγραφος 117 τροποποιείται ως εξής:

117. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

Η παράγραφος 118 (ε)(ii) τροποποιείται ως εξής:

- (ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

Γ14 Το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα*, όπως αναθεωρήθηκε το 2003, τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 9 (α) τροποποιείται ως εξής:

- (α) ακίνητα που προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης ...

Η παράγραφος 56 τροποποιείται ως εξής:

56. **Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα επιμετρά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για αυτήν τη μέθοδο εκτός από εκείνες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες. Επενδύσεις σε ακίνητα, που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) θα επιμετρώνται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.**

Η παράγραφος 76 (γ) τροποποιείται ως εξής:

- (γ) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,

Η παράγραφος 79 (δ)(iii) τροποποιείται ως εξής:

- (iii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,**

Γ15 Το ΔΛΠ 41 Γεωργία τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω.

Η παράγραφος 30 τροποποιείται ως εξής:

30. Υπάρχει η υπόθεση ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Όμως αυτή η παραδοχή μπορεί να αντικρούεται μόνο κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο τιμές ή αξίες προσδιοριζόμενες από την αγορά δεν είναι διαθέσιμες και για τις οποίες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας είναι καθαρά αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση, αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να 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 αποτιμά 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 Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες, τεκμαίρεται ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

Η παράγραφος 50 (γ) τροποποιείται ως εξής:

- (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 Δ.Π.Χ.Π. 5,

Γ16 Το Δ.Π.Χ.Π. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Η παράγραφος 12 (β) τροποποιείται ως εξής:

- (β) οι παράγραφοι 26-34B απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή κάποιων απόψεων άλλων Δ.Π.Χ.Π.

Η παράγραφος 26 τροποποιείται ως εξής:

26. Το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θέσεων άλλων Δ.Π.Χ.Π. αναφορικά με:

- (α) ...
- (β) τη λογιστική αντιστάθμισης κινδύνων (παράγραφοι 28-30),
- (γ) τις εκτιμήσεις (παράγραφοι 31-34)
- και
- (δ) περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

Η παράγραφος 34Α προστίθεται ως ακολούθως:

- 34Α. Το Δ.Π.Χ.Π. 5 απαιτεί να εφαρμόζεται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) 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 Δ.Π.Χ.Π. Το Δ.Π.Χ.Π. 5 επιτρέπει στην οντότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του Δ.Π.Χ.Π. σε κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) 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 την ημερομηνία έναρξης του Δ.Π.Χ.Π., με την προϋπόθεση ότι οι εκτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. είχαν ληφθεί όταν τα κριτήρια αυτά πληρούνταν αρχικά.

IFRS 5

Η παράγραφος 34B προστίθεται ως ακολούθως:

34B. Μία οντότητα με ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005 θα εφαρμόζει τις μεταβατικές διατάξεις του Δ.Π.Χ.Π. 5. Η οντότητα με ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005, θα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Π. 5 αναδρομικά.

Γ17 Το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 36 τροποποιείται ως εξής:

36. Κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών θα επιμερίσει το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων αναγνωρίζοντας τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 37, στις εύλογες αξίες τους εκείνης της ημερομηνίας, εκτός από μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 *Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες*, που θα αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα κόστη πώλησής τους. Κάθε διαφορά ...

Η παράγραφος 75 (β) και (δ) τροποποιείται ως εξής:

- (β) την πρόσθετη υπεραξία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου εκτός από την υπεραξία ομάδας διάθεσης που, κατά την απόκτηση, πληροί τα κριτήρια ώστε να ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5,
- (δ) υπεραξία που περιλαμβανόταν σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και υπεραξία που διαγράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου χωρίς προηγουμένως να έχει συμπεριληφθεί σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση,

Γ18 Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών που είναι εφαρμοστέα τον Μάρτιο του 2004, οι αναφορές στις «διακοπόμενες δραστηριότητες» τροποποιούνται σε «διακοπείσες δραστηριότητες».

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

IAS 36

Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-5
Ορισμοί	6
Αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου που μπορεί να έχει απομειωθεί	7-17
Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού	18-57
Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή	24
Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης	25-29
Αξία λόγω χρήσης	30-57
Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών	33-38
Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών	39-53
Μελλοντικές ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα	54
Προεξοφλητικό επιτόκιο	55-57
Η αναγνώριση και επιμέτρηση μιας ζημίας απομείωσης	58-64
Μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών και υπεραξία	65-108
Αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει	66-73
Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών	74-103
Υπεραξία	80-99
Ο επιμερισμός της υπεραξίας σε μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών	80-87
Έλεγχος μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία για απομείωση	88-90
Δικαιώματα μειοψηφίας	91-95
Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης	96-99
Εταιρικά Περιουσιακά Στοιχεία	100-103
Ζημία απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών	104-108
Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης	109-125
Αναστροφή ζημίας απομείωσης για ένα κατ'ίδιαν περιουσιακό στοιχείο	117-121
Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών	122-123
Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για υπεραξία	124-125

IAS 36

Σημεία

Γνωστοποίηση	126-137
Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχουν υπεραξία ή άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές.	134-137
Μεταβατικές διατάξεις και ημερομηνία έναρξης ισχύος	138-140
Ανάκληση του ΔΛΠ 36 (εκδοθέν το 1998)	141

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 36 (1998) *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* και θα πρέπει να εφαρμόζεται:

- (α) κατά την απόκτηση σε υπεραξία και άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.
- (β) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι, τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία οντότητα πρέπει να αναστρέψει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:
 - (α) αποθέματα (βλέπε ΔΛΠ 2 Αποθέματα),
 - (β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (βλέπε ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής),
 - (γ) αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων (βλέπε ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος),
 - (δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους),
 - (ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση,
 - (στ) επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία (βλέπε ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα),
 - (ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία),

(η) **αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια**

και

(i) **μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπήσεις Δραστηριότητες.**

3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα Πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

4. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

(α) θυγατρικές, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*,

(β) συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όπως καθορίστηκαν στο ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις*

και

(γ) κοινοπραξίες, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 31 *Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες*.

Για απομείωση άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανατρέξτε στο ΔΛΠ 39.

5. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 ή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 41. Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία (ήτοι την εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, όπως τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*. Η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί η εύλογη αξία:

(α) αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η αγοραία αξία του, η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης, είναι τα άμεσα διαφορικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου:

(i) αν τα κόστη διάθεσης είναι αμελητέα, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου, αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (ήτοι την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής έχουν εφαρμοστεί, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί.

(ii) αν τα κόστη διάθεσης δεν είναι αμελητέα, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, αν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (την εύλογη αξία). Στην περίπτωση αυτή, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει αν και κατά πόσο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

(β) αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται πάνω σε μία βάση, άλλη εκτός από την αγοραία αξία του, το αναπροσαρμοσμένο ποσό του (η εύλογη αξία), μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από το ανακτήσιμο ποσό του. Συνεπώς, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει, αν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Μία ενεργός αγορά είναι μία αγορά όπου όλες οι κατώτερω προϋποθέσεις συντρέχουν:

- (α) Τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή,
(β) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή

και

- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτή των έλεγχο της αποκτώμενης.

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

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία, εκτός από υπεραξία, τα οποία συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές τόσο, της υπό εξέταση μονάδας όσο και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

Κόστη διάθεσης είναι τα διαφορεικά κόστη που είναι καταλογιστέα άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργία ταμιακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις απομειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του (*).

Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

(*) Στην περίπτωση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή υπεραξίας, ο όρος της «απόσβεσης» χρησιμοποιείται γενικά, αντί του όρου «depreciation». Οι δύο όροι έχουν την ίδια έννοια.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- (α) είτε η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οντότητα
- (β) είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες που αναμένεται να αποκτηθούν από το περιουσιακό στοιχείο από την οντότητα.

Η αξία λόγω χρήσης είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ

7. Οι παράγραφοι 8-17, ορίζουν πότε το ανακτήσιμο ποσό θα προσδιορίζεται. Αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Το υπόλοιπο του παρόντος Προτύπου είναι έχει δομηθεί ως εξής:
 - (α) Οι παράγραφοι 18-57 θέτουν τις προϋποθέσεις για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού. Αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται εξίσου σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο και σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.
 - (β) Οι παράγραφοι 58-108 θέτουν τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση ζημιών απομείωσης. Η αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιών απομείωσης για μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία εκτός από υπεραξία καλύπτεται στις παραγράφους 58-64. Οι παράγραφοι 65-108 αναφέρονται στην αναγνώριση και επιμέτρηση ζημιών απομείωσης για μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών και υπεραξία.
 - (γ) οι παράγραφοι 109-116 θέτουν τις προϋποθέσεις για αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για περιουσιακό στοιχείο ή για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε προηγούμενες περιόδους. Και πάλι, αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται εξίσου σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Επιπρόσθετες προϋποθέσεις τίθενται για ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο στις παραγράφους 117-121, για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στις παραγράφους 122 και 123 και για την υπεραξία στις παραγράφους 124 και 125.
 - (δ) Οι παράγραφοι 126-133 καθορίζουν τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται σχετικά με ζημίες απομείωσης και αναστροφές ζημιών απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία και μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών. Οι παράγραφοι 134-137 καθορίζουν επιπρόσθετες απαιτήσεις γνωστοποιήσεων για μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχουν επιμεριστεί υπεραξίες ή άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστες ωφέλιμες ζωές για λόγους ελέγχου απομείωσης.
8. Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Οι παράγραφοι 12-14 παρέχουν μερικές ενδείξεις, ως προς το πότε μία ζημία απομείωσης μπορεί να έχει συμβεί: αν οποιαδήποτε από αυτές τις ενδείξεις παρουσιάζεται, η οντότητα χρειάζεται να κάνει μία επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού. Εκτός από την περιγραφή της παραγράφου 10, αυτό το Πρότυπο δεν επιβάλλει στην οντότητα να κάνει μία επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού αν δεν υπάρχει ένδειξη ότι υπάρχει ζημία απομείωσης.
9. **Η οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα θα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.**
10. **Ανεξάρτητα αν υπάρχει ένδειξη ζημίας απομείωσης, η οντότητα επίσης θα:**
 - (α) ελέγχει για απομείωση άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα προς χρήση σε ετήσια βάση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία με το ανακτήσιμο ποσό τους. Αυτός ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια του έτους, με την προϋπόθεση ότι λαμβάνει χώρα την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν τέτοιο άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίστηκε αρχικά στην τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτό το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.

IAS 36

(β) ελέγχει την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων για απομείωση σε ετήσια βάση σύμφωνα με τις παραγράφους 80-99.

11. Η δυνατότητα ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του, υπόκειται συνήθως σε μεγαλύτερη αβεβαιότητα πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση παρά εφόσον είναι διαθέσιμο προς χρήση. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί, όπως η οντότητα εξετάζει για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως, τη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.
12. Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- (α) κατά τη διάρκεια της περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.
- (β) σημαντικές μεταβολές που επιδρούν αρνητικά στην οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον της αγοράς, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο.
- (γ) αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας, λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν συνεπώς το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαστικά.
- (δ) η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οντότητας, είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- (ε) υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου.
- (στ) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί αόριστη (*).
- (ζ) αποδείξεις διαθέσιμες από αναφορές εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.
13. Ο πίνακας της παραγράφου 12 δεν εξαντλεί το θέμα. Η οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει άλλες ενδείξεις ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και αυτές θα απαιτούσαν επίσης η οντότητα να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή, στην περίπτωση της υπεραξίας, να διεξάγει έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τις παραγράφους 80-99.
14. Αποδείξεις από την αναφορά εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, περιλαμβάνουν την ύπαρξη:
- (α) ταμιακών ροών για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή μεταγενέστερων ταμιακών αναγκών για λειτουργία ή συντήρηση αυτού, που είναι ουσιαστικά υψηλότερες από εκείνες που αρχικά προϋπολογίσθηκαν,
- (β) πραγματικών καθαρών ταμιακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημίας που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο, που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίσθηκαν,

(*) Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως διαθέσιμο προς πώληση (η συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπήσεις Δραστηριότητες.

- (γ) μιας σημαντικής πτώσης στις προϋπολογισμένες καθαρές ταμιακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή μιας σημαντικής αύξησης στην προϋπολογισμένη ζημία, που απορρέει από το περιουσιακό στοιχείο
- ή
- (δ) λειτουργικών ζημιών ή καθαρών ταμιακών εκροών για το περιουσιακό στοιχείο, όταν τα ποσά της τρέχουσας περιόδου έχουν συναθροιστεί με προϋπολογισμένα ποσά για το μέλλον.
15. Όπως υποδηλώθηκε στην παράγραφο 10, το παρόν Πρότυπο απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμο προς χρήση και η υπεραξία να εξετάζονται για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως. Με εξαίρεση την περίπτωση της εφαρμογής της παραγράφου 10, η έννοια της ουσιαστικότητας εφαρμόζεται κατά τον προσδιορισμό του αν και κατά πόσο το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να εκτιμηθεί. Για παράδειγμα, αν προηγούμενοι υπολογισμοί δείχνουν ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του, η οντότητα δεν χρειάζεται να επανεκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον κανένα γεγονός δεν έχει συμβεί που θα εξάλειφε αυτή τη διαφορά. Ομοίως, προηγούμενη ανάλυση μπορεί να δείχνει ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι ευαίσθητο σε μία (ή περισσότερες) από τις ενδείξεις που περιλαμβάνονται στον πίνακα της παραγράφου 12.
16. Για επεξήγηση της παραγράφου 15, αν τα αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων, έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε μία επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- (α) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, είναι απίθανο να επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία ποσοστά. Για παράδειγμα, αυξηθεί σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια, μπορεί να μην έχουν μία ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει μία μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή.
- (β) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση των αγοραίων επιτοκίων, αλλά προηγούμενη ανάλυση της ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι:
- (i) δεν είναι πιθανό να υπάρξει ουσιαστική μείωση του ανακτήσιμου ποσού διότι είναι πιθανό οι μελλοντικές ταμιακές ροές επίσης να αυξηθούν (π.χ., σε ορισμένες περιπτώσεις η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να αποδείξει ότι προσαρμόζει τα έσοδά της προκειμένου να αντισταθμίσει κάθε αύξηση των επιτοκίων της αγοράς)
- ή
- (ii) η μείωση του ανακτήσιμου ποσού είναι απίθανο να καταλήγει σε μία ουσιαστική ζημία απομείωσης.
17. Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία για το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναθεωρηθεί και να προσαρμόζεται σύμφωνα με το Πρότυπο που εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο.

Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ

18. Το παρόν Πρότυπο ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Οι παράγραφοι 19-57 θέτουν τις προϋποθέσεις για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού. Αυτές οι προϋποθέσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ'ίδιαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.
19. Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.

IAS 36

20. Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργός αγορά. Όμως, μερικές φορές μπορεί να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμία βάση για να γίνει μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την αξία του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.
21. Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύει κανείς ότι η αξία λόγω χρήσης, ενός περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς υπερβαίνει την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτό συχνά θα συμβαίνει για ένα περιουσιακό στοιχείο που προορίζεται για πώληση. Αυτό, γιατί η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που προορίζεται για διάθεση θα συνίσταται κυρίως από το καθαρό προϊόν της διάθεσης, δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου, μέχρι τη διάθεσή του, ενδέχεται να είναι αμελητέες.
22. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Αν αυτό συμβαίνει, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει (βλέπε παραγράφους 65-103), εκτός αν:
- (α) είτε η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία του
- είτε
- (β) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης και η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης μπορεί να προσδιοριστεί.
23. Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και εν συντομία υπολογισμοί μπορούν να παρέχουν μία λογική προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται σε αυτό το Πρότυπο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ή της αξίας λόγω χρήσης.

Η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή

24. Η παράγραφος 10 απαιτεί να ελέγχεται για απομείωση ετησίως κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο συγκρίνοντας τη λογιστική αξία του με το ανακτήσιμο ποσό του, ανεξάρτητα αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι έχει υποστεί απομείωση. Όμως ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού προηγούμενης περιόδου μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο αυτό στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:
- (α) αν το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχιζόμενη χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς ελέγχεται για απομείωση ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ανήκει, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που συνθέτουν τη μονάδα εκείνη δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό της ανακτήσιμης αξίας,
- (β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά ένα σημαντικό ποσοστό
- και
- (γ) βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των περιστάσεων που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου είναι απομακρυσμένη.

Εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης

25. Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι μία τιμή σε μία δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, αναπροσαρμοσμένη με τα διαφορετικά κόστη που θα ήταν άμεσα καταλογιστέα κατά τη διάθεσή του περιουσιακού στοιχείου.

26. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μία ενεργός αγορά, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον τα κόστη διάθεσης. Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Όταν τρέχουσες τιμές προσφοράς δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος πωλήσεων, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία σημαντική μεταβολή σε οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία γίνεται η εκτίμηση.
27. Αν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή ενεργός αγορά για ένα περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης βασίζεται στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση η οποία θα αντανάκλα το ποσό που η οντότητα θα μπορούσε να λάβει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του κόστους διάθεσης. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία, εντός του ίδιου κλάδου. Η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης δεν αντανάκλα μία αναγκαστική πώληση, εκτός αν η διοίκηση αναγκάζεται να πωλήσει άμεσα.
28. Κόστη διάθεσης, άλλα εκτός από εκείνα που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις, εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και άμεσα διαφορεικά κόστη για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης. Όμως, παροχές εξόδου από την υπηρεσία (όπως ορίστηκαν στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους*) και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι άμεσα διαφορεικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.
29. Μερικές φορές, η διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα απαιτούσε ο αγοραστής να έχει αναλάβει μία υποχρέωση και μόνο μία εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι διαθέσιμη για αμφότερα, το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση. Η παράγραφος 78 εξηγεί πως αντιμετωπίζονται τέτοιες περιπτώσεις.

Αξία λόγω χρήσης

30. **Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:**
- (α) **μία εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,**
 - (β) **προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμιακών ροών,**
 - (γ) **η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,**
 - (δ) **η τιμή για την επιβάρυνση της αβεβαιότητας που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο**
- και**
- (ε) **άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.**
31. Η εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:
- (α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεση του
- και,**
- (β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμιακές ροές.

IAS 36

32. Τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στην παράγραφος 30(β), (δ) και (ε) μπορούν να απεικονιστούν είτε ως προσαρμογές των μελλοντικών ταμιακών ροών είτε ως προσαρμογές του προεξοφλητικού επιτοκίου. Όποια προσέγγιση και αν υιοθετηθεί μία οντότητα για να απεικονίσει τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις ή το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών, το αποτέλεσμα θα αντανaka την αναμενόμενη παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών, ήτοι το μέσο σταθμικό κόστος όλων των πιθανών αποτελεσμάτων. Το Προσάρτημα Α παρέχει επιπρόσθετη καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση τεχνικών προσδιορισμού της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμιακών ροών

33. **Κατά την αποτίμηση της αξίας λόγω χρήσης η οντότητα θα:**

- (α) *βασίζει τις προβλέψεις ταμιακών ροών σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο βάρος θα δίδεται σε εξωτερικές αποδείξεις.*
- (β) *βασίζει τις προβλέψεις των ταμιακών ροών στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις εγκεκριμένους/εγκεκριμένες από τη διοίκηση, αλλά θα αποκλείει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμιακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να προκύψει από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς/προγνώσεις πρέπει να καλύπτουν μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μία μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογείται.*
- (γ) *εκτιμά προβλέψεις ταμιακών ροών, πέραν από την περίοδο που καλύπτεται από τους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, με αναγωγή των προβλέψεων που βασίζονται στους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα έτη, εκτός αν ένας υψηλότερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται. Αυτός ο συντελεστής ανάπτυξης, δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, επιχειρηματικούς κλάδους χώρα ή χώρες στις οποίες η οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογείται.*

34. Η διοίκηση αξιολογεί τη λογικότητα των παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές της εξετάζοντας τις αιτίες των διαφορών μεταξύ προηγούμενων προβλεπόμενων ταμιακών ροών και τρεχόντων ταμιακών ροών. Η διοίκηση θα εξασφαλίζει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές είναι συνεπείς με τα προηγούμενα πραγματικά αποτελέσματα, με την προϋπόθεση ότι μεταγενέστερα γεγονότα ή συνθήκες που δεν υφίσταντο όταν δημιουργήθηκαν εκείνες οι πραγματικές ταμιακές ροές το επιτρέπουν.

35. Λεπτομερείς, σαφείς και αξιόπιστοι οικονομικοί προϋπολογισμοί/προβλέψεις μελλοντικών ταμιακών ροών, για περιόδους μεγαλύτερες από πέντε χρόνια γενικώς, συνήθως δεν είναι διαθέσιμοι. Για το λόγο αυτό, οι εκτιμήσεις της διοίκησης των μελλοντικών ταμιακών ροών βασίζονται στους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς/προβλέψεις για μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιεί προβλέψεις ταμιακών ροών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις κατά τη διάρκεια μιας περιόδου μεγαλύτερης από πέντε χρόνια, αν η διοίκηση είναι πεπεισμένη ότι αυτές οι προβλέψεις είναι αξιόπιστες και μπορεί να αποδείξει την ικανότητά της, βασίζομενη στην εμπειρία του παρελθόντος, να προβλέπει ταμιακές ροές επακριβώς, κατά τη διάρκεια αυτής της μεγαλύτερης περιόδου.

36. Οι προβλέψεις ταμιακών ροών μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου εκτιμώνται κατά παρέκταση των προβλεπόμενων ταμιακών ροών, που βασίζονται στους οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα χρόνια. Αυτός ο συντελεστής είναι σταθερός ή φθίνων, εκτός αν μία αύξηση στο συντελεστή αντικρίξει αντικειμενική πληροφόρηση, σχετικά με αναγνωρίσιμα σχήματα κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή κλάδου. Αν αρμόζει, ο συντελεστής αύξησης είναι μηδενικός ή αρνητικός.

37. Όταν οι συνθήκες είναι ευνοϊκές, ανταγωνιστές είναι πιθανό να εισέλθουν στην αγορά και να περιορίσουν την ανάπτυξη. Συνεπώς, οι οντότητες θα έχουν δυσκολία στην υπέρβαση του μέσου ιστορικού συντελεστή ανάπτυξης, μακροπρόθεσμα (ας πούμε, είκοσι χρόνια) για τα προϊόντα, τους επιχειρηματικούς κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες η οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται.

38. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών από οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, η οντότητα εξετάζει αν και κατά πόσο οι πληροφορίες αναφέρονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές και αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης, του πλαισίου των οικονομικών συνθηκών, που θα υπάρχει κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμιακών ροών

IAS 36

39. **Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών θα περιλαμβάνουν:**

- (α) **προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου,**
- (β) **προβλέψεις ταμιακών εκροών, που πραγματοποιούνται αναγκαστικά, για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να καταναλώνονται σε μία λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο**

και

- (γ) **καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.**

40. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αντανακλούν σταθερές παραδοχές σχετικά με τις αυξήσεις τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό. Συνεπώς, αν το προεξοφλητικό επιτόκιο περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται σε ονομαστικούς όρους. Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται σε πραγματικούς όρους (αλλά περιλαμβάνουν μελλοντικές συγκεκριμένες αυξήσεις ή μειώσεις τιμών).

41. Προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνουν τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να καταναλωθούν πάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

42. Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμιακές εκροές που πραγματοποιούνται, πριν αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εκροών περιλαμβάνει μία εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμιακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει για ένα κτίριο υπό κατασκευή ή για ένα αναπτυξιακό έργο που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

43. Για να αποφεύγεται διπλός λογισμός, οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν:

- (α) ταμιακές εισροές από περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τέτοια, όπως εισπρακτέους λογαριασμούς)

και

- (β) ταμιακές εκροές που αφορούν σε δεσμεύσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις (για παράδειγμα, πληρωτέοι λογαριασμοί, συντάξεις ή προβλέψεις).

44. **Οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:**

- (α) **μία μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευθεί**

ή

- (β) **τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου.**

45. Επειδή οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:

- (α) μελλοντικές ταμιακές εκροές ή σχετικό περιορισμό του κόστους (για παράδειγμα μειώσεις στο κόστος προσωπικού) ή οφέλη που αναμένονται να προκύψουν από μία μελλοντική αναδιάρθρωση, για την οποία η οντότητα δεν είναι ακόμη δεσμευμένη ή

IAS 36

(β) μελλοντικές ταμιακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή τις σχετιζόμενες ταμιακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από τις εκροές αυτές.

46. Μία αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα, που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και που ουσιαστικά μεταβάλλει είτε την έκταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, που αναλαμβάνονται από την οντότητα ή τον τρόπο με τον οποίο καθοδηγούνται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες. Το ΔΛΠ 37, *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, περιέχει καθοδήγηση που διευκρινίζει πότε η οντότητα δεσμεύεται για την υλοποίηση μιας αναδιάρθρωσης.

47. Όταν η οντότητα δεσμεύεται στην υλοποίηση μιας αναδιάρθρωσης, μερικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί πιθανόν να επηρεάζονται από αυτή την αναδιάρθρωση. Εφόσον η οντότητα δεσμεύεται στην αναδιάρθρωση:

(α) οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών εισροών και ταμιακών εκροών για τον σκοπό του προσδιορισμού της αξίας λόγω χρήσης αντανakλούν τον περιορισμό του κόστους και άλλα οφέλη από την αναδιάρθρωση (βασίζόμενα στους πιο πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, που έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση)

και

(β) οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών εκροών για την αναδιάρθρωση αντιμετωπίζονται με μία πρόβλεψη αναδιάρθρωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 5, επεξηγεί την επίδραση μιας μελλοντικής αναδιάρθρωσης σε έναν υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης.

48. Έως ότου η οντότητα πραγματοποιήσει ταμιακές εκροές, που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελιών που σχετίζονται με την ταμιακή εκροή (βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 6).

49. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν μελλοντικές ταμιακές εκροές που είναι αναγκαίες για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών ωφελιών που αναμένεται να απορρεύσουν από το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση του. Όταν μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών απαρτίζεται από περιουσιακά στοιχεία με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές που είναι όλα απαραίτητα για τη συνεχιζόμενη λειτουργία της μονάδας, η αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων με πιο σύντομες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης της μονάδας κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που συνδέονται με τη μονάδα. Ομοίως, όταν ένα μοναδικό στοιχείο αποτελείται από συνιστώσα μέρη με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, η αντικατάσταση των συνιστώντων μερών με συντομότερες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που δημιουργούνται από το περιουσιακό στοιχείο.

50. **Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν:**

(α) **ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες**

ή

(β) **εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.**

51. Οι εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές αντανakλούν παραδοχές, οι οποίες είναι συνεπείς με τον τρόπο που προσδιορίζεται το προεξοφλητικό επιτόκιο. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά ή θα αγνοείται. Επειδή η διαχρονική αξία του χρήματος λαμβάνεται υπόψη με προεξοφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, αυτές οι ταμιακές ροές δεν περιλαμβάνουν ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Ομοίως, επειδή το προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζεται σε προ-φόρου βάση, οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται επίσης σε προ-φόρου βάση.

52. **Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, θα είναι το ποσό που η οντότητα αναμένει να λάβει από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, μετά την έκπτωση του εκτιμώμενου κόστους διάθεσης.**

53. Η εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών, που εισπράττονται (ή πληρώνονται), για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, προσδιορίζεται με όμοιο τρόπο με εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός του ότι, κατά την εκτίμηση αυτών των καθαρών ταμιακών ροών:

(α) η οντότητα χρησιμοποιεί τιμές που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης, για όμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και που έχουν λειτουργήσει κάτω από συνθήκες όμοιες προς εκείνες στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται και,

- (β) η οντότητα προσαρμόζει αυτές τις τιμές για την επίδραση τόσο των μελλοντικών αυξήσεων τιμής που οφείλονται στο γενικό πληθωρισμό όσο και των ειδικών μελλοντικών αυξήσεων ή μειώσεων τιμών. Όμως, αν οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών, από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αποκλείουν την επίδραση του γενικού πληθωρισμού, η οντότητα αποκλείει επίσης την επίδραση αυτή από την εκτίμηση των καθαρών ταμιακών ροών κατά τη διάθεση.

Μελλοντικές ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα

54. Οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται στο νόμισμα στο οποίο θα δημιουργηθούν και έπειτα προεξοφλούνται με τη χρησιμοποίηση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου κατάλληλου για αυτό το νόμισμα. Η οντότητα μετατρέπει την παρούσα αξία χρησιμοποιώντας την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του υπολογισμού της αξίας λόγω χρήσης.

Προεξοφλητικό επιτόκιο

55. **Το προεξοφλητικό επιτόκιο (τα προεξοφλητικά επιτόκια) θα είναι προ φόρου επιτόκιο (επιτόκια) που αντανακλά (ανταναικλούν) τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για:**

(α) **τη διαχρονική αξία του χρήματος**

και

(β) **τους κινδύνους τους συναφείς για το περιουσιακό στοιχείο για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών δεν έχουν προσαρμοστεί.**

56. Ένα επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς, για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους τους συναφείς με το περιουσιακό στοιχείο, είναι η απόδοση που οι επενδυτές θα απαιτούσαν, αν έπρεπε να διαλέξουν μία επένδυση που θα δημιουργούσε ταμιακές ροές ποσών, χρονοδιαγραμμάτων και προφίλ κινδύνου, ισοδύναμα προς εκείνες που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο. Αυτό το επιτόκιο εκτιμάται με βάση το τεκμαιρόμενο επιτόκιο στις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς για όμοια περιουσιακά στοιχεία ή από το σταθμισμένο μέσο κόστος του κεφαλαίου μιας εισηγμένης στο χρηματιστήριο οντότητας, που έχει ένα απλό περιουσιακό στοιχείο (ή ένα χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων), όμοιο σε όρους υπηρεσιακής απόδοσης και κινδύνων προς το υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο. Όμως, το προεξοφλητικό επιτόκιο (τα προεξοφλητικά επιτόκια) που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θα αντανακλά κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά.
57. Όταν ένα επιτόκιο που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι άμεσα διαθέσιμο από την αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το Προσάρτημα Α παρέχει πρόσθετες οδηγίες για τον υπολογισμό του προεξοφλητικού επιτοκίου σε τέτοιες περιπτώσεις.

Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

58. Οι παράγραφοι 59-64 θέτουν τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των ζημιών απομείωσης για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο εκτός της υπεραξίας. Η αναγνώριση και επιμέτρηση των ζημιών απομείωσης για μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών και υπεραξία αντιμετωπίζονται στις παραγράφους 65-108.
59. **Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομείωσης.**
60. **Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις). Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το άλλο Πρότυπο.**
61. Μία ζημία απομείωσης σε ένα μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μία ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται άμεσα σε βάρος κάθε πλεονάσματος αναπροσαρμογής για το περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

IAS 36

62. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μία ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει μία υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο Πρότυπο.
63. Μετά την αναγνώριση της ζημίας απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.
64. Αν μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται, οποιεσδήποτε αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση του (βλέπε Επεξηγηματικό Παράδειγμα 3).

ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΚΑΙ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

65. Οι παράγραφοι 66-108 θέτουν τις προϋποθέσεις για την εξατομίκευση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει και για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας και την αναγνώριση των ζημιών απομείωσης των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών και της υπεραξίας.

Αναγνώριση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει

66. Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό θα εκτιμάται για το κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού του κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα θα προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει (μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές).
67. Το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται αν:
- (α) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει προς την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης (για παράδειγμα, όταν οι μελλοντικές ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν μπορούν να εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες)

και

- (β) το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, αξία λόγω χρήσης και, συνεπώς, ανακτήσιμο ποσό μπορεί να προσδιορίζονται μόνο για τη μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμιακές ροές.

Παράδειγμα

Σε μία μεταλλευτική οντότητα ανήκει ένας ιδιωτικός σιδηρόδρομος που υποστηρίζει τις μεταλλευτικές δραστηριότητες της. Ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος θα μπορούσε να πωληθεί μόνο ως υπολειμματική αξία και δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία των μεταλλείων.

Δεν είναι δυνατό να εκτιμηθεί το ανακτήσιμο ποσό του ιδιωτικού σιδηρόδρομου, γιατί η αξία λόγω χρήσης του δεν μπορεί να προσδιοριστεί και είναι πιθανώς διαφορετική από την υπολειμματική αξία. Συνεπώς, η οντότητα εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος ανήκει, δηλαδή, το μεταλλείο ως ένα σύνολο.

68. Όπως ορίστηκε στην παράγραφο 6, μία μονάδα του περιουσιακού στοιχείου, που δημιουργεί ταμιακές ροές, είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, που περιλαμβάνει το περιουσιακό στοιχείο και που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Ο προσδιορισμός της μονάδας, που δημιουργεί ταμιακές ροές, ενός περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης. Αν το ανακτήσιμο ποσό δεν μπορεί να προσδιορίζεται για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα αναγνωρίζει τη μικρότερη συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων, που δημιουργούν κυρίως ανεξάρτητες ταμιακές εισροές.

Παράδειγμα

Μία εταιρία λεωφορείων παρέχει υπηρεσίες, σύμφωνα με μία σύμβαση με ένα Δήμο, η οποία απαιτεί ελάχιστες υπηρεσίες σε κάθε μία από πέντε ξεχωριστές διαδρομές. Περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται σε κάθε διαδρομή και οι ταμιακές ροές από κάθε διαδρομή μπορεί να αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Μία από τις διαδρομές λειτουργεί με σημαντική ζημία.

Επειδή η οντότητα δεν έχει την επιλογή να περικόψει οποιαδήποτε διαδρομή λεωφορείου, το χαμηλότερο επίπεδο των αναγνωρίσιμων ταμιακών εισροών που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές, από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων, είναι οι ταμιακές εισροές που δημιουργούνται από τις πέντε διαδρομές μαζί. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για κάθε διαδρομή είναι η εταιρία των λεωφορείων ως ένα σύνολο.

69. Ταμιακές εισροές είναι οι εισροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που εισπράττονται από μέρη εκτός της οντότητας. Κατά την αναγνώριση αν οι ταμιακές εισροές από ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων) είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων), η οντότητα λαμβάνει υπόψη διάφορους παράγοντες που περιλαμβάνουν, τον τρόπο που η διοίκηση επιμελείται των εργασιών της οντότητας (έτσι όπως, κατά σειρές προϊόντων, λειτουργικές δραστηριότητες, κατ' ιδίαν εγκαταστάσεις, διαμερίσματα ή περιοχές) ή τον τρόπο που η διοίκηση λαμβάνει αποφάσεις για τη συνέχιση ή διάθεση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας και των εργασιών της. Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 1 δίνει παραδείγματα εξατομικευσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

70. **Αν μία ενεργός αγορά υπάρχει για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα εξατομικεύεται ως μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος χρησιμοποιείται εσωτερικώς. Αν οι ταμιακές ροές που δημιουργούνται από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών επηρεάζεται από εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οντότητα θα χρησιμοποιεί την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση κατά την εκτίμηση:**

- (α) **των μελλοντικών ταμιακών εισροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών**

και

- (β) **των μελλοντικών ταμιακών εκροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας οποιονδήποτε άλλων περιουσιακών στοιχείων ή μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών επηρεάζονται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης.**

71. Ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, χρησιμοποιείται από άλλες μονάδες της οντότητας (για παράδειγμα, προϊόντα σε ένα ενδιάμεσο στάδιο μιας παραγωγικής διαδικασίας), αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων σχηματίζει μία ιδιαίτερη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, αν η οντότητα θα μπορούσε να πωλήσει αυτό το προϊόν σε μία ενεργό αγορά. Αυτό συμβαίνει, γιατί αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα μπορούσε να δημιουργεί ταμιακές εισροές που θα ήταν σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, οι οποίες αφορούν σε τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή σε οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που επηρεάζεται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οντότητα προσαρμόζει αυτές τις πληροφορίες, αν οι τιμές εσωτερικής μεταβίβασης δεν αντανακλούν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές του προϊόντος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.

IAS 36

72. **Οι μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να αναγνωρίζονται με συνέπεια, από περίοδο σε περίοδο, για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή τύπους περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν μία μεταβολή δικαιολογείται.**
73. Αν η οντότητα προσδιορίζει ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει σε μία διαφορετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών από εκείνη των προηγούμενων περιόδων ή ότι οι τύποι των περιουσιακών στοιχείων που συγκροτούν τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών του περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβληθεί, η παράγραφος 130 απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, αν μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ή αναστρέφεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και είναι ουσιαστική για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών

74. Το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης αυτής. Για το σκοπό του προσδιορισμού του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, κάθε αναφορά στις παραγράφους 19-57 σε «ένα περιουσιακό στοιχείο» διαβάζεται ως αναφορά σε «μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών».
75. **Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών θα προσδιορίζεται σε βάση που είναι συνεπή προς τον τρόπο που το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται.**
76. Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:
- (α) περιλαμβάνει τη λογιστική αξία, μόνο εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που μπορούν να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση, στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και τα οποία θα δημιουργούν τις μελλοντικές ταμιακές εισροές, που θα χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών
- και
- (β) δεν περιλαμβάνει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε αναγνωρισμένης υποχρέωσης, εκτός αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να προσδιοριστεί χωρίς να ληφθεί υπόψη αυτή η υποχρέωση.

Αυτό, γιατί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης και η αξία λόγω χρήσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών καθορίζονται χωρίς να συμπεριλαμβάνουν ταμιακές ροές που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία, τα οποία δεν αποτελούν τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και υποχρεώσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί (βλέπε παραγράφους 28 και 43).

77. Όταν περιουσιακά στοιχεία ομαδοποιούνται για τις εκτιμήσεις της ανακτησιμότητας, είναι σημαντικό να συμπεριλαμβάνονται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών όλα τα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ή που χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν το οικείο ρεύμα των ταμιακών εισροών. Άλλως, η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών μπορεί να φαίνεται ότι είναι πλήρως ανακτήσιμη, όταν στην πραγματικότητα μία ζημία απομείωσης έχει πραγματοποιηθεί. Σε μερικές περιπτώσεις, αν και ορισμένα περιουσιακά στοιχεία συμβάλλουν στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές ροές μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, δεν μπορούν να κατανεμηθούν στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε μία λογική και σταθερή βάση. Αυτό μπορούσε να είναι η περίπτωση υπεραξίας ή εταιρικών περιουσιακών στοιχείων, τέτοιων όπως περιουσιακών στοιχείων κεντρικού. Οι παράγραφοι 80-103 εξηγούν πώς να αντιμετωπίζονται αυτά τα περιουσιακά στοιχεία κατά την εξέταση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών για απομείωση.
78. Μπορεί να είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη ορισμένες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις για να προσδιορίζεται το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, αν η διάθεση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, θα απαιτούσε ο αγοραστής να αναλάβει την υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης (ή η εκτιμώμενη ταμιακή ροή από την τελική διάθεση) της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης για τα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της υποχρέωσης μαζί, μείον το κόστος διάθεσης. Για να πραγματοποιηθεί μία εποικοδομητική σύγκριση μεταξύ της λογιστικής αξίας της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και του ανακτήσιμου ποσού της, η λογιστική αξία της υποχρέωσης εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό αμφοτέρων, της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών και της λογιστικής αξίας της.

Παράδειγμα

Μία εταιρία λειτουργεί ένα μεταλλείο σε μία χώρα όπου η νομοθεσία απαιτεί ότι ο ιδιοκτήτης πρέπει να αποκαταστήσει το χώρο μετά την ολοκλήρωση των μεταλλευτικών δραστηριοτήτων του. Το κόστος αποκατάστασης περιλαμβάνει την αντικατάσταση του υπερκείμενου, το οποίο πρέπει να απομακρυνθεί πριν αρχίσουν οι μεταλλευτικές εργασίες. Μία πρόβλεψη για τα κόστη αντικατάστασης του υπερκείμενου αναγνωρίστηκε ευθύς ως το υπερκείμενο απομακρύνθηκε. Το ποσό που προβλέφθηκε αναγνωρίστηκε ως μέρος του κόστους του μεταλλείου και πρόκειται να αποσβεσθεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του μεταλλείου. Η λογιστική αξία της πρόβλεψης για τις δαπάνες αποκατάστασης είναι NM500 (*), ποσό το οποίο είναι ίσο με την παρούσα αξία του κόστους αποκατάστασης.

Η οντότητα εξετάζει το μεταλλείο για απομείωση. Η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για το μεταλλείο είναι το μεταλλείο, ως ένα σύνολο. Η οντότητα έχει λάβει διάφορες προσφορές πώλησης του μεταλλείου σε τιμή περίπου NM800. Η τιμή αυτή αντανάκλα το γεγονός ότι ο αγοραστής θα αναλάβει την υποχρέωση να αποκαταστήσει το υπερκείμενο. Το κόστος διάθεσης για το μεταλλείο είναι αμελητέο. Η αξία λόγω χρήσεως του μεταλλείου είναι περίπου NM1 200 χωρίς να συμπεριλαμβάνει τα κόστη αποκατάστασης. Η λογιστική αξία του μεταλλείου είναι NM1 000.

Η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι NM800. Στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνονται κόστη αποκατάστασης που έχουν ήδη προβλεφθεί. Ως μία συνέπεια, η αξία λόγω χρήσης για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών προσδιορίζεται μετά τη συμπερίληψη του κόστους αποκατάστασης και εκτιμάται να είναι 700 (1 200 μείον 500). Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι 500, που είναι η λογιστική αξία του μεταλλείου (1 000), μείον τη λογιστική αξία της πρόβλεψης του κόστους αποκατάστασης (500). Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η λογιστική αξία του.

79. Για πρακτικούς λόγους, το ανακτήσιμο ποσό μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, προσδιορίζεται μερικές φορές μετά την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, που δεν είναι τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (για παράδειγμα, εισπρακτέοι λογαριασμοί ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) ή υποχρεώσεων που έχουν ήδη αναγνωριστεί (για παράδειγμα, πληρωτέοι λογαριασμοί, συντάξεις και άλλες προβλέψεις). Σε τέτοιες περιπτώσεις, η λογιστική αξία της μονάδας ταμιακών ροών αυξάνεται κατά η λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων και μειώνεται κατά τη λογιστική αξία αυτών των υποχρεώσεων.

Υπεραξία

Ο επιμερισμός της υπεραξίας σε μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών

80. **Για τους σκοπούς του ελέγχου για την απομείωση, η υπεραξία που αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων θα επιμερίζεται από την ημερομηνία της απόκτησης σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του αποκτώντος που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αντιστοιχίζονται σε εκείνες τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων στην οποία επιμερίζεται υπεραξία όπως προαναφέρθηκε:**

(α) **θα αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης**

και

(β) **δεν θα είναι μεγαλύτερη από τον τομέα με βάση είτε τον πρωτεύοντα είτε το δευτερεύοντα τύπο παρουσίασης της οντότητας σύμφωνα με τον προσδιορισμό του ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα.**

81. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαίτερω. Η υπεραξία δεν δημιουργεί ταμιακές ροές ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις ταμιακές ροές πολλαπλών μονάδων ταμιακών ροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών. Συνεπώς, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για τους εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης κάποιες φορές συνιστάται από έναν αριθμό μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί. Οι αναφορές στις παραγράφους 83-99 σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία θα πρέπει επίσης να θεωρούνται ως αναφορές σε ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία.

(*) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

IAS 36

82. Η εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 80 καταλήγει σε έλεγχο της υπεραξίας για απομείωση σε επίπεδο που αντανακλά τον τρόπο που η διοίκηση διαχειρίζεται τις επιχειρήσεις της και με το οποίο είναι φυσικό να συσχετίζεται η υπεραξία. Συνεπώς, η δημιουργία επιπρόσθετων συστημάτων αναφοράς συνήθως δεν είναι αναγκαία.
83. Μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία επιμερίζεται υπεραξία για τους σκοπούς του ελέγχου απομείωσης μπορεί να μη συμπίπτει με το επίπεδο στο οποίο επιμερίζεται η υπεραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος* για τους σκοπούς επιμέτρησης των κερδών ή ζημιών ξένων νομισμάτων. Για παράδειγμα, αν η οντότητα απαιτείται από το ΔΛΠ 21 να επιμερίσει την υπεραξία σε σχετικά χαμηλά επίπεδα για σκοπούς επιμέτρησης κερδών ή ζημιών από ξένα νομίσματα, δεν απαιτείται να ελέγξει την υπεραξία για απομείωση στο ίδιο επίπεδο εκτός αν παρακολουθεί την υπεραξία στο επίπεδο αυτό για εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης.
84. ***Αν ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων δεν μπορεί να ολοκληρωθεί πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνος ο αρχικός επιμερισμός θα ολοκληρωθεί πριν το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά την ημερομηνία της απόκτησης.***
85. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, αν ο αρχικός λογιστικός χειρισμός για μία συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι το τέλος της περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, ο αποκτών:
- (α) θα αντιμετωπίσει λογιστικά τη συνένωση χρησιμοποιώντας εκείνες τις προσωρινές αξίες
- και
- (β) θα αναγνωρίσει οποιοδήποτε προσαρμογές εκείνων των προσωρινών αξιών ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης της αρχικής λογιστικής αντιμετώπισης εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της απόκτησης.
- Υπό αυτές τις συνθήκες, μπορεί να μην είναι δυνατό να ολοκληρωθεί ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αποκτήθηκε στη συνένωση πριν το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση. Όταν συμβαίνει αυτό, η οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 133.
86. ***Αν η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και η οντότητα διαθέσει κάποια εκμετάλλευση της μονάδας αυτής, η υπεραξία που συσχετίζεται με την διαθεσίμα εκμετάλλευση θα:***
- (α) ***περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της διάθεσης***
- και
- (β) ***επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διαθεσίμας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν η οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει κατά καλύτερο τρόπο την υπεραξία που συσχετίζεται με τη διαθεσίμα εκμετάλλευση.***

Παράδειγμα

Η οντότητα πωλεί έναντι NM100 μία εκμετάλλευση που αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία. Η υπεραξία που επιμερίστηκε στη μονάδα αυτή δεν μπορεί να εξατομικευτεί ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο εκείνης της μονάδας, παρά μόνον αυθαίρετα. Το ανακτήσιμο ποσό του τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που παρακρατήθηκε είναι NM300.

Επειδή η υπεραξία που επιμερίστηκε στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών δεν μπορεί να εξατομικευτεί αυθαίρετα ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο εκείνου της μονάδας, η υπεραξία που συσχετίζεται με τη διαθεσίμα εκμετάλλευση επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διαθεσίμας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας. Συνεπώς, το 25 τοις εκατό της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης που πωλήθηκε.

87. *Αν η οντότητα αναδιοργανώσει τη δομή του συστήματος αναφοράς της κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση ενός ή περισσότερων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί η υπεραξία, η υπεραξία θα επιμεριστεί εκ νέου στις μονάδες που επηρεάστηκαν. Ο εκ νέου επιμερισμός θα διεξαχθεί χρησιμοποιώντας μία προσέγγιση σχετικής αξίας παρόμοια με εκείνη που χρησιμοποιείται όταν η οντότητα διαθέτει μία εκμετάλλευση που εντάσσεται σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, εκτός αν η οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος ανταναικλά καλύτερα την υπεραξία που συσχετίζεται με τις αναδιοργανωμένες μονάδες.*

Παράδειγμα

Η υπεραξία είχε προηγουμένως επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών Α. Η υπεραξία που επιμερίστηκε στην Α δεν μπορεί να εξατομικευθεί ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο της Α, παρά μόνον αυθαίρετα. Η Α θα διαρθεθεί και θα ενσωματωθεί σε τρεις άλλες μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών, Β, Γ και Δ.

Επειδή η υπεραξία που επιμερίστηκε στην Α δεν μπορεί να εξατομικευθεί αυθαίρετα ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο εκείνου της Α, επιμερίζεται στις μονάδες Β, Γ και Δ βάσει των σχετικών αξιών των τριών τμημάτων της Α προτού αυτά ενσωματωθούν με τις Β, Γ και Δ.

Έλεγχος μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία για απομείωση

88. *Όταν, καθώς περιγράφηκε στην παράγραφο 81, η υπεραξία συσχετίζεται σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αλλά δεν έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη, η μονάδα θα ελεγχθεί για απομείωση όποτε υπάρξει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρουμένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.*
89. *Αν η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που περιγράφηκε στην παράγραφο 88 περιλαμβάνει στη λογιστική αξία της άλλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση και εκείνο το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ελεγχθεί για απομείωση μόνο ως τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η παράγραφος 10 απαιτεί να ελέγχεται και η μονάδα για απομείωση σε ετήσια βάση.*
90. *Μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία θα ελέγχεται για απομείωση ετησίως και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία της μονάδας, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας. Αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας υπερβαίνει τη λογιστική αξία της, η μονάδα και η υπεραξία που έχει επιμεριστεί στη μονάδα εκείνη θα θεωρούνται ότι δεν έχουν υποστεί απομείωση. Αν η λογιστική αξία της μονάδας υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η οντότητα θα αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104.*

Δικαιώματα μειοψηφίας

91. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3, η υπεραξία που αναγνωρίζεται σε συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει την υπεραξία που αποκτήθηκε από τη μητρική εταιρία βάσει των συμμετοχικών δικαιωμάτων της και όχι το ποσό της υπεραξίας που ελέγχεται από τη μητρική εταιρία ως αποτέλεσμα της συνένωσης επιχειρήσεων. Συνεπώς, η υπεραξία που αναλογεί σε δικαίωμα μειοψηφίας δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας. Συνεπώς, αν υπάρχει δικαίωμα μειοψηφίας σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, η λογιστική αξία της μονάδας αυτής περιλαμβάνει:
- (α) αμφότερα τα δικαιώματα της μητρικής εταιρίας και της μειοψηφίας στα καθαρά αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας
- και
- (β) το δικαίωμα της μητρικής εταιρίας στην υπεραξία.

Όμως, μέρος του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο αναλογεί στο δικαίωμα της μειοψηφίας επί της υπεραξίας.

IAS 36

92. Συνεπώς, για τους σκοπούς του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών με υπεραξία που δεν κατέχεται στο σύνολό της, η λογιστική αξία της μονάδας αυτής προσαρμόζεται θεωρητικά, προτού συγκριθεί με το ανακτήσιμο ποσό της. Αυτό επιτυγχάνεται προσθέτοντας στη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα, την υπεραξία που αναλογεί στα δικαιώματα της μειοψηφίας. Αυτή η θεωρητικά προσαρμοσμένη λογιστική αξία στη συνέχεια συγκρίνεται με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας ώστε να προσδιοριστεί αν η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών έχει υποστεί απομείωση. Αν όντως έχει υποστεί απομείωση, η οντότητα επιμερίζει τη ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104 αρχικά ώστε να μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας που είχε επιμεριστεί στη μονάδα.
93. Όμως, επειδή η υπεραξία αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση του συμμετοχικού δικαιώματος της μητρικής εταιρίας, κάθε ζημία απομείωσης που συσχετίζεται με την υπεραξία διανέμεται μεταξύ της υπεραξίας που αναλογεί στη μητρική εταιρία και σε εκείνη που αναλογεί στα δικαιώματα μειοψηφίας, ενώ μόνον η πρώτη αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης της υπεραξίας.
94. Αν η συνολική ζημία απομείωσης που συσχετίζεται με την υπεραξία είναι χαμηλότερη από το ποσό κατά το οποίο η θεωρητικά προσαρμοσμένη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, η παράγραφος 104 απαιτεί το εναπομένον επιπλέον τμήμα να επιμεριστεί σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας σε κατ'αναλογία βάση σύμφωνα με τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας.
95. Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 7 απεικονίζει τον έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών που δεν κατέχεται εξ'ολοκλήρου.

Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης

96. *Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος γίνεται την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν όλο ή μέρος της υπεραξίας που επιμερίστηκε σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων κατά την τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτή η μονάδα θα ελέγχεται για απομείωση πριν το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.*
97. *Αν τα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία, θα ελέγχονται για υπεραξία πριν τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, αν μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών που απαρτίζουν μία ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία, οι μεμονωμένες μονάδες θα ελέγχονται για υπεραξία πριν την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία.*
98. Κατά το χρόνο του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της μονάδας που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο προτού ελέγξει για απομείωση τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, μπορεί να υπάρχει ένδειξη απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών εντός μιας ομάδας μονάδων που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οντότητα ελέγχει πρώτα τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για εκείνη τη μονάδα προτού ελέγξει για απομείωση την ομάδα μονάδων στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία.
99. *Όμως ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:*

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που απαρτίζουν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού,

- (β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία της μονάδας κατά ένα σημαντικό ποσοστό

και

- (γ) βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι απομακρυσμένη.

Εταιρικά Περιουσιακά Στοιχεία

100. Τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία, περιλαμβάνουν ομάδες περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία διοικητικών τμημάτων μιας οντότητας, τέτοια όπως το κτίριο ενός κεντρικού ή ενός τμήματος της οντότητας, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας. Η δομή της οντότητας προσδιορίζει, αν ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τον ορισμό αυτού του Προτύπου των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων, για μια ειδική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Τα χαρακτηριστικά στοιχεία των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων είναι ότι δεν δημιουργούν ταμιακές εισροές, ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική αξία τους δεν μπορεί να αποδίδεται πλήρως στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

101. Επειδή τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν ιδιαίτερες ταμιακές εισροές, το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ' ιδίαν εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιορίζεται, εκτός αν η διοίκηση έχει αποφασίσει να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο. Ως συνέπεια, αν υπάρχει μία ένδειξη ότι ένα εταιρικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή την ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο ανήκει, συγκρινόμενο με τη λογιστική αξία αυτής της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών ή ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.

102. Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, η οντότητα πρέπει να εξετασθεί όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Αν μέρος της λογιστικής αξίας ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου:

- (α) μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση σε εκείνη τη μονάδα, η οντότητα θα συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού στοιχείου που έχει επιμεριστεί στη μονάδα, με το ανακτήσιμο ποσό της. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.

(β) δεν μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση στη μονάδα αυτή, η οντότητα θα:

- (i) συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο ποσό της και θα αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104,
- (ii) εξετασθεί η μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και στην οποία μέρος της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε μία λογική και σταθερή βάση

και

- (iii) συγκρίνει τη λογιστική αξία εκείνης της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου που επιμερίστηκε σε εκείνη την ομάδα μονάδων, με το ανακτήσιμο ποσό της ομάδας των μονάδων. Κάθε ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.

103. Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 8 απεικονίζει την εφαρμογή των απαιτήσεων αυτών στα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία.

IAS 36

Ζημία απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

104. Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (την μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία ή εταιρικό περιουσιακό στοιχείο), όταν και μόνον όταν, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων). Η ζημία απομείωσης πρέπει να επιμερίζεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας (ομάδας μονάδων), κατά την ακόλουθη σειρά:

(α) πρώτα, για να μειώσει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε υπεραξίας έχει επιμεριστεί στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων)

και

(β) εν συνεχεία, στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) κατ'αναλογία βάσει της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας (ομάδας μονάδων).

Αυτές οι μειώσεις σε λογιστικές αξίες θα αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης, στα κατ'ιδίαν περιουσιακά στοιχεία και θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 60.

105. Κατά τον επιμερισμό μιας ζημίας απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104, η οντότητα δεν θα μειώνει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου κάτω από την υψηλότερη αξία μεταξύ:

(α) της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης (αν είναι προσδιοριστέα),

(β) της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι προσδιοριστέα)

και

(γ) του μηδέν.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα επιμερίζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας (ομάδας μονάδων) σε μία κατ'αναλογία βάση.

106. Αν δεν υπάρχει πρακτικός τρόπος εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού κάθε κατ'ιδίαν περιουσιακού στοιχείου μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, αυτό το Πρότυπο απαιτεί μία αυθαίρετη κατανομή μιας ζημίας απομείωσης μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων αυτής της μονάδας, εκτός από την υπεραξία, γιατί όλα τα περιουσιακά στοιχεία μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών λειτουργούν μαζί.

107. Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός κατ'ιδίαν περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί (βλέπε παράγραφο 67):

(α) μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών κατανομής που περιγράφονται στις παραγράφους 104 και 105

και

(β) καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο, αν η σχετική μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

Παράδειγμα

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί φυσιολογική φθορά, αλλά ακόμη λειτουργεί, μολονότι όχι τόσο καλά όπως λειτουργούσε. Η εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δεν δημιουργεί ανεξάρτητες ταμιακές εισροές. Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμιακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμιακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία το μηχάνημα ανήκει. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής λήφθηκε ως ένα μη απομειωμένο σύνολο.

Παραδοχή 1^η: Προϋπολογισμοί/Προγνώσεις εγκεκριμένες από τη διοίκηση, δεν αντανακλούν καμία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

Το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μόνο του δεν μπορεί να εκτιμηθεί, αφού η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος:

(α) μπορεί να διαφέρει από την εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης

και

(β) μπορεί να προσδιορίζεται μόνο για τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (η γραμμή παραγωγής).

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. Παρόλα αυτά, η οντότητα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως, μία βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μία ταχύτερη μέθοδος απόσβεσης απαιτείται για να αντανακλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή το πρόγραμμα κατά το οποίο τα οικονομικά οφέλη αναλώνονται από την οντότητα.

Παραδοχή 2: προϋπολογισμοί/προγνώσεις εγκεκριμένες από τη διοίκηση αντανακλούν μία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πωλήσει στο εγγύς μέλλον. Ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεση του εκτιμώνται ότι είναι αμελητέες.

Η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει την εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης. Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μπορεί να προσδιορίζεται και καμία σημασία να μη δίδεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία το μηχάνημα ανήκει (ήτοι, τη γραμμή παραγωγής). Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, μία ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το μηχάνημα.

108. Εφόσον οι απαιτήσεις των παραγράφων 104 και 105 έχουν εκπληρωθεί, μία υποχρέωση πρέπει να αναγνωρίζεται για κάθε υπολειπόμενο ποσό μιας ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αν και μόνον αν, αυτό απαιτείται από άλλο Πρότυπο.

ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

109. Οι παράγραφοι 110-116 θέτουν τις απαιτήσεις για αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο ή για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σε προηγούμενες περιόδους. Αυτές οι απαιτήσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Επιπρόσθετες απαιτήσεις τίθενται για ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο στις παραγράφους 117-121, για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στις παραγράφους 122 και 123 και για την υπεραξία στις παραγράφους 124 και 125.
110. Η οντότητα θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μία ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μία τέτοια ένδειξη υπάρχει, η οντότητα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.
111. Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης, εκτός από υπεραξία, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα θα εξετάζει, κατ'ελάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:

IAS 36

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- (α) η αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- (β) σημαντικές μεταβολές με ένα ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στην τεχνολογία, την αγορά, το οικονομικό ή νομικό περιβάλλον, στο οποίο η οντότητα λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο εντάσσεται.
- (γ) Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης επενδύσεων, έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι μειώσεις μπορούν πιθανώς να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- (δ) σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί η απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο.
- (ε) απόδειξη είναι διαθέσιμη, από εσωτερική αναφορά, που δείχνει ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.
112. Ενδείξεις μιας πιθανής μείωσης ζημίας απομείωσης της παραγράφου 111 αντανακλούν κυρίως ενδείξεις μιας πιθανής ζημίας απομείωσης στην παράγραφο 12.
113. Αν υπάρχει μία ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξετασθεί και να προσαρμοσθεί, σύμφωνα με το Πρότυπο που εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.
114. Μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, σε προηγούμενες περιόδους θα αναστρέφεται αν και μόνον αν, έχει υπάρξει μία μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο 117. Αυτή η αύξηση είναι μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.
115. Μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μία αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία που η οντότητα τελευταία αναγνώρισε μία ζημία απομείωσης για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η παράγραφος 130 απαιτεί η οντότητα να εξατομικεύει τη μεταβολή σε εκτιμήσεις που προκαλεί την αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματα μεταβολών σε εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:
- (α) μία μεταβολή στη βάση για το ανακτήσιμο ποσό (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ή στην αξία λόγω χρήσης),
- (β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην αξία λόγω χρήσης, μία μεταβολή στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο
- ή
- (γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασιζόταν στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, μία μεταβολή στην εκτίμηση των στοιχείων της εύλογη αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης.

116. Η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταστεί μεγαλύτερη από η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απλώς γιατί η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εισροών αυξάνει, καθώς αυτές καθίστανται χρονικά πλησιέστερες. Όμως, η υπηρειακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου δεν έχει αυξηθεί. Συνεπώς, μία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται μόνο λόγω της παρόδου του χρόνου (μερικές φορές καλείται η «αναστροφή» της προεξόφλησης) ακόμη και αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου καθίσταται υψηλότερο από τη λογιστική αξία του.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για ένα κατ'ιδίαν περιουσιακό στοιχείο

117. **Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού, στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν θα υπερβαίνει τη λογιστική αξία, που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, στο περιουσιακό στοιχείο, σε προηγούμενα έτη.**
118. Κάθε αύξηση στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, πέραν από τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης, για το περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια, είναι μία αναπροσαρμογή. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μιας τέτοιας αναπροσαρμογής, η οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο που έχει εφαρμογή στο περιουσιακό αυτό στοιχείο.
119. **Μία αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, θα αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.**
120. Μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο «πλεόνασμα αναπροσαρμογής». Όμως, κατά την έκταση που μία ζημία απομείωσης στο ίδιο αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο, είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα αποτελέσματα, μία αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης επίσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
121. **Αφού μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης έχει αναγνωριστεί, η επιβάρυνση της απόσβεσης, για το περιουσιακό στοιχείο, θα αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να επιμερίζεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, απομειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μία συστηματική βάση, κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.**

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

122. **Μία αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης, για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, θα κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός της υπεραξίας, κατ'αναλογία προς τις λογιστικές αξίες εκείνων των περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι αυξήσεις στις λογιστικές αξίες, θα αντιμετωπίζονται ως αναστροφές ζημιών απομείωσης για κατ'ιδίαν περιουσιακά στοιχεία και θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 119.**
123. **Κατά την κατανομή μιας αναστροφής ζημίας απομείωσης για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 122, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν θα αυξάνεται πάνω από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ:**

(α) του ανακτήσιμου ποσού του (αν είναι προσδιοριστέο)

και

(β) της λογιστικής αξίας, που θα είχε προσδιορισθεί (καθαρή απόσβεσης), αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους.

Το ποσό της ζημίας απομείωσης που θα είχε διαφορετικά επιμεριστεί στο περιουσιακό στοιχείο, θα επιμερίζεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, εκτός υπεραξίας, σε μία κατ' αναλογία βάση.

IAS 36

Αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για υπεραξία

124. Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν θα αντιστρέφεται σε επόμενες περιόδους.
125. Το ΔΛΠ 38, Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, απαγορεύει την αναγνώριση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας. Κάθε αύξηση του ανακτήσιμου ποσού της υπεραξίας στις περιόδους που ακολουθούν την αναγνώριση ζημίας απομείωσης για εκείνη την υπεραξία είναι πιθανότερο να αντιπροσωπεύει την αύξηση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας παρά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης που είχε αναγνωριστεί για εκείνη την αποκτώμενη υπεραξία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

126. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:
- (α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημιές απομείωσης συμπεριλαμβάνονται.
 - (β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται.
 - (γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.
 - (δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, κατά τη διάρκεια της περιόδου.
127. Μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων είναι μία ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις της οντότητας.
128. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 126 μπορούν να παρουσιάζονται με άλλες πληροφορίες που γνωστοποιούνται για την κατηγορία των περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, αυτές οι πληροφορίες μπορούν να συμπεριλαμβάνονται σε μία συμφωνία της λογιστικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις.
129. Η οντότητα που παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα, θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, για κάθε τομέα για τον οποίο πρέπει να παρέχει πληροφορίες βασισμένη στον πρωτεύοντα τύπο αναφοράς της οντότητας:
- (α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.
 - (β) Το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και άμεσα στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου.
130. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιαστική ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για κάθε κατ'είδαν περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών.
- (α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης.
 - (β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε.

- (γ) για ένα κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο:
- (i) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου
 - και
 - (ii) αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14, τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο, βάσει του πρωτεύοντος τύπου παρουσίασης της οντότητας.
- (δ) για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:
- (i) μία περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (τέτοια ως αν είναι μία γραμμή παραγωγής, μία βιομηχανική εγκατάσταση, μία επιχειρηματική εκμετάλλευση, μία γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, όπως ορίστηκε στο ΔΛΠ 14),
 - (ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΛΠ 14, κατά τομέα προς αναφορά, βασιζόμενη στον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης της οντότητας
 - και
 - (iii) αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για την εξατομίκευση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (αν υπάρχει), μία περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο εξατομικεύεται η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.
- (ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών) είναι η εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ή η αξία λόγω χρήσης του.
- (στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε με παραπομπή σε μία ενεργό αγορά).
- (ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση (αν υπάρχει) της αξίας λόγω χρήσης.
131. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημίες απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τις οποίες δεν γνωστοποιούνται πληροφορίες σύμφωνα με την παράγραφο 130:
- (α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημίες απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης.
 - (β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.
132. Η οντότητα ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί τις παραδοχές που χρησιμοποίησε για να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων (μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών) κατά τη διάρκεια της περιόδου. Όμως, η παράγραφος 134 απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών όταν η υπεραξία ή ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της μονάδας.
133. Αν, σύμφωνα με την παράγραφο 84, οποιοδήποτε τμήμα της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) την ημερομηνία αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας θα γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους γιατί το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.

IAS 36

Εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ανακτήσιμων ποσών μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών που περιέχουν υπεραξία ή άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές.

134. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από το (α) – (στ) για κάθε μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οντότητας:

- (α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων).
- (β) τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων).
- (γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (ήτοι αξία λόγω χρήσης ή εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης).
- (δ) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης:
 - (i) μία περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση έχει βασίσει τις προβλέψεις ταμιακών ροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο.
 - (ii) μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες (οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.
 - (iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει ταμιακές ροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που ενέκρινε η διοίκηση και, όταν χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδα μονάδων), μία εξήγηση γιατί δικαιολογείται εκείνη η μεγαλύτερη περίοδο.
 - (iv) ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση κατά παρέκταση των προβλεπόμενων ταμιακών ροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και τη δικαιολογία για τη χρήση συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τις βιομηχανίες, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες λειτουργεί η οντότητα ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται.
 - (v) Το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που εφαρμόζονται στις προβλέψεις ταμιακών ροών.
- (ε) αν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Αν η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης δεν έχει προσδιοριστεί με τη χρήση μιας παρατηρήσιμης αγοραίας τιμής για τη μονάδα (ομάδα μονάδων), θα γνωστοποιούνται και οι ακόλουθες πληροφορίες:
 - (i) μία περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βασίσει τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο.
 - (ii) μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (των αξιών) που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες (οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθεί τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

(στ) αν μία λογικά πιθανή μεταβολή μιας βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση βάσει τον προσδιορισμό του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας (ομάδας μονάδων) θα συντελούσε στο να υπερβεί η λογιστική αξία της μονάδας (ομάδας μονάδων) το ανακτήσιμο ποσό της:

(i) το ποσό κατά το οποίο το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) υπερβαίνει τη λογιστική αξία της.

(ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή.

(iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης εκείνης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) να ισοδυναμεί με τη λογιστική αξία της.

135. Αν μέρος ή ολόκληρη η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη ζωή επιμερίζεται σε πολλαπλές μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδες μονάδων) και το ποσό που επιμερίζεται κατ'αυτόν τον τρόπο σε κάθε μονάδα (ομάδα μονάδων) δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οντότητας, το γεγονός αυτό θα γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) αυτές. Επιπρόσθετα, αν τα ανακτήσιμα ποσά οποιωνδήποτε εκ των μονάδων (ομάδων μονάδων) εκείνων βασίζονται στις ίδιες βασικές παραδοχές και η συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οντότητας, η οντότητα θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με:

(α) τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) εκείνες.

(β) τη συνολική λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε στις μονάδες (ομάδες μονάδων) εκείνες.

(γ) μία περιγραφή των βασικών παραδοχών.

(δ) μία περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό των αξιών που προσδίδονται σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν την εμπειρία του παρελθόντος ή, αν αρμόζει, ακολουθούν τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πως και γιατί διαφέρουν από την εμπειρία του παρελθόντος ή τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης.

(ε) αν μία λογικά πιθανή μεταβολή των βασικών παραδοχών θα συντελούσε στο να υπερβεί το σύνολο των λογιστικών αξιών των μονάδων (ομάδων μονάδων) το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών τους:

(i) το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες τους.

(ii) την αξία (τις αξίες) που αποδόθηκε (αποδόθηκαν) στη βασική παραδοχή (στις βασικές παραδοχές).

(iii) το ποσό κατά το οποίο η αξία (οι αξίες) που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή (στις βασικές παραδοχές) πρέπει να αλλάξει, μετά την ενσωμάτωση κάθε συνακόλουθης επίδρασης της αλλαγής στις υπόλοιπες μεταβλητές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού, ούτως ώστε το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) να ισοδυναμεί με το σύνολο των λογιστικών αξιών τους.

136. Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (ομάδας μονάδων) μπορεί, σύμφωνα με την παράγραφο 24 ή 99, να μεταφερθεί εις νέον και να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Όταν συμβαίνει αυτό, οι πληροφορίες για εκείνη την ομάδα (ομάδα μονάδων) που ενσωματώνεται στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 134 και 135, σχετίζονται με τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού που μεταφέρθηκε εις νέον.

IAS 36

137. Το Επεξηγηματικό Παράδειγμα 9 επεξηγεί τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 134 και 135.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

138. Αν η οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του Δ.Π.Χ.Π. 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία.
139. Σε διαφορετική περίπτωση, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:
- (α) στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004
- και
- (β) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.
140. Οι οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 139 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις το παρόντος Προτύπου πριν τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 139. Όμως, αν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος εκείνες, θα εφαρμόσει επίσης τα Δ. Π. Χ. Α 3 και ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 36 (ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΟ 1998)

141. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (εκδοθέν το 1998).

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

IAS 36

**Η Χρήση Τεχνικών Προσδιορισμού της Παρούσας Αξίας για την Επμέτρηση της Αξίας
Λόγω Χρήσης**

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του Προτύπου. Παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση τεχνικών προσδιορισμού της παρούσας αξίας για την προσμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης. Στην οδηγία χρησιμοποιείται ο όρος «περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζεται εξίσου σε μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων που απαρτίζει μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών.

Τα στοιχεία μιας επμέτρησης της παρούσας αξίας

A1. Τα ακόλουθα στοιχεία μαζί αποτυπώνουν τις οικονομικές διαφορές μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων:

- (α) η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών, ή σε πιο πολυσύνθετες περιπτώσεις, των σειρών των μελλοντικών ταμιακών ροών όπου η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο,
 - (β) οι προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος αυτών των ταμιακών ροών,
 - (γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς,
 - (δ) η τιμή για τη φέρουσα αβεβαιότητα που είναι ενσωματωμένη στο περιουσιακό στοιχείο
- και
- (ε) άλλοι παράγοντες που δεν είναι πάντοτε προσδιορισμοί (όπως η έλλειψη ρευστότητας) και τους οποίους οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό της αξίας των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

A2. Το παρόν προσάρτημα αντιπαραβάλλει δύο προσεγγίσεις του υπολογισμού της παρούσας αξίας, οι οποίες μπορούν αμφότερες να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, ανάλογα με τις συνθήκες. Σύμφωνα με τη «παραδοσιακή προσέγγιση», οι προσαρμογές για τους παράγοντες (β)-(ε) που περιγράφονται στην παράγραφο A1 ενσωματώνονται στον προεξοφλητικό συντελεστή. Σύμφωνα με την προσέγγιση των «αναμενόμενων ταμιακών ροών» οι παράγοντες (β), (δ) και (ε) δημιουργούν προσαρμογές κατά τον προσδιορισμό των προσαρμοσμένων για κινδύνους αναμενόμενων ταμιακών ροών. Όποια προσέγγιση και αν υιοθετήσει μία οντότητα για να απεικονίσει τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών, το αποτέλεσμα θα πρέπει να αντανακλά την αναμενόμενη παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών, ήτοι τον μέσο όρο όλων των πιθανών αποτελεσμάτων.

Γενικές Αρχές

A3. Οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών και των επιτοκίων θα κυμαίνονται ανάλογα με την τις συνθήκες που περιβάλλουν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Όμως, οι ακόλουθες γενικές αρχές διέπουν κάθε εφαρμογή μεθόδων παρούσας αξίας στην επμέτρηση περιουσιακών στοιχείων:

- (α) τα επιτόκια που χρησιμοποιούνται για την προεξόφληση ταμιακών ροών θα πρέπει να ακολουθούν εκείνα που εμπεριέχονται στις εκτιμώμενες ταμιακές ροές. Διαφορετικά, η επίδραση ορισμένων παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά ή θα αγνοείται. Για παράδειγμα, ένα προεξοφλητικό επιτόκιο 12 τοις εκατό μπορεί να εφαρμοστεί στις συμβατικές ταμιακές ροές μιας απαίτησης δανείου. Το επιτόκιο εκείνο αντανάκλα τις προσδοκίες για μελλοντικές αθετήσεις υποχρεώσεων με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Το ίδιο όμως επιτόκιο 12 τοις εκατό δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται για την προεξόφληση αναμενόμενων ταμιακών ροών επειδή οι ταμιακές ροές αυτές ήδη αντανάκλουν παραδοχές για μελλοντικές αθετήσεις.
- (β) οι εκτιμώμενες ταμιακές ροές και οι προεξοφλητικοί συντελεστές θα πρέπει να είναι ελεύθερα προκαταλήμων και παραγόντων που δεν σχετίζονται με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, η σκόπιμη απόκρυψη του πραγματικού μεγέθους των καθαρών ταμιακών ροών για τη βελτίωση της φαινομενικής μελλοντικής κερδοφορίας ενός περιουσιακού στοιχείου εισάγει το στοιχείο της προκατάληψης στη μέτρηση.
- (γ) οι εκτιμώμενες ταμιακές ροές ή οι προεξοφλητικοί συντελεστές θα πρέπει να αντανάκλουν το φάσμα των πιθανών αποτελεσμάτων αντί ενός μεμονωμένου, ελάχιστου ή μέγιστου πιθανού ποσού.

IAS 36

Η παραδοσιακή μέθοδος και η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών στην παρούσα αξία

Παραδοσιακή Μέθοδος

- A4. Οι λογιστικές εφαρμογές της παρούσας αξίας χρησιμοποιούν παραδοσιακά μία μοναδική σειρά εκτιμώμενων ταμιακών ροών και ένα μοναδικό προεξοφλητικό συντελεστή, που συχνά περιγράφεται ως «ο συντελεστής που αντιστοιχεί στον κίνδυνο». Στην πράξη, η παραδοσιακή προσέγγιση υποθέτει ότι ένας μοναδικός πρότυπος κανόνας για τον προεξοφλητικό συντελεστή ενσωματώνει όλες τις προσδοκίες για τις μελλοντικές ταμιακές ροές και το κατάλληλο πριμ κινδύνου. Συνεπώς, η παραδοσιακή προσέγγιση δίνει περισσότερη έμφαση στην επιλογή του προεξοφλητικού συντελεστή.
- A5. Σε κάποιες περιπτώσεις, όπως όταν συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία είναι παρατηρήσιμα στην αγορά, η παραδοσιακή προσέγγιση εφαρμόζεται σχετικά εύκολα. Για περιουσιακά στοιχεία με συμβατικές ταμιακές ροές, ακολουθεί τον τρόπο με τον οποίο οι συμμετέχοντες στην αγορά περιγράφουν τα περιουσιακά στοιχεία, παραδείγματος χάρι «ομόλογο 12 τοις εκατό».
- A6. Όμως, η παραδοσιακή προσέγγιση μπορεί να μην καλύπτει επαρκώς κάποια σύνθετα προβλήματα προσμέτρησης, όπως τη μέτρηση μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, για τα οποία δεν υφίσταται αγορά ή συγκρίσιμο στοιχείο. Η ενδεδειγμένη αναζήτηση του «συντελεστή που αντιστοιχεί στον κίνδυνο» απαιτεί ανάλυση τουλάχιστον δύο στοιχείων – ενός περιουσιακού στοιχείου που υπάρχει στην αγορά και που έχει παρατηρήσιμο συντελεστή και του περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται. Ο κατάλληλος προεξοφλητικός συντελεστής για τις ταμιακές ροές που επιμετρώνται πρέπει να τεκμαίρεται από το παρατηρήσιμο επιτόκιο εκείνου του άλλου περιουσιακού στοιχείου. Για το συμπέρασμα αυτό, τα χαρακτηριστικά των ταμιακών ροών του άλλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι παρόμοια με εκείνα του περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται. Συνεπώς, κατά την επιμέτρηση θα:
- (α) προσδιορίζεται η σειρά των ταμιακών ροών προς προεξόφληση,
 - (β) προσδιορίζεται ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο στην αγορά που εμφανίζεται να έχει παρόμοια χαρακτηριστικά ταμιακών ροών,
 - (γ) συγκρίνονται οι σειρές των ταμιακών ροών των δύο στοιχείων για να βεβαιωθεί ότι είναι παρεμφερή (για παράδειγμα, αντιπροσωπεύουν αμφότερες οι σειρές συμβατικές ταμιακές ροές ή είναι η μία σειρά συμβατική ενώ η άλλη είναι εκτιμώμενη),
 - (δ) αξιολογείται αν στο ένα στοιχείο υπάρχει παράγοντας που δεν υπάρχει στο άλλο (για παράδειγμα, η ρευστότητα του ενός είναι μικρότερη του άλλου;)

και

- (ε) να εκτιμάται αν αμφότερες οι σειρές ταμιακών ροών είναι πιθανό να συμπεριφερθούν (ήτοι να διακυμανθούν) με παρόμοιο τρόπο κάτω από μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες.

Η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών

- A7. Η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών αποτελεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα πιο αποτελεσματικό εργαλείο μέτρησης απ'ότι η παραδοσιακή προσέγγιση. Κατά την ανάπτυξη μιας μέτρησης, η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών χρησιμοποιεί όλες τις προσδοκίες για τις πιθανές ταμιακές ροές αντί της μοναδικής πιο πιθανής ταμιακής ροής. Για παράδειγμα, μία ταμιακή ροή μπορεί να είναι NM100, NM200 ή NM300 με πιθανότητες 10 τοις εκατό, 60 τοις εκατό και 30 τοις εκατό, αντίστοιχα. Η αναμενόμενη ταμιακή ροή είναι NM220. Η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών συνεπώς διαφέρει από την παραδοσιακή προσέγγιση λόγω της εστίασης στην απευθείας ανάλυση των εν λόγω ταμιακών ροών και σε πιο σαφείς δηλώσεις παραδοχών που χρησιμοποιούνται στη μέτρηση.

- A8. Επίσης, η μέθοδος των αναμενόμενων ταμιακών ροών επιτρέπει τη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας όταν το χρονοδιάγραμμα των ταμιακών ροών δεν είναι βέβαιο. Για παράδειγμα, μία ταμιακή ροή των NM1 000 μπορεί να ληφθεί σε ένα, δύο ή τρία χρόνια με πιθανότητες 10 τοις εκατό, 60 τοις εκατό και 30 τοις εκατό, αντίστοιχα. Το παράδειγμα που ακολουθεί δείχνει τον υπολογισμό της αναμενόμενης παρούσας αξίας στην περίπτωση αυτή.

Παρούσα αξία των NM1 000 σε 1 χρόνο με 5 %	NM952,38	
Πιθανότητα	10,00 %	NM95,24
Παρούσα αξία των NM1 000 σε 2 χρόνια με 5,25 %	NM902,73	
Πιθανότητα	60,00 %	NM541,64
Παρούσα αξία των NM1 000 σε 3 χρόνια με 5,50 %	NM851,61	
Πιθανότητα	30,00 %	NM255,48
		<u>NM892,36</u>
	Αναμενόμενη παρούσα αξία	<u>NM892,36</u>

- A9. Η αναμενόμενη παρούσα αξία των NM892,36 διαφέρει από την παραδοσιακή έννοια της καλύτερης εκτίμησης των NM902,73 (η πιθανότητα του 60 τοις εκατό) Η εφαρμογή του παραδοσιακού υπολογισμού της παρούσας αξίας στο παράδειγμα αυτό απαιτεί να ληφθεί μία απόφαση σχετικά με τα πιθανά χρονοδιαγράμματα που πρέπει να χρησιμοποιηθούν και, κατά συνέπεια, δεν θα αντανάκλυνε τις πιθανότητες άλλων χρονοδιαγραμμάτων. Αυτό συμβαίνει διότι ο προεξοφλητικός συντελεστής στον παραδοσιακό υπολογισμό της παρούσας αξίας δεν μπορεί να αντανάκλα τις αβεβαιότητες του χρονοδιαγράμματος.

- A10. Η χρήση των πιθανοτήτων αποτελεί βασικό στοιχείο της προσέγγισης των αναμενόμενων ταμιακών ροών. Κάποιοι αμφισβητούν αν η χρήση των πιθανοτήτων σε εξαιρετικά υποκειμενικούς υπολογισμούς οδηγεί στην ύπαρξη μεγαλύτερης ακρίβειας απ'ότι υπάρχει στην πραγματικότητα. Όμως, η ορθή εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου (καθώς περιγράφεται στην παράγραφο Α6), απαιτεί τις ίδιες εκτιμήσεις και την ίδια υποκειμενικότητα χωρίς να παρέχει την ίδια διαφάνεια στους υπολογισμούς που παρέχει η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμιακών ροών.

- A11. Πολλές εκτιμήσεις που έχουν αναπτυχθεί στην τρέχουσα πρακτική ήδη ενσωματώνουν ανεπίσημα τα στοιχεία των αναμενόμενων ταμιακών ροών. Επιπρόσθετα, οι λογιστές συχνά αντιμετωπίζουν την ανάγκη να μετρήσουν ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας περιορισμένες πληροφορίες για τις πιθανότητες προβλεπόμενων ταμιακών ροών. Για παράδειγμα, ένας λογιστής μπορεί να αντιμετωπίσει τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (α) Το εκτιμώμενο ποσό είναι μεταξύ NM50 και NM250, αλλά κανένα ποσό της σειράς δεν είναι περισσότερο πιθανό από κάποιο άλλο ποσό. Βάσει εκείνης της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι $NM150 [(50 + 250)/2]$.
- (β) το εκτιμώμενο ποσό είναι μεταξύ NM50 και NM250, αλλά το πιο πιθανό ποσό είναι NM100. Όμως, οι πιθανότητες του κάθε ποσού είναι άγνωστες. Βάσει εκείνης της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι $NM133,33 [(50 + 100 + 250)/3]$.
- (γ) το εκτιμώμενο ποσό θα είναι NM50 (πιθανότητα 10 τοις εκατό), NM250 (πιθανότητα 30 τοις εκατό) ή NM100 (πιθανότητα 60 τοις εκατό). Βάσει αυτής της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι $NM140 [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

Σε κάθε περίπτωση, η εκτιμώμενη ταμιακή ροή είναι πιθανό να παρέχει μία καλύτερη εκτίμηση της αξίας από το ελάχιστο, πιο πιθανό ή μέγιστο ποσό λαμβανόμενο μόνο του.

- A12. Η εφαρμογή μιας προσέγγισης αναμενόμενων ταμιακών ροών υπόκειται σε περιορισμό κόστους-οφέλους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα μπορεί να έχει πρόσβαση σε εκτεταμένη πληροφόρηση και να είναι σε θέση να αναπτύξει πολλά σενάρια ταμιακών ροών. Σε άλλες περιπτώσεις, η οντότητα μπορεί να μην είναι σε θέση να αναπτύξει τίποτα περισσότερο από γενικές καταστάσεις σχετικά με τη μεταβλητότητα των ταμιακών ροών χωρίς να επιβαρυνθεί με σημαντικό κόστος. Η οντότητα πρέπει να αντισταθμίσει το κόστος της απόκτησης νέων πληροφοριών έναντι τις επιπρόσθετες αξιοπιστίας που η πληροφόρηση εκείνη θα προσθέσει στη μέτρηση.

IAS 36

- A13. Κάποιοι υποστηρίζουν ότι οι μέθοδοι των αναμενόμενων ταμιακών ροών είναι ακατάλληλες για την επιμέτρηση ενός μοναδικού στοιχείου ή ενός στοιχείου με περιορισμένα πιθανά αποτελέσματα. Παραθέτουν ένα παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου με δύο πιθανά αποτελέσματα: μία πιθανότητα 90 τοις εκατό ότι οι ταμιακές ροές θα είναι NM10 και μία πιθανότητα 10 τοις εκατό ότι οι ταμιακές ροές θα είναι NM1 000. Παρατηρούν ότι η αναμενόμενη ταμιακή ροή στο παράδειγμα αυτό είναι NM109 και επικρίνουν το αποτέλεσμα αυτό διότι δεν αντιπροσωπεύει κανένα από τα ποσά που μπορεί τελικά να καταβληθούν.
- A14. Οι ισχυρισμοί όπως εκείνος που μόλις επισημάνθηκε αντικατοπτρίζουν μία υποκείμενη διαφωνία με το στόχο της μέτρησης. Αν ο στόχος είναι η συσώρευση του κόστους που θα πραγματοποιηθεί, οι αναμενόμενες ταμιακές ροές μπορεί να μην παρέχουν μία αντιπροσωπευτικά αξιόπιστη εκτίμηση του αναμενόμενου κόστους. Όμως, ο στόχος του παρόντος Προτύπου είναι η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου. Το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου αυτού δεν είναι πιθανό να είναι NM10, αν και πρόκειται για την πιο πιθανή ταμιακή ροή. Αυτό συμβαίνει επειδή η μέτρηση των NM10 δεν ενσωματώνει την αβεβαιότητα των ταμιακών ροών στην επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου. Αντίθετα, οι αβέβαιες ταμιακές ροές παρουσιάζονται ως βέβαιες. Καμία λογική οντότητα δεν θα πωλούσε ένα περιουσιακό στοιχείο με αυτά τα χαρακτηριστικά προς NM10.

Προεξοφλητικός συντελεστής

- A15. Όποια μέθοδος και αν υιοθετήσει η οντότητα για την επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, τα επιτόκια που θα χρησιμοποιούνται για την προεξόφληση των ταμιακών ροών δεν θα πρέπει να αντανakλούν κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμιακών ροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά.
- A16. Όταν ένας ειδικός συντελεστής ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμο από την αγορά, η οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Ο σκοπός είναι να προσδιορίσει, όσο είναι δυνατό, μία αγοράία εκτίμηση:
- (α) της διαχρονικής αξίας του χρήματος για τις περιόδους μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου,
 - και
 - (β) τους παράγοντες (β), (δ) και (ε) που περιγράφηκαν στην παράγραφο A1, στην έκταση κατά την οποία οι παράγοντες αυτοί δεν έχουν προκαλέσει προσαρμογές στον υπολογισμό των εκτιμώμενων ταμιακών ροών.
- A17. Ως ένα σημείο εκκίνησης για την εκτίμηση αυτή, η οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη τα ακόλουθα επιτόκια:
- (α) το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της οντότητας που προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση τεχνικών τέτοιων, όπως το Υπόδειγμα Αποτίμησης Κεφαλαιουχικών Περιουσιακών Στοιχείων (Capital Asset Pricing Model),
 - (β) το οριακό δανειστικό επιτόκιο της οντότητας,
 - και
 - (γ) άλλα δανειστικά επιτόκια της αγοράς.
- A18. Όμως, οι συντελεστές αυτοί πρέπει να προσαρμόζονται:
- (α) για να αντανakλούν τον τρόπο που η αγορά θα εκτιμούσε τους ειδικούς κινδύνους που συνδέονται με τις προβλεπόμενες ταμιακές ροές του περιουσιακού στοιχείου,
 - και
 - (β) για να αποκλείουν τους κινδύνους που δεν συνδέονται με τις εκτιμώμενες ταμιακές ροές του περιουσιακού στοιχείου ή για τις οποίες οι εκτιμώμενες ταμιακές ροές έχουν προσαρμοστεί.

Προσοχή θα πρέπει να δίδεται σε κινδύνους τέτοιους, όπως ο κίνδυνος της χώρας, ο κίνδυνος συναλλάγματος, και ο κίνδυνος τιμών.

- A19. Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι ανεξάρτητο της κεφαλαιακής δομής της οντότητας και του τρόπου που η οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου, γιατί οι μελλοντικές ταμιακές ροές που αναμένονται να προκύψουν από ένα περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτώνται από τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου.
- A20. Η παράγραφος 55 απαιτεί το προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί να είναι συντελεστής προ φόρων. Συνεπώς, όταν η βάση που χρησιμοποιείται για του υπολογισμό του επιτοκίου είναι μετά το φόρο, αυτή η βάση προσαρμόζεται για να αντανακλά ένα επιτόκιο προ φόρου.
- A21. Η οντότητα κανονικά χρησιμοποιεί ένα μόνο προεξοφλητικό επιτόκιο για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Όμως, η οντότητα χρησιμοποιεί διαφορετικά προεξοφλητικά επιτόκια για διάφορες μελλοντικές περιόδους, όταν η αξία λόγω χρήσης, είναι ευαίσθητη σε μία διαφορά κινδύνων, για διάφορες περιόδους ή στη δομή των όρων των επιτοκίων.
-

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

Τροποποίηση του ΔΛΠ 16

Η τροποποίηση στο παρόν προσάρτημα θα εφαρμόζεται όταν η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Θα αντικατασταθεί όταν το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) τεθεί σε ισχύ. Το προσάρτημα αυτό αντικαθιστά τις συνακόλουθες τροποποιήσεις του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) επί του ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (εκδοθέν το 1998). Το ΔΛΠ 36 (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) ενσωματώνει τις απαιτήσεις των παραγράφων σε αυτό το προσάρτημα. Κατά συνέπεια, οι τροποποιήσεις του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) δεν είναι απαραίτητες από τη στιγμή που η οντότητα υπάγεται στο ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004). Έτσι, το προσάρτημα αυτό εφαρμόζεται μόνο σε οντότητες που επιλέγουν να εφαρμόσουν το ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος του.

B1 Το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις τροποποιείται ως ακολούθως.

Στο Προσάρτημα, η παράγραφος Α4 τροποποιείται ως εξής:

A4. Το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (εκδοθέν το 1998) τροποποιείται ως ακολούθως:

Στο Πρότυπο, οι παράγραφοι 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 και 104 τροποποιούνται ως εξής:

4. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό (εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα Πρότυπα, όπως τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις. Όμως, η διαπίστωση αν και κατά πόσο ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, εξαρτάται από τη βάση που χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί η εύλογη αξία:

...

9. **Κατά την εκτίμηση, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:**

...

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

...

(στ) **σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένονται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει και προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγούμενως αναμενόμενη ημερομηνία**

και

...

34. Προβλέψεις ταμιακών εκροών περιλαμβάνουν τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να επιμερίζονται σε μία λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

37. **Οι μελλοντικές ταμιακές ροές θα εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές ή εκροές που αναμένονται να προκύψουν από:**

...

(β) **τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου.**

38. Επειδή οι μελλοντικές ταμιακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:

...

- (β) μελλοντικές ταμιακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή τις σχετιζόμενες ταμιακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από τις εκροές αυτές.

41. Έως ότου η οντότητα πραγματοποιήσει ταμιακές εκροές που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελειών που σχετίζονται με την ταμιακή εκροή (βλέπε Προσάρτημα Α, Παράδειγμα 6).

42. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν μελλοντικές ταμιακές εκροές που είναι αναγκαίες για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να απορρεύσουν από το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Όταν μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών απαρτίζεται από περιουσιακά στοιχεία με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, που είναι όλες απαραίτητες για τη συνεχιζόμενη λειτουργία της μονάδας, η αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων με πιο σύντομες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης της μονάδας κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που συνδέονται με τη μονάδα. Ομοίως, όταν ένα μεμονωμένο στοιχείο αποτελείται από συνιστώμενα μέρη με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, η αντικατάσταση των συνιστώμενων μερών με συντομότερες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που δημιουργούνται από το περιουσιακό στοιχείο.

59. **Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων άμεσα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις). Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το άλλο Πρότυπο.**

96. **Κατά την εκτίμηση, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, η οντότητα θα εξετάζει, κατ' ελάχιστον, τις ακόλουθες ενδείξεις:**

...

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- (δ) **σημαντικές μεταβολές, με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, κατά την έκταση στην οποία ή κατά τρόπο με τον οποίο, το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί ή να αναβαθμιστεί η απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η λειτουργία στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο**

και

...

104. **Μία αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο άμεσα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου θα αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το άλλο Πρότυπο.**

Άλλα Περιουσιακά Στοιχεία

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-7
Ορισμοί	8-17
Άλλα περιουσιακά στοιχεία	9-17
Αναγνωριστικότητα	11-12
Έλεγχος	13-16
Μελλοντικά οικονομικά οφέλη	17
Αναγνώριση και επιμέτρηση	18-67
Διακεκριμένη απόκτηση	25-32
Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων	33-43
Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων	35-41
Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτώμενο έργο έρευνας και ανάπτυξης εν εξελίξει	42-43
Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης	44
Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων	45-47
Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία	48-50
Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία	51-67
Φάση έρευνας	54-56
Φάση Ανάπτυξης	57-64
Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου	65-67
Αναγνώριση μιας δαπάνης	68-71
Δαπάνες παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία	71
Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	72-87
Μέθοδος κόστους	74
Μέθοδος αναπροσαρμογής	75-87
Ωφέλιμη ζωή	88-96
Άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές	97-106
Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης	97-99
Υπολειμματική αξία	100-103
Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης	104-106

	Σημεία
Άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστες ωφέλιμες ζωές	107-110
Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής	109-110
Δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας – ζημίες απομείωσης	111
Αποσύρσεις και διαθέσεις	112-117
Γνωστοποίηση	118-128
Γενικά	118-123
Άυλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής	124-125
Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης	126-127
Άλλες πληροφορίες	128
Μεταβατικές διατάξεις και ημερομηνία έναρξης ισχύος	129-132
Ανταλλαγές όμοιων περιουσιακών στοιχείων	131
Πρόωρη Εφαρμογή	132
Ανάκληση του ΔΛΠ 38 (εκδοθέν το 1998)	133

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 (1998) 'Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία και θα πρέπει να εφαρμόζεται:

- (α) κατά την απόκτηση σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.
- (β) σε όλα τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία, για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί όπως μία οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός:

(α) άυλων περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο σκοπό ενός άλλου Προτύπου,

IAS 38

(β) *χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*

και

(γ) *μεταλλευτικών δικαιωμάτων και δαπανών για εξερεύνηση ή ανάπτυξης και εξόρυξης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων.*

3. Αν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:
- (α) στα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μία οντότητα για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης (βλέπε ΔΛΠ 2 Αποθέματα και ΔΛΠ 11 Συμβάσεις Κατασκευής).
 - (β) στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (βλέπε ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος).
 - (γ) στις μισθώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 Μισθώσεις.
 - (δ) στα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλέπε ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους).
 - (ε) σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καθώς προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 39. Η αναγνώριση και επιμέτρηση κάποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτεται από το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και το ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες.
 - (στ) στην υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων).
 - (ζ) στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης και άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστικά συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια. Το Δ.Π.Χ.Π. 4 θέτει συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης για εκείνα τα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης αλλά όχι για εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Συνεπώς οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.
 - (η) σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως διαθέσιμα προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες.
4. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μία νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει αμφότερα άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό. Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό λογισμικό για ένα ηλεκτρονικά ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο, που δεν μπορεί να λειτουργεί χωρίς αυτό το ειδικό λογισμικό, είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του σχετικού ενσώματου ηλεκτρονικού στοιχείου και αντιμετωπίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Το ίδιο ισχύει για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν το λογισμικό δεν είναι ένα αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.
5. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.
6. Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

7. Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός Προτύπου μπορεί να υπάρχουν, αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με ένα διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στη λογιστική αντιμετώπιση της εξερεύνησης ή ανάπτυξης και εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των ασφαλιστήριων συμβολαίων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβόλαια. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (τέτοια όπως ηλεκτρονικό λογισμικό) και άλλα κόστη (τέτοια όπως κόστη εκκίνησης), σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή από ασφαλιστικούς φορείς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Μία ενεργός αγορά είναι μία αγορά όπου όλες οι κατώτερω προϋποθέσεις συντρέχουν:

- (α) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,
 (β) πρόθυμοι αγοραστής και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή

και

- (γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η ημερομηνία της συμφωνίας για μία συνένωση επιχειρήσεων είναι η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται μία ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων επιχειρήσεων και, στην περίπτωση των οντοτήτων των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια, η ημερομηνία που ανακοινώνεται δημόσια. Σε περίπτωση επιθετικής αγοράς εταιρίας, η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται ουσιαστική συμφωνία μεταξύ των συνενωμένων μερών είναι η ημερομηνία κατά την οποία ένας επαρκής αριθμός των ιδιοκτητών της αποκτώμενης έχουν αποδεχθεί την προσφορά του αποκτώντος ώστε ο αποκτών να αποκτήσει τον έλεγχο της αποκτώμενης.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος:

- (α) που ελέγχεται από μία οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων

και

- (β) από τον οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένη απόσβεσης και κάθε σωρευμένη ζημίας απομείωσης αυτού

Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμιακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του η, όταν αρμόζει, το ποσό που αποδίδεται σε εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις άλλων Δ.Π.Χ.Π., παραδείγματος χάρι του Δ.Π.Χ.Π. 2, Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών.

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιαστικά βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

IAS 38

Ειδική αξία είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιορισμένα ποσά χρήματος.

Έρευνα είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης.

Υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε επί του παρόντος από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα

ή

(β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

9. Οι οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων πηγών πόρων τέτοιων, όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων (συμπεριλαμβανομένων σημάτων προϊόντων και εκδοτικών τίτλων). Κοινά παραδείγματα στοιχείων που εμπερικλείονται σε αυτές τις γενικές επικεφαλίδες είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, υποθηκικά δικαιώματα εξυπηρέτησης, άδειες αλιείας, εισαγωγικές ποσοτώσεις, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, εμπιστοσύνη πελατών, μερίδια αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς.
10. Μερικά μόνο από τα στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 9 πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή, αναγνωρισιμότητα, έλεγχο πάνω σε ένα πόρο και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Αν ένα στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου δεν πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικώς, αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως, αν το στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπε παράγραφο 68).

Αναγνωρισιμότητα

11. Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί όπως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μία καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαίτερος. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ'είδαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μία πληρωμή κατά τη συνένωση επιχειρήσεων.

12. Το περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας κατά τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

(α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση

ή

(β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Έλεγχος

13. Η οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που είναι εκτελεστά δικαστικώς. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, το δικαστικώς εκτελεστό ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο.
14. Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια.
15. Η οντότητα μπορεί να έχει μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη από εκπαίδευση. Η οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις δεξιότητές του σε αυτήν. Όμως, συνήθως μία οντότητα έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μία ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και από εκπαίδευση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για έναν όμοιο λόγο, ορισμένο διευθυντικό ή τεχνικό χάρισμα είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν αυτό προστατεύεται από νόμιμα δικαιώματα χρήσης του και λήψης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται από αυτό και, επίσης πληροί τα υπόλοιπα σημεία του ορισμού.
16. Η οντότητα μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την οντότητα. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων για προστασία ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οντότητα, η οντότητα συνήθως έχει ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία (χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις συναλλαγών για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οντότητα είναι παρόλ'αυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή οι πράξεις συναλλαγών αυτές αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις διαχωρίζονται, οι πελατειακές σχέσεις αυτές εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη

17. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μία παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τα μελλοντικά κόστη παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

18. Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μία οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί:

(α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους 8-17)

και

(β) τα κριτήρια αναγνώρισης (βλέπε παραγράφους 21-23).

Η απαίτηση αυτή ισχύει για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου και για τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του.

19. Οι παράγραφοι 25-32 ασχολούνται με την εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί ξεχωριστά και οι παράγραφοι 33-43 ασχολούνται με την εφαρμογή σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων. Η παράγραφος 44 ασχολείται με την αρχική επιμέτρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν με κρατική επιχορήγηση, οι παράγραφοι 45-47 με ανταλλαγές άυλων περιουσιακών στοιχείων και οι παράγραφοι 48-50 με τον χειρισμό της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας. Οι παράγραφοι 51-67 ασχολούνται με την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση των εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων

20. Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες – δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου – θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου. Με συνέπεια προς την παράγραφο 63, μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αποκτηθέντα είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης.

21. **Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν:**

(α) **πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και**

και

(β) **το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.**

22. **Η οντότητα πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διεύθυνσης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.**

23. Η οντότητα χρησιμοποιεί κρίση για να εκτιμήσει τον βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις κατά το χρόνο της αρχικής αναγνώρισης, δίδοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

24. **Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος.**

Διακεκριμένη απόκτηση

25. Κανονικά, η τιμή που καταβάλει η οντότητα ώστε να αποκτήσει διακεκριμένα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντανakλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανakλάται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 (α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται ξεχωριστά.
26. Επί πλέον, το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ξεχωριστά μπορεί συνήθως να επιμετράται αξιόπιστα. Αυτό συμβαίνει ειδικά, όταν το τίμημα της αγοράς είναι με τη μορφή μετρητών ή άλλων χρηματικών περιουσιακών στοιχείων.
27. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ξεχωριστά εμπεριέχει:
- (α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς, μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών
 - και
 - (β) κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση του.
28. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους είναι:
- (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους*) που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.
 - (β) οι επαγγελματικές αμοιβές που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου
 - και
 - (γ) το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου.
29. Παραδείγματα δαπανών που δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:
- (α) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης),
 - (β) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού)
 - και
 - (γ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.
30. Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επαναποδέκτησης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου:
- (α) τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα
 - και
 - (β) οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου.

IAS 38

31. Κάποιες δραστηριότητες δημιουργούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τις δραστηριότητες για την ανάπτυξη. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.
32. Αν πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται πέραν των κανονικών πιστωτικών ορίων, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης, εκτός αν κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με τον χειρισμό της κεφαλαιοποίησης που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού.

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

33. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά τις προσδοκίες της αγοράς για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα. Με άλλα λόγια, η επίδραση της πιθανότητας αντανακλάται στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της πιθανότητας για αναγνώριση της παραγράφου 21 (α) θεωρείται πάντοτε ότι ικανοποιείται για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.
34. Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το Δ.Π.Χ.Π. 3, ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο, διακεκριμένα από την εύλογη αξία, ένα έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου, αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου πληροί προϋποθέσεις για ορισμό ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν:

(α) πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο

και

(β) είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων

35. Η εύλογη αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων μπορεί συνήθως να επιμετρηθεί με αρκετή αξιοπιστία ώστε να αναγνωριστεί διακεκριμένα από την εύλογη αξία. Όταν, για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, υπάρχει μία σειρά πιθανών αποτελεσμάτων με διαφορετικές πιθανότητες, η αβεβαιότητα αυτή εντάσσεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας του στοιχείου, αντί να αποδεικνύει την αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
36. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό ενώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, ένας τίτλος περιοδικού μπορεί να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από τη σχετιζόμενη βάση δεδομένων των συνδρομητών ή ένα εμπορικό σήμα για φυσικό μεταλλικό νερό μπορεί να σχετίζεται με μία συγκεκριμένη πηγή και να μην μπορεί να πωληθεί ξεχωριστά από την πηγή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει την ομάδα των περιουσιακών στοιχείων ως ένα ενιαίο στοιχείο διακεκριμένα από την εύλογη αξία αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των περιουσιακών στοιχείων της ομάδας δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

37. Ομοίως, οι όροι «εμπορικό σήμα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα των εμπορικών και άλλων σημάτων, Όμως, ο πρώτος είναι γενικά όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα (ή σήμα τεχνικής εξυπηρέτησης) και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους, τις συνταγές και της τεχνικής εμπειρογνομosύνης. Ο αποκτών αναγνωρίζει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο μία ομάδα συμπληρωματικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που συνιστούν ένα σήμα αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων δεν επιμετρώνται αξιόπιστα. Αν οι μεμονωμένες εύλογες αξίες των συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα, ο αποκτών δύναται να τις αναγνωρίσει ως ενιαίο περιουσιακό στοιχείο εφόσον τα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές.
38. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και είτε:
- (α) δεν μπορεί να διαχωριστεί είτε
- (β) μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων ανταλλαγής για τα ίδια η παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η εκτίμηση της εύλογης αξίας με διαφορετικό τρόπο θα συνεπάγετο τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών.
39. Οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργός αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου (βλέπε επίσης παράγραφο 78). Η κατάλληλη αγοραία τιμή είναι συνήθως η τρέχουσα τιμή προσφοράς. Αν τρέχουσες προσφερόμενες τιμές δεν είναι διαθέσιμες, η τιμή της πλέον πρόσφατης όμοιας συναλλαγής μπορεί να παρέχει μία βάση από την οποία να εκτιμάται η εύλογη αξία, με την προϋπόθεση ότι δεν υπήρξε μία ουσιώδης μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες μεταξύ της ημερομηνίας της συναλλαγής και της ημερομηνίας κατά την οποία εκτιμάται η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου.
40. Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του είναι το ποσό που η οντότητα θα είχε πληρώσει γι'αυτό κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενη στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα των πρόσφατων συναλλαγών για όμοια περιουσιακά στοιχεία.
41. Οι οντότητες που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα. Αυτές οι τεχνικές μπορεί να χρησιμοποιούνται για αρχική επιμέτρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε σε μία συνένωση επιχειρήσεων, αν επιδίωξη τους είναι να εκτιμούν την εύλογη αξία και αν αυτές αντανakλούν τρέχουσες συναλλαγές και πρακτικές του κλάδου στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο. Στις τεχνικές αυτές περιλαμβάνονται, όταν αρμόζει:
- (α) η χρήση συντελεστώνπολλαπλασιασμούπου αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς σε δείκτες που οδηγούν την κερδοφορία του περιουσιακού στοιχείου (όπως έσοδα, μερίδιο αγοράς και κέρδη εκμετάλλευσης) ή τα έσοδα από δικαιώματα που θα μπορούσαν να αποκτηθούν από την παραχώρηση των δικαιωμάτων του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε έτερο μέρος σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (όπως κατά την προσέγγιση «απαλλαγή μέσω δικαιωμάτων»)
- ή
- (β) η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτώμενο έργο έρευνας και ανάπτυξης εν εξελίξει

42. **Δαπάνες για έρευνα ή ανάπτυξη που:**

- (α) **σχετίζονται με έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μία συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο**

και

- (β) **πραγματοποιούνται μετά την απόκτηση του έργου θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 54-62.**

IAS 38

43. Η εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 54-62 σημαίνει ότι οι μεταγενέστερες δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν σε έργο έρευνας και ανάπτυξης που βρίσκεται σε εξέλιξη και το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μία συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο:
- (α) αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνη που αφορά την έρευνα,
 - (β) αναγνωρίζονται ως δαπάνες όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνες που αφορούν την ανάπτυξη που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο της παραγράφου 57
- και
- (γ) προστίθενται στη λογιστική αξία του αποκτώμενου έργου έρευνας ή ανάπτυξης αν είναι δαπάνη που αφορά την ανάπτυξη η οποία πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 57.

Απόκτηση μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης

44. Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί, όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία οντότητα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοστώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*, η οντότητα μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει τόσο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία αρχικά. Αν η οντότητα επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, η οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε μία τεκμαρτή αξία (σύμφωνα με τον άλλο χειρισμό που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 20) πλέον κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται.

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

45. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλά σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται στην εύλογη αξία εκτός αν (α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή (β) δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.
46. Η οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:
- (α) η σύνθεση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος και το ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου
- ή
- (β) η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής
- και
- (γ) η διαφορά του (α) ή του (β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανακλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

47. Η παράγραφος 21 (β) ορίζει ειδικώς ότι προϋπόθεση της αναγνώρισης άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να επιμετράται αξιόπιστα. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την αποτίμηση του κόστους εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

48. **Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν θα αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο.**
49. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης αυτού του Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μία αναγνωρίσιμη πηγή πόρων (ήτοι δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.
50. Διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να καταγράψουν μία σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της οντότητας. Όμως τέτοιες διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

51. Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στο:
- (α) να διαπιστώνεται αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη
- και
- (β) να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση και την αρχική επιμέτρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις και οδηγίες των παραγράφων 52-67 για όλα τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

52. Η οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:
- (α) μία φάση έρευνας
- και
- (β) μία φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα» και «ανάπτυξη» ορίζονται, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μία ευρύτερη έννοια για το σκοπό αυτού του Προτύπου.

53. Αν η οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως αν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

IAS 38

Φάση έρευνας

54. Άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν θα αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή φάσεις έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.
55. Στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.
56. Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:
- (α) δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων,
 - (β) η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων,
 - (γ) η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες
- και
- (δ) η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Φάση Ανάπτυξης

57. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν, η οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:
- (α) την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
 - (β) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό.
 - (γ) την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
 - (δ) πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
 - (ε) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
 - (στ) την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του.
58. Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος, η οντότητα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αυτό γιατί η φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος είναι περισσότερο προωθημένη παρά η φάση έρευνας.

59. Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:
- (α) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων,
 - (β) ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία,
 - (γ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή και
 - (δ) ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.
60. Για να αποδείξει η οντότητα πως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που πρόκειται να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο με τη χρησιμοποίηση των αρχών του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Αν το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών του ΔΛΠ 36.
61. Διαθεσιμότητα πόρων για ολοκλήρωση, χρησιμοποίηση και απόκτηση των ωφελειών από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποδεικνύεται, για παράδειγμα, από ένα επιχειρησιακό πρόγραμμα που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της οντότητας να εξασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα αποδεικνύει τη διαθεσιμότητα της εξωτερικής χρηματοδότησης με την εξασφάλιση ενδείξεων για τη θέληση του δανειστή να χρηματοδοτήσει το πρόγραμμα.
62. Τα κοστολογικά συστήματα της οντότητας μπορεί συχνά να αποτιμούν αξιόπιστα το κόστος της δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά, όπως μισθί και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται για να εξασφαλίσουν συγγραφικά δικαιώματα ή άδειες ή ανάπτυξη ηλεκτρονικού λογισμικού.
63. ***Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν θα αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.***
64. Δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

65. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου για το σκοπό της παραγράφου 24 είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης των παραγράφων 21, 22 και 57. Η παράγραφος 71 απαγορεύει επαναφορά δαπανών που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως ως έξοδα.
66. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους είναι:
- (α) το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
 - (β) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους*) που προκύπτουν άμεσα από την δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου,

IAS 38

(γ) οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων

και

(δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού, καθορίζει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως στοιχείο του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

67. Τα ακόλουθα δεν είναι συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου:

(α) έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτές οι δαπάνες μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση,

(β) καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση

και

(γ) δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα που επεξηγεί την Παράγραφο 65

Μία οντότητα αναπτύσσει μία νέα παραγωγική διαδικασία. Κατά τη διάρκεια του 20X5 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν NM 1 000 (*), από τις οποίες NM900 πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1 Δεκεμβρίου 20X5 και NM 100 πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1 Δεκεμβρίου 20X5 και 31 Δεκεμβρίου 20X5. Η οντότητα είναι σε θέση να αποδείξει ότι, κατά την 1 Δεκεμβρίου 20X5, η παραγωγική διαδικασία πληρούσε τα κριτήρια για αναγνώριση ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Το ανακτήσιμο ποσό της τεχνολογίας που ενσωματώθηκε στη διαδικασία (συμπεριλαμβάνοντας μελλοντικές ταμιακές εκροές για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται ότι είναι NM500

Στο τέλος του 20X5, η παραγωγική διαδικασία καταχωρείται ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με ένα κόστος NM100 (δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που τα κριτήρια αναγνώρισης πληρούνταν, τουτέστιν, 1 Δεκεμβρίου 20X5). Οι δαπάνες NM900 που πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1 Δεκεμβρίου 20X5 αναγνωρίζονται ως έξοδα, γιατί τα κριτήρια αναγνώρισης δεν πληρούνταν μέχρι την 1 Δεκεμβρίου 20X5. Αυτές οι δαπάνες δεν αποτελούν μέρος του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας που αναγνωρίστηκε στον ισολογισμό.

Κατά τη διάρκεια του 20X6 πραγματοποιήθηκαν δαπάνες NM2 000. Στο τέλος του 20X6 το ανακτήσιμο ποσό της τεχνολογίας που ενσωματώνεται στη διαδικασία (συμπεριλαμβάνοντας μελλοντικές ταμιακές εκροές για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται να είναι NM1 900.

Στο τέλος του 20X6, το κόστος της παραγωγικής διαδικασίας είναι NM2 100 (NM100 δαπάνες που αναγνωρίστηκαν στο τέλος του 20X5 πλέον NM2 000 δαπάνες που αναγνωρίστηκαν στο 20X6). Η οντότητα αναγνωρίζει μία ζημία απομείωσης ύψους NM200 για να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της διαδικασίας πριν από τη ζημία απομείωσης (NM2 100) στο ανακτήσιμο ποσό της (NM1 900). Αυτή η ζημία απομείωσης θα αναστραφεί σε μία επόμενη περίοδο, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης του ΔΛΠ 36.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

68. Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

(α) αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης (βλέπε παραγράφους 18–67)

ή

(β) το στοιχείο αποκτάται μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων).

(*) Σε αυτό το Πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε (NM) «νομισματικές μονάδες»

69. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μία οντότητα, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωρισθεί. Στις περιπτώσεις αυτές, οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Για παράδειγμα, εκτός αν αποτελεί μέρος του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, οι δαπάνες για έρευνα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται (βλέπε παράγραφο 54). Άλλα παραδείγματα δαπανών που αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν:
- (α) δαπάνες για δραστηριότητες εκκίνησης (ήτοι κόστη εκκίνησης), εκτός αν αυτές οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις. Τα κόστη εκκίνησης μπορεί να αποτελούνται από κόστη εγκατάστασης όπως νομικά κόστη και κόστη γραμματείας που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση μιας νομικής οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης ή επιχείρησης (ήτοι κόστη προ της έναρξης) ή δαπάνες για την εκκίνηση νέων λειτουργιών ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (ήτοι κόστη προ της λειτουργίας).
 - (β) δαπάνες εκπαίδευσης.
 - (γ) δαπάνες διαφήμισης και/ή προώθησης.
 - (δ) δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οντότητας.
70. Η παράγραφος 68 δεν αποκλείει αναγνώριση μιας προπληρωμής ως ενός περιουσιακού στοιχείου, όταν η πληρωμή για την παράδοση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί πριν από την παράδοση των εμπορευμάτων ή την παροχή των υπηρεσιών.

Δαπάνες παρελθόντος που δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία

71. **Δαπάνες, για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχαν αναγνωρισθεί ως έξοδα δεν θα αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία.**

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

72. **Η οντότητα θα επιλέγει ως λογιστική της πολιτική τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 74 ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής της παραγράφου 75. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.**
73. Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οντότητας. Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διάφορες ημερομηνίες.

Μέθοδος κόστους

74. **Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.**

Μέθοδος αναπροσαρμογής

75. **Μετά την αρχική αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, η εύλογη αξία θα προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μη διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.**

IAS 38

76. Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπεται:
- (α) την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία
 - ή
 - (β) την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.
77. Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς αναγνωριστεί στο κόστος. Όμως, αν μόνο μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, για το λόγο ότι το περιουσιακό στοιχείο δεν πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας (βλέπε παράγραφο 65), η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχε παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό (βλέπε παράγραφο 44).
78. Είναι ασύνηδες μια ενεργός αγορά με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στην παράγραφο 8 να υπάρχει για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μολονότι αυτό μπορεί να συμβεί. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μία ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοστώσεις παραγωγής. Όμως, μία ενεργός αγορά δεν μπορεί να υπάρχει για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικά δικαιώματα και δικαιώματα έκδοσης ταινιών, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικά σήματα, γιατί κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό. Επίσης, μολονότι άυλα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται και πωλούνται και συμβάσεις διαπραγματεύονται μεταξύ κατ' ιδίαν αγοραστών και πωλητών, οι συναλλαγές αυτές είναι σχετικά σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που καταβάλλεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου. Τέλος, οι τιμές συχνά δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό.
79. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μία περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ενέχουν ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις σε εύλογη αξία δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία με μόνο ασήμαντες διακυμάνσεις σε εύλογη αξία.
80. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, κάθε σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής:
- (α) είτε αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του,
 - (β) είτε συμφιζείται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.
81. **Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σε μια κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, για το λόγο ότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημία απομείωσης.**
82. **Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί εφεξής να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης απόσβεσης και κάθε μεταγενέστερης σωρευμένης ζημίας απομείωσης.**
83. Το γεγονός ότι δεν υπάρχει πλέον μία ενεργός αγορά για ένα αναπροσαρμοσμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να δείχνει ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και ότι χρειάζεται να εξεταστεί, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.
84. Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργός αγορά σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία.

85. *Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.*
86. *Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απευθείας στην καθαρή θέση στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.*
87. Το σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, όταν πραγματοποιηθεί η διαφορά. Το σύνολο της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Όμως, μέρος της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιηθεί, καθώς το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό της διαφοράς που πραγματοποιείται είναι η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε αναγνωριστεί με βάση το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Η μεταφορά από τα «πλεονάσματα αναπροσαρμογής» στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

88. *Η οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Η οντότητα θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμιακές εισροές για την οντότητα.*
89. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται (βλέπε παραγράφους 97-106) και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται (βλέπε παραγράφους 107-110). Τα Επεξηγηματικά Παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν Πρότυπο επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.
90. Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβανομένων:
- (α) της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά από μία άλλη διευθυντική ομάδα,
 - (β) των συνηθισμένων κύκλων παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο βάσει ευρέως διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο,
 - (γ) της τεχνικής, τεχνολογικής ή άλλων τύπων απαξίωσης,
 - (δ) της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο,
 - (ε) τις αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών,
 - (στ) του επιπέδου των δαπανών συντήρησης που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο,
 - (ζ) της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και τα νομικά ή όμοια όρια που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων
- και
- (η) αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

IAS 38

91. Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνον εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της οντότητας να φθάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.
92. Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία, στο ηλεκτρονικό λογισμικό και πολλά άλλα, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη.
93. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή έστω και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μία συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μίας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη.
94. **Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νόμιμα δικαιώματα δεν θα υπερβαίνει την περίοδο που ισχύουν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα μεταβιβάζονται για περιορισμένη χρονική περίοδο που δύναται να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει την περίοδο (τις περιόδους) ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις που υποστηρίζουν την ανανέωση από την οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος.**
95. Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οντότητα. Η περίοδος κατά την οποία η οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.
96. Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μία οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος:
- (α) υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναίνεσει,
 - (β) υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοδήποτε απαιτούμενοι όροι για την ανανέωση
- και
- (γ) το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

ΑΨΑΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ

Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης

97. Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (η που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπέσιμες Δραστηριότητες. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η δαπάνη της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

98. Μία ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται βασισμένη στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μία μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μία μέθοδο απόσβεσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.
99. Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μία παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλέπε ΔΛΠ 2 Αποθέματα).

Υπολειμματική αξία

100. **Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:**

(α) **υπάρχει μία δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του**

ή

(β) **υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:**

(i) **η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά**

και

(ii) **πίθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.**

101. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Μία υπολειμματική αξία εκτός από μηδέν δείχνει ότι η οντότητα αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

102. Μία εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση με τη χρήση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για την πώληση ενός παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και που έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές, που θα χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία αναθεωρείται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους. Μία μεταβολή της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

103. Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης

104. **Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης θα μεταβάλλεται κατ' ακολουθία. Αν έχει υπάρξει μία ουσιαστική μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται έτσι ώστε να αντανάκλα το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.**

IAS 38

105. Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι ορθή. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.
106. Σύντομο χρόνο, το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένονται να εισρεύσουν στην οντότητα από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι μία μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου είναι κατάλληλη παρά μία σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι, όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μία άδεια αναβάλλεται σε αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συνθετικών στοιχείων ενός επιχειρησιακού προγράμματος. Στην περίπτωση αυτή, οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μη λαμβάνονται μέχρι τις τελευταίες περιόδους.

ΆΛΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΕΣ ΩΦΕΛΙΜΕΣ ΖΩΕΣ

107. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται.
108. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων, η οντότητα απαιτείται να εξετάζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους
- (α) ετησίως
- και
- (β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

109. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται θα επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής για εκείνο το στοιχείο. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.
110. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η οντότητα εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με τη λογιστική αξία του και αναγνωρίζοντας οποιαδήποτε θετική διαφορά σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ – ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

111. Για να προσδιορίσει πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων. Εκείνο το Πρότυπο εξηγεί πώς και πότε η οντότητα αναθεωρεί η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

112. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα διαγράφεται:

(α) κατά τη διάθεση

ή

(β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.

113. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν θα αναγνωρίζονται στα έσοδα.
114. Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης τέτοιου στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.
115. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 21 η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστούμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικώς.
116. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.
117. Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως προοριζόμενο για πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Γενικά

118. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:
- (α) αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
 - (β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές,
 - (γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροισμένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου,
 - (δ) το συγκεκριμένο κονδύλιο (τα συγκεκριμένα κονδύλια) της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται,
 - (ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:
 - (i) προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
 - (ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,
 - (iii) αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 75, 85 και 86 και από ζημιές απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (αν υπάρχουν),

IAS 38

- (iv) *ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),*
- (v) *ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),*
- (vi) *κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου,*
- (vii) *τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οντότητας*

και

(viii) *άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.*

119. Μία κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις μιας οντότητας. Παραδείγματα ιδιαίτερων κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:

- (α) εμπορικά σήματα,
- (β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους έκδοσης,
- (γ) λογισμικό,
- (δ) άδειες και παραχωρήσεις χρήσης δικαιωμάτων,
- (ε) συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης,
- (στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα

και

- (ζ) *άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.*

Οι κατηγορίες που αναφέρονται ανωτέρω διαχωρίζονται (συναθροίζονται) σε μικρότερες (μεγαλύτερες) κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε περισσότερο σχετικές πληροφορίες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

120. Η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 118 (ε) (iii)-(v).

121. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μία ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μία ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:

- (α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου,
- (β) στη μέθοδο απόσβεσης

ή

- (γ) στην υπολειμματική αξία.

122. Η οντότητα θα γνωστοποιεί επίσης τα ακόλουθα:

- (α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει αξιολογηθεί ως έχων αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική αξία εκείνου του περιουσιακού στοιχείου και τους λόγους που υποστηρίζουν την αξιολόγηση της αόριστης ωφέλιμης ζωής. Γνωστοποιώντας αυτούς τους λόγους, η οντότητα θα περιγράψει τον παράγοντα (ή τους παράγοντες) που έπαιξαν ένα σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό ότι το περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή.
- (β) μία περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε κατ' ιδίαν άυλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.
- (γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω μίας κρατικής επιχορήγησης και αρχικώς αναγνωρίστηκαν στην εύλογη αξία (βλέπε παράγραφο 44):
 - (i) την εύλογη αξία που αρχικώς αναγνωρίστηκε για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
 - (ii) τη λογιστική αξία τουςκαι
 - (iii) αν επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.
- (δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- (ε) το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

123. Όταν η οντότητα περιγράφει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ως αόριστο, η οντότητα λαμβάνει υπόψη τον πίνακα των παραγόντων στην παράγραφο 90.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

124. Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπίζονται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- (α) κατά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων:
 - (i) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
 - (ii) τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων,και
 - (iii) τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αναγνώριση, με τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 74,
 - (β) το ποσό του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που αφορά στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και οποιονδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους
- και
- (γ) τις μεθόδους και τις σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για την εκτίμηση των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων.

125. Μπορεί να είναι αναγκαίο να συναθροίζονται οι κατηγορίες των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες για λόγους γνωστοποιήσεων. Όμως, κατηγορίες δεν συναθροίζονται, αν αυτό θα κατέληγε στη ενοποίηση μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει ποσά αποτιμώμενα σύμφωνα με τις μεθόδους του κόστους και της αναπροσαρμογής.

IAS 38

Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

126. **Η οντότητα θα γνωστοποιεί το άθροισμα των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκε ως ένα έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.**

127. Τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης συνθέτουν όλες οι δαπάνες που άμεσα αφορούν τις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης (βλέπε παραγράφους 66-67 για οδηγίες σχετικά με τον τύπο των δαπανών που συμπεριλαμβάνεται για το σκοπό της απαίτησης γνωστοποίησης της παραγράφου 126).

Άλλες πληροφορίες

128. Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεώνεται, να δίδει τις ακόλουθες πληροφορίες:

(α) μία περιγραφή κάθε πλήρως αποσβεσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου που είναι ακόμη σε χρήση

και

(β) μία σύντομη περιγραφή των σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οντότητα, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία, γιατί δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος Προτύπου ή γιατί είχαν αγοραστεί ή δημιουργηθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία που εκδόθηκε το 1998.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

129. **Αν η οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Π. 3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του Δ.Π.Χ.Π. 3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία. Συνεπώς, η οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές των αναγνωρισμένων της άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.**

130. Σε διαφορετική περίπτωση, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

(α) στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004

και

(β) στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31 Μαρτίου 2004. Συνεπώς, η οντότητα δεν θα προσαρμόζει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Ανταλλαγές όμοιων περιουσιακών στοιχείων

131. Η απαίτηση των παραγράφων 129 και 130(β) να εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό μελλοντικά σημαίνει ότι εάν μία ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων επιμετρήθηκε πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος Προτύπου βάσει της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, η οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ώστε να αντανάκλα την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Πρόωρη Εφαρμογή

IAS 38

132. Οι οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 130 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις το παρόντος Προτύπου πριν τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 130. Όμως, αν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος εκείνες, θα εφαρμόσει επίσης τα Δ.Π.Χ.Π. 3 και ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 38 (ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΟ 1998)

133. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 'Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία (εκδοθέν το 1998).
-