

Επίσημη Εφημερίδα L 394

της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Έκδοση
στην ελληνική γλώσσα

Νομοθεσία

47ο έτος

31 Δεκεμβρίου 2004

Περιεχόμενα

I Πράξεις για την ισχύ των οποίων απαιτείται δημοσίευση

- ★ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2238/2004 της Επιτροπής, 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 το ΔΠΧΠ 1, τα ΔΛΠ 1 έως 10, 12 έως 17, 19 έως 24, 27 έως 38, 40 και 41, καθώς και τις διερμηνείες ΜΕΔ 1 έως 7, 11 έως 14, 18 έως 27 και 30 έως 33 ⁽¹⁾ 1

⁽¹⁾ Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ

Τιμή: 30,00 EUR

EL

Οι πράξεις οι τίτλοι των οποίων έχουν τυπωθεί με ημίμαυρα στοιχεία αποτελούν πράξεις τρεχούσης διαχείρισεως που έχουν θεσπισθεί στο πλαίσιο της γεωργικής πολιτικής και είναι γενικά περιορισμένης χρονικής ισχύος.

Οι τίτλοι όλων των υπολοίπων πράξεων έχουν τυπωθεί με μαύρα στοιχεία και επισημαίνονται με αστερίσκο.

I

(Πράξεις για την ισχύ των οποίων απαιτείται δημοσίευση)

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 2238/2004 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 το ΔΠΧΠ 1, τα ΔΛΠ 1 έως 10, 12 έως 17, 19 έως 24, 27 έως 38, 40 και 41, καθώς και τις διερμηνείες ΜΕΔ 1 έως 7, 11 έως 14, 18 έως 27 και 30 έως 33

(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 18 Δεκεμβρίου 2003, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB - International Accounting Standard Board) δημοσίευσε δεκατρία αναθεωρημένα διεθνή λογιστικά πρότυπα και ανήγγειλε την κατάργηση του ΔΛΠ 15 - Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών. Σκοπός της αναθεώρησης ήταν η βελτίωση της ποιότητας και της συνοχής του συνόλου των υφιστάμενων διεθνών λογιστικών προτύπων.
- (3) Γενικά, η βελτίωση αυτή αποσκοπούσε στον περιορισμό ή την εξάλειψη των εναλλακτικών χειρισμών, των επαναλήψεων και των συγκρούσεων κανόνων στο εσωτερικό των προτύπων, καθώς και στην αντιμετώπιση ορισμένων θεμάτων σύγκλισης και τη βελτίωση της διάρθρωσης των ισχυόντων ΔΛΠ. Επιπλέον, το IASB ενσωμάτωσε στα βελτιωμένα πρότυπα τις υφιστάμενες διερμηνείες προκειμένου να αυξήσει τη διαφάνεια, τη συνοχή και την πληρότητά τους.

(4) Οι διαβουλεύσεις με τεχνικούς εμπειρογνώμονες του τομέα επιβεβαίωσαν ότι τα αναθεωρημένα ΔΛΠ πληρούν τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 κριτήρια υιοθέτησης, και ιδίως την απαίτηση να προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον.

(5) Η υιοθέτηση προτύπων στο πλαίσιο «σχεδίων βελτίωσης» συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις σε άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες προκειμένου να διασφαλιστεί η συνοχή του συνόλου των προτύπων. Αυτές οι τροποποιήσεις αφορούν το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) 1, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 και 41 και τις διερμηνείες της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (ΜΕΔ) 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 και 32. Με την υιοθέτηση αυτών των προτύπων παύουν να ισχύουν οι διερμηνείες ΜΕΔ 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 και 33.

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

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

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

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

⁽¹⁾ 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. 2237/2004 (ΕΕ L 393 της 31.12.2004, σ. 1).

1. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 και 40 αντικαθίστανται από το κείμενο που περιλαμβάνεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

2. Το ΔΛΠ 15 και οι διερμηνείες ΜΕΔ 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 και 33 καταργούνται.
3. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 1 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 12, 19, 34, 35 και 41 προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
4. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 2 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 14 και 34 προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
5. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 8 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στο ΔΠΧΠ 1, στα ΔΛΠ 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37 και 38 και στις διερμηνείες ΜΕΔ 12, 13, 21, 22, 25, 27 και 31 προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
6. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 10 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 22, 35 και 37 προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
7. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 16 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στο ΔΠΧΠ 1, στα ΔΛΠ 14, 34, 36, 37 και 38 και στις διερμηνείες ΜΕΔ 13, 21 και 32 προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
8. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 21 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στο ΔΠΧΠ 1, στα ΔΛΠ 7, 12, 29, 34, 38 και 41 και στη διερμηνεία ΜΕΔ 7 προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
9. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 24 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 30 προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
10. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 27 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 22 και στη διερμηνεία ΜΕΔ 12 προκειμένου να εξασφαλιστεί η συνοχή μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων.
11. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 31 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στη διερμηνεία ΜΕΔ 13 προκειμένου να εξασφαλιστεί 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

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΛΠ	Όνομασία
ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
ΔΛΠ 2	Αποθέματα
ΔΛΠ 8	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
ΔΛΠ 16	Ενσώματα πάγια
ΔΛΠ 17	Μισθώσεις
ΔΛΠ 21	Επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
ΔΛΠ 27	Ενοποιημένες και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
ΔΛΠ 31	Δικαιώματα σε κοινοπραξίες
ΔΛΠ 33	Κέρδη ανά μετοχή
ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε ακίνητα

IAS 1

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-6
Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων	7
Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις	8-10
Ορισμοί	11-12
Γενικές αρχές	13-41
Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.	13-22
Συνεχιζόμενη δραστηριότητα	23-24
Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων	25-26
Ομοιομορφία της παρουσίασης	27-28
Ουσιαστικότητα και ολότητα	29-31
Συμψηφισμός	32-35
Συγκριτική πληροφόρηση	36-41
Δομή και περιεχόμενο	42-126
Εισαγωγή	42-43
Εξαιρέτηση των οικονομικών καταστάσεων	44-48
Καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς	49-50
Ισολογισμός	51-77
Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων	51-56
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	57-59
Βραχυπρόθεσμες νποχρεώσεις	60-67
Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού	68-73
Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις	74-77
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	78-95
Κέρδος ή ζημία περιόδου	78-80
Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων	81-85
Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις (προσάρτημα)	86-95
Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων	96-101
Κατάσταση ταμιακών ροών	102

	Σημεία
Σημειώσεις	103-126
Δομή	103-107
Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών	108-115
Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων	116-124
Άλλες γνωστοποιήσεις	125-126
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	127
Ανάκληση του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 1997)	128

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 1997): *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. **Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).**
3. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά*. Ωστόσο, οι παράγραφοι 13-41 εφαρμόζονται σε τέτοιες χρηματοοικονομικές αναφορές. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*.
4. Το ΔΛΠ 30 *Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Ομοίων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων* προσδιορίζει επιπρόσθετες απαιτήσεις για τις τράπεζες και τα παρόμοια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συναφείς με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.
5. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.
6. Ομοίως, οντότητες που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση* (ήτοι κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (ήτοι κάποιες συλλογικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

IAS 1

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

7. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οντότητας. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οντότητας:
- (α) τα περιουσιακά στοιχεία,
 - (β) τις υποχρεώσεις,
 - (γ) τα ίδια κεφάλαια,
 - (δ) τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών και,
 - (ε) άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,
- και
- (στ) τις ταμιακές ροές.

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

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

8. **Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:**
- (α) **ισολογισμό,**
 - (β) **κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,**
 - (γ) **κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:**
 - (i) **όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,**

είτε

 - (ii) **τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,**
 - (δ) **κατάσταση ταμιακών ροών**
- και,
- (ε) **σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες εξηγηματικές σημειώσεις**
9. Πολλές οντότητες παρουσιάζουν, πέραν των οικονομικών καταστάσεων, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησής τους, που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της οντότητας, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η αναφορά αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:
- (α) των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική επίδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, της ανταπόκρισης της οντότητας σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της οντότητας για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα,
 - (β) οι πηγές χρηματοδότησης της οντότητας και η στοχευόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια
- και
- (γ) οι πόροι της οντότητας που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

(α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

και,

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Σημαντικός Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

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

12. Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων δηλώνει στην παράγραφο 25 ότι «οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια» Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

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

13. Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες καθώς τίθενται στο Πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
14. Μία οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π. ΧΑ. θα προβεί σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δε θα απεικονίζονται ως σύμμορφες με τα Δ.Π. ΧΑ. εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α.

IAS 1

15. Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις, μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Δ.Π.Χ.Α. Μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μία οντότητα:
- (α) επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη* Το ΔΛΠ 8 θέτει μία ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο,
 - (β) παρουσιάζει πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση,
 - (γ) παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οντότητας.
16. *Ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές δεν αποκαθίστανται είτε με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.*
17. *Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, η οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη με τον τρόπο που καθορίζεται στην παράγραφο 18 αν έτσι απαιτεί, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο.*
18. *Όταν μία οντότητα παρεκκλίνει από απαίτηση ενός Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με την παράγραφο 17, θα γνωστοποιεί:*
- (α) *ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,*
 - (β) *ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα Πρότυπα και Διερμηνείες, με εξαίρεση την παρέκκλιση από μία συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση,*
 - (γ) *τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας από την οποία η οντότητα έχει παρεκκλίνει, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανομένου του χειρισμού που το Πρότυπο ή η Διερμηνεία θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο και το χειρισμό που υιοθετήθηκε*
- και*
- (δ) *για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί σύμφωνα με την απαίτηση.*
19. *Όταν μία οντότητα έχει παρεκκλίνει από απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας σε προγενέστερη περίοδο, και η παρέκκλιση αυτή επιδρά στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις για την τρέχουσα περίοδο, θα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που τίθενται στις παραγράφους 18(γ) και (δ).*
20. Η παράγραφος 19 εφαρμόζεται, για παράδειγμα, όταν μία οντότητα παρέκκλινε σε προγενέστερη περίοδο από απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας περί αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων και η παρέκκλιση αυτή επηρεάζει την αποτίμηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

21. Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε Πρότυπο ή Διερμηνεία θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο Πλαίσιο, αλλά το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο απαγορεύει την παρέκκλιση από την απαίτηση, η οντότητα στη μέγιστη δυνατή έκταση θα μειώσει τις απόψεις της συμμόρφωσης με το πλαίσιο που αντιλαμβάνεται ως παραπλανητικές γνωστοποιώντας:
- (α) τον τίτλο του εν λόγω Προτύπου ή Διερμηνείας, το είδος της απαίτησης και το λόγο για τον οποίο η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι η συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή είναι τόσο παραπλανητική υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες που έρχεται σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο
- και
- (β) για κάθε παρουσιάζομενη περίοδο, τις προσαρμογές σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που η διοίκηση έχει συμπεράνει θα ήταν απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
22. Για τον σκοπό των παραγράφων 17-21, ένα στοιχείο πληροφόρησης θα αντέβαινε προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όταν δεν παρουσιάζει ακριβοδίκαια τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που είτε εμφανίζεται να αντιπροσωπεύει ή που θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αντιπροσωπεύει και συνεπώς, θα ήταν πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση αν η συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση Προτύπου ή Διερμηνείας θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται από το Πλαίσιο, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη:
- (α) γιατί ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων δεν επιτυγχάνεται υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες
- και
- (β) πώς οι περιστάσεις της οντότητας διαφέρουν από εκείνες άλλων οντοτήτων, οι οποίες συμμορφώνονται με την απαίτηση. Αν άλλες οντότητες σε παρόμοιες συνθήκες συμμορφώνονται με την απαίτηση, υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι η συμμόρφωση της οντότητας με την απαίτηση δε θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων καθώς τίθεται στο Πλαίσιο.

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

23. Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός αν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή από το να πράξει έτσι. Όταν κατά την πραγματοποίησή της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιοότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οντότητα δε θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.
24. Κατά την εκτίμηση για το αν συντρέχει η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το μέλλον, το οποίο πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, χωρίς να περιορίζεται στο διάστημα αυτό. Το βάθος της σχετικής έρευνας εξαρτάται από τα δεδομένα σε κάθε περίπτωση. Όταν μια επιχείρηση έχει ένα παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δε χρειάζεται μεγάλη ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η λογιστική βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη έναν ευρύ κύκλο παραγόντων, που σχετίζονται με την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, τα προγράμματα εξόφλησης χρεών και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι η ορθή.

Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων

25. Η οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών.
26. Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

IAS 1

Ομοιομορφία της παρουσίασης

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

(α) **είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 ή**

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

28. Μια σημαντική απόκτηση ή διάθεση ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να υπαγορεύει την ανάγκη διαφορετικής παρουσίασης των καταστάσεων αυτών. Μία οντότητα αλλάζει την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων μόνον εφόσον η νέα παρουσίαση παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση που είναι περισσότερο χρήσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και η αναθεωρημένη δομή πιθανολογείται ότι θα συνεχιστεί, ώστε να μη φθίρειται η συγκρισιμότητα. Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές στην παρουσίαση, μία οντότητα επανακατατάσσει τη συγκριτική πληροφόρησή της σύμφωνα με τις παραγράφους 38 και 39.

Ουσιαστικότητα και ολότητα

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

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

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

Συμψηφισμός

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

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

34. Το ΔΛΠ 18, Έσοδα, προσδιορίζει τα έσοδα και απαιτεί να προσμετρώνται στην εύλογη αξία του τιμήματος που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο, αφού ληφθούν υπόψη τα ποσά των εμπορικών εκπτώσεων ή εκπτώσεων τζίρου που παραχωρεί η οντότητα. Μία οντότητα αναλαμβάνει, κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δε δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι συναφείς των κύριων δραστηριοτήτων που δημιουργούν έσοδα. Τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών παρουσιάζονται, όταν αυτή η παρουσίαση αντανακλά την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ύστερα από τον συμψηφισμό κάθε εσόδου με τις σχετικές δαπάνες που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή. Για παράδειγμα:

(α) κέρδη και ζημιές από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των επενδύσεων και των λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται αφού από το προϊόν της διάθεσης αφαιρεθεί η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και οι σχετικές δαπάνες πώλησης

- (β) δαπάνη που σχετίζεται με πρόβλεψη που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απατήσεις* και αποζημιώνεται με συμβατικό διακανονισμό με τρίτο μέρος (για παράδειγμα μία εγγύηση προμηθευτή) μπορεί να συμψηφιστεί με τη σχετική αποζημίωση.
35. Επιπροσθέτως, κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μία ομάδα ομοίων συναλλαγών απεικονίζονται σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση. Τέτοια κέρδη και ζημίες ωστόσο απεικονίζονται ξεχωριστά αν είναι σημαντικά.

Συγκριτική πληροφόρηση

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

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

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

(α) το είδος της επανακατάταξης,

(β) το ποσό κάθε στοιχείου ή κατηγορία στοιχείων που επανακατατάσσεται

και

(γ) τους λόγους της επανακατάταξης.

39. **Όταν είναι ανέφικτο να επαναταξινομηθεί η συγκριτική πληροφόρηση, η οντότητα θα γνωστοποιεί:**

(α) τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η επανακατάταξη

και

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

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

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

ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Εισαγωγή

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

IAS 1

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

Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

44. **Οι οικονομικές καταστάσεις θα εξατομικεύονται σαφώς και θα διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδιο δημοσιευόμενο έντυπο.**
45. Τα Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζονται μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι σε άλλες πληροφορίες που παρουσιάζονται σε ετήσια αναφορά ή σε άλλο έγγραφο. Συνεπώς, είναι σημαντικό οι χρήστες να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες που καταρτίστηκαν με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. από άλλες πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες στους χρήστες, αλλά δεν αποτελούν αντικείμενο των απαιτήσεων αυτών.
46. **Κάθε στοιχείο που συγκροτεί τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύεται σαφώς. Επιπρόσθετα, οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει προεχόντως να εκτίθενται με εμφανή τρόπο και να επαναλαμβάνονται, όταν είναι αναγκαίο για την πρόβουσα κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται:**
- (α) **το όνομα της αναφέρουσας οντότητας ή άλλος προσδιορισμός της ταυτότητας και κάθε αλλαγή των πληροφοριών αυτών συγκριτικά με την προηγούμενη ημερομηνία ισολογισμού,**
 - (β) **αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την οντότητα μεμονωμένα ή όμιλο οντοτήτων,**
 - (γ) **την ημερομηνία του ισολογισμού ή της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, ανάλογα με εκείνο το στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων,**
 - (δ) **το νόμισμα παρουσίασης καθώς προσδιορίζεται στο ΔΛΠ 21, Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος,**
 - (ε) **ο βαθμός της στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.**
47. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 46 αντιμετωπίζονται συνήθως με την παρουσίαση των κατά σελίδα επικεφαλίδων και των συντετμημένων επικεφαλίδων των στηλών σε κάθε σελίδα των οικονομικών καταστάσεων. Απαιτείται κρίση για να προσδιοριστεί ο καλύτερος τρόπος παρουσίασης τέτοιων πληροφοριών. Για παράδειγμα, όταν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται ηλεκτρονικά, μπορεί να μη χρησιμοποιούνται πάντα χωριστές σελιδοποιήσεις, οπότε τα ανωτέρω στοιχεία παρουσιάζονται αρκετά συχνά για να εξασφαλίζουν μια κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.
48. Οι οικονομικές καταστάσεις συχνά γίνονται περισσότερο κατανοητές με την παρουσίαση πληροφοριών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδων του νομίσματος παρουσίασης. Αυτό είναι αποδεκτό εφόσον γνωστοποιείται ο βαθμός στρογγυλοποίησης στην παρουσίαση και δεν παραλείπονται απαραίτητες πληροφορίες.

Καλυπτόμενη περίοδος αναφοράς

49. **Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν η ημερομηνία του ισολογισμού μιας οντότητας αλλάζει και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτος, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:**
- (α) **Το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος**
- και**
- (β) **το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, της κατάστασης ταμιακών ροών και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι εξ'ολοκλήρου συγκρίσιμα.**

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

Ισολογισμός

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

51. **Η οντότητα θα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ως ξεχωριστές κατατάξεις στην όψη του ισολογισμού της σύμφωνα με τις παραγράφους 56-67 εκτός όταν μία παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική. Όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις θα παρουσιάζονται γενικά κατά σειρά ρευστότητας.**
52. **Ανεξάρτητα από την υιοθετημένη μέθοδο παρουσίασης, για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν εντός**
α) δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού και β) περισσότερο από δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα θα γνωστοποιεί το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί ή να διακανονιστεί μετά την πάροδο των δώδεκα μηνών.
53. Όταν η οντότητα παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε ένα σαφώς εξατομικευμένο κύκλο εκμετάλλευσης, η χωριστή κατάταξη των κυκλοφορούντων και των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στην όψη του ισολογισμού, παρέχει χρήσιμες πληροφορίες με το διαχωρισμό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που συνεχώς ανακυκλώνονται ως κεφάλαιο κίνησης, από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται στις μακροπρόθεσμες δραστηριότητες της οντότητας. Αυτή η κατάταξη επίσης φανερώνει τα περιουσιακά στοιχεία που αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα στον τρέχοντα κύκλο εκμετάλλευσης και τις υποχρεώσεις που οφείλονται να διακανονιστούν μέσα στην ίδια περίοδο.
54. Για κάποιες οντότητες, όπως είναι τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, η παρουσίαση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά αύξουσα ή φθίνουσα σειρά ρευστότητας παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική από την παρουσίαση κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων διότι η οντότητα δεν παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε καθαρά εξατομικευμένο κύκλο εκμετάλλευσης.
55. Με την εφαρμογή της παραγράφου 51, η οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάσει κάποια περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με τη χρήση της κατάταξης κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων και κάποια άλλα με τη σειρά ρευστότητάς τους όταν αυτό εξασφαλίζει την αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Η ανάγκη μιας μικτής βάσης για τους σκοπούς της παρουσίασης μπορεί να προκύψει όταν η οντότητα έχει διαφοροποιημένες δραστηριότητες.
56. Πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες λήξης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ρευστότητας και της φερεγγυότητας μιας οντότητας. Το ΔΛΠ 32 απαιτεί γνωστοποίηση των ημερομηνιών λήξης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τις εμπορικές και άλλες απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιλαμβάνουν τις εμπορικές υποχρεώσεις και άλλους πληρωτέους λογαριασμούς. Άσχετα αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα στοιχεία, είναι επίσης χρήσιμη η παροχή πληροφοριών για την αναμενόμενη ημερομηνία ρευστοποίησης και διακανονισμού των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως είναι τα αποθέματα και οι προβλέψεις. Για παράδειγμα, μια οντότητα γνωστοποιεί το ποσό των αποθεμάτων, που αναμένεται να ρευστοποιηθεί σε χρόνο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

57. **Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία:**
- (α) **αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,**
- (β) **κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,**

IAS 1

(γ) **αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού**

ή

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

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

58. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «μη κυκλοφορούντα» για να συμπεριλάβει ενσώματα, άυλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής.
59. Ο κύκλος εκμετάλλευσης της οντότητας είναι ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και της ρευστοποίησής τους σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών. Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις) που πωλούνται, αναλώνονται ή ρευστοποιούνται στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η ρευστοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας αυτής κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Αποτίμηση) και το κυκλοφορών τμήμα των μη κυκλοφορούντων χρηματοοικονομικών μέσων.

Βραχυπρόθεσμες γποχρεώσεις

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

(α) **αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,**

(β) **κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,**

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

ή

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

Όλα οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

61. Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί και κάποια δεδουλευμένα κόστη μισθοδοσίας και λοιπές δαπάνες εκμετάλλευσης, συνιστούν τμήμα του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της οντότητας. Τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ακόμη και αν οφείλεται να διακανονιστούν σε χρόνο μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο ίδιος κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης ισχύει για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της οντότητας. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οντότητας δεν είναι σαφώς εξατομικευμένος, η διάρκεια του υποτίθεται ότι είναι δώδεκα μηνών.
62. Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δε διακανονίζονται ως μέρος του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, αλλά πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή διακατέχονται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς. Παραδείγματα αποτελούν οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις και το βραχυπρόθεσμο τμήμα των μη βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, τα πληρωτέα μερίσματα, οι φόροι εισοδήματος και άλλοι μη εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που παρέχουν χρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση (ήτοι δεν αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της οντότητας) και δεν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις παραγράφους 65 και 66.

63. Η οντότητα κατατάσσει τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αυτές ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και στην περίπτωση που:
- (α) η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών
- και
- (β) ολοκληρώνεται συμφωνία αναχρηματοδότησης ή επαναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης σε μακροπρόθεσμη βάση, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις.
64. Αν μία οντότητα αναμένει και έχει την ευχέρεια να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλήσει μία υποχρέωση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σύμφωνα με υφιστάμενο πιστοδοτικό όριο, κατατάσσει την υποχρέωση ως μη βραχυπρόθεσμη, ακόμη και αν θα έληγε σε μικρότερο χρονικό διάστημα διαφορετικά. Ωστόσο, όταν η αναχρηματοδότηση ή η μετακύλιση δεν είναι στην ευχέρεια της οντότητας (για παράδειγμα, δεν υπάρχει συμφωνία αναχρηματοδότησης), η δυνατότητα αναχρηματοδότησης δε λαμβάνεται υπόψη και η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη.
65. Όταν μία οντότητα αδειεί μία δέσμευση που απορρέει από μακροπρόθεσμη συμφωνία δανεισμού την ή πριν την ημερομηνία του ισολογισμού ώστε η υποχρέωση να καθίσταται άμεσα εξοφλήσιμη, η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη, έστω και αν ο δανειστής έχει συμφωνήσει, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, να μην απαιτήσει την πληρωμή εξαιτίας της αθέτησης. Η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη επειδή, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία αυτή.
66. Όμως, η υποχρέωση κατατάσσεται ως μη βραχυπρόθεσμη αν ο δανειστής συμφωνήσει μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού να παράσχει περίοδο χάριτος που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, στη διάρκεια της οποίας η οντότητα μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτηση και κατά τη διάρκεια της οποίας ο δανειστής δε δύναται να απαιτήσει την άμεση εξόφληση.
67. Αναφορικά με δάνεια που κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, εάν τα ακόλουθα γεγονότα λάβουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, τα γεγονότα εκείνα πληρούν τις προϋποθέσεις για γνωστοποίηση ως μη διορθωτικά γεγονότα σύμφωνα με το ΔΛΠ 10: *Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού*:
- (α) αναχρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση,
 - (β) αποκατάσταση αθέτησης μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού
- και
- (γ) η παροχή περιόδου χάριτος από δανειστή προκειμένου να διορθωθεί η αθέτηση μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού

68. Ο πίνακας του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:
- (α) ενσώματες ακινητοποιήσεις,
 - (β) επενδύσεις σε ακίνητα,
 - (γ) άυλα περιουσιακά στοιχεία,
 - (δ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (ε), (η) και (θ)),
 - (ε) επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης,
 - (στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,
 - (ζ) αποθέματα,
 - (η) εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις,
 - (ι) ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα,

IAS 1

- (ι) **εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί,**
- (ια) **προβλέψεις,**
- (ιβ) **χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία (δ), (στ) και (ζ)),**
- (ιγ) **υποχρεώσεις και απαιτήσεις για τρέχοντες φόρους, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος,**
- (ιδ) **αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12,**
- (ιε) **δικαιώματα μειοψηφίας, που παρουσιάζονται εντός της καθαρής θέσης**
- και**
- (ιστ) **εκδοθέν κεφάλαιο και αποθεματικά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας.**

69. **Επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια, επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού όταν μία τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οντότητας.**
70. **Όταν μία οντότητα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ως ξεχωριστές κατατάξεις στην όψη του ισολογισμού της, δεν θα εντάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (υποχρεώσεις), στην κατηγορία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων).**
71. Αυτό το Πρότυπο δεν περιγράφει την τάξη ή τη μορφή με την οποία τα στοιχεία πρέπει να παρουσιάζονται. Η παράγραφος 68 παρέχει απλώς έναν κατάλογο στοιχείων, που είναι επαρκώς διαφορετικά στο είδος ή στη λειτουργία, ώστε να δικαιολογούν ιδιαίτερη παρουσίαση στην όψη του ισολογισμού. Επιπρόσθετα:
- (α) συγκεκριμένα κονδύλια συμπεριλαμβάνονται όταν το μέγεθος, το είδος ή η λειτουργία ενός στοιχείου ή συνάθροιση ομοίων στοιχείων είναι τέτοια που η ιδιαίτερη παρουσίαση είναι συναφής προς μία κατανόηση της οικονομικής θέσης της οντότητας και
- (β) οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διάταξη ή συνάθροιση των όμοιων στοιχείων μπορεί να τροποποιηθούν ανάλογα με το είδος της οντότητας και των συναλλαγών της, για να παρέχουν πληροφορίες που είναι συναφείς για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οντότητας. Για παράδειγμα μία τράπεζα τροποποιεί τις προαναφερόμενες περιγραφές ώστε να εφαρμόσει τις περισσότερο συγκεκριμένες απαιτήσεις του ΔΛΠ 30.
72. Η απόφαση αν τα πρόσθετα στοιχεία θα παρουσιάζονται ιδιαίτερα βασίζεται σε μία εκτίμηση:
- (α) του είδους και της ρευστότητας των περιουσιακών στοιχείων,
- (β) της λειτουργίας των περιουσιακών στοιχείων εντός της οντότητας
- και
- (γ) των ποσών, του είδους και του χρονοδιαγράμματος των υποχρεώσεων.
73. Η χρήση διαφορετικών βάσεων αποτίμησης για διαφορετικές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων υποδηλώνει ότι διαφέρει το είδος ή η λειτουργία τους και συνεπώς ότι πρέπει να παρουσιάζονται ως ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να τηρούνται λογιστικά στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις

74. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, περαιτέρω υποκατηγορίες των συγκεκριμένων κονδυλίων που παρουσιάστηκαν, ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της οντότητας.**
75. Η λεπτομέρεια που παρέχεται στις υποταξινομήσεις εξαρτάται από τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. και το μέγεθος, το είδος και τη λειτουργία των εμπλεκόμενων ποσών. Οι παράγοντες που εκτίθενται στην παράγραφο 72 χρησιμοποιούνται επίσης για να αποφασιστεί η βάση της υποταξινομήσης. Οι γνωστοποιήσεις θα ποικίλουν για κάθε στοιχείο, π.χ.:
- (α) στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων διαχωρίζονται σε κατηγορίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 16,

- (β) οι απαιτήσεις διαχωρίζονται σε ποσά εισπρακτέα από πελάτες, σε εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών, σε προπληρωμές και άλλα ποσά,
- (γ) τα αποθέματα υποταξινομούνται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 Αποθέματα, σε ταξινομήσεις όπως εμπορεύματα, προμήθειες παραγωγής, υλικά, παραγωγή σε εξέλιξη και τελικά προϊόντα,
- (δ) οι προβλέψεις διαχωρίζονται σε προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους και άλλα στοιχεία
- και
- (ε) το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά διαχωρίζονται σε διάφορες κατηγορίες όπως εκείνες του καταβλημένου κεφαλαίου, της διαφοράς υπέρ το άρτιο και του αποθεματικού.

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

(α) **για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:**

- (i) τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών,
- (ii) τον αριθμό των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν ολοσχερώς εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί,
- (iii) την αξία στο άρτιο ανά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν αξία στο άρτιο,
- (iv) συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και το τέλος της περιόδου,
- (v) τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν σε εκείνη την κατηγορία μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών στη διανομή των μερισμάτων και την αποπληρωμή του κεφαλαίου,
- (vi) μετοχές της οντότητας, που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς
- και
- (vii) μετοχές που διατηρούνται προς έκδοση, σύμφωνα με δικαιώματα προαίρεσης και συμβάσεις για την πώληση μετοχών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών όρων και των ποσών

και

(β) περιγραφή του είδους και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.

77. **Μια οντότητα χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, όπως ένας συνεταιρισμός ή ένα καταπίστευμα, θα γνωστοποιεί πληροφορίες ισοδύναμες προς εκείνες που απαιτούνται από την παράγραφο 76(α), που δείχνουν τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου σε κάθε κατηγορία συμμετοχής καθώς και τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν στην κάθε κατηγορία δικαιωμάτων.**

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Κέρδος ή ζημία περιόδου

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

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

IAS 1

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

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων

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

- (α) έσοδα,
 - (β) χρηματοοικονομικά κόστη,
 - (γ) μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
 - (δ) προ φόρων κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίζονται κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή το διακανονισμό υποχρεώσεων που αναλογούν σε διακοπτόμενες δραστηριότητες,
 - (ε) έξοδο φόρου
- και
- (στ) κέρδος ή ζημία.

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

- (α) κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στα συμφέροντα μειοψηφίας
- και
- (β) κέρδος ή ζημία που αναλογεί σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας.

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

84. Επειδή τα αποτελέσματα των διάφορων δραστηριοτήτων της οντότητας, οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα διαφέρουν σε συχνότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα, η γνωστοποίηση των στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης βοηθά στην κατανόηση της επιτευχθείσας χρηματοοικονομικής επίδοσης και στην εκτίμηση των μελλοντικών αποτελεσμάτων. Πρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια περιλαμβάνονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διάταξη των στοιχείων τροποποιούνται, όταν αυτό είναι απαραίτητο για να αποσαφηνιστούν οι παράγοντες της χρηματοοικονομικής επίδοσης. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη περιλαμβάνουν την σημαντικότητα και το είδος και τη λειτουργία των συνθετικών στοιχείων των εσόδων και των δαπανών. Για παράδειγμα, μια τράπεζα τροποποιεί τις περιγραφές για να εφαρμόσει τις πιο ειδικές ρυθμίσεις του ΔΛΠ 30. Στοιχεία των εσόδων και των δαπανών δε συμψηφίζονται εκτός αν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 32.

85. **Η οντότητα δε θα παρουσιάζει στοιχεία των εσόδων και των δαπανών ως έκτακτα κονδύλια, είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις.**

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

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

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

- (α) την υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στο ανακτήσιμο ποσό, όπως επίσης και τις αναστροφές τέτοιων υποτιμήσεων,
- (β) την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας οντότητας και την αντιστροφή των οποιωνδήποτε προβλέψεων για κόστη αναδιάρθρωσης,

(γ) διαθέσεις στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(δ) διαθέσεις επενδύσεων,

(ε) διακοπτόμενες δραστηριότητες,

(στ) νομικοί διακανονισμοί

και

(ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.

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

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

90. Οι δαπάνες υποταξινομούνται ώστε να επισημάνουν μία σειρά στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης, τα οποία μπορεί να διαφέρουν σε σταθερότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα. Η ανάλυση αυτή παρέχεται σε μία εκ των δύο κατωτέρων μορφών.

91. Η πρώτη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος των κατά είδος εξόδων. Οι δαπάνες συναθροίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το είδος τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές υλών, κόστη μεταφοράς, παροχές σε εργαζομένους και κόστη διαφήμισης) και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών εντός της οντότητας. Η μέθοδος αυτή δύναται να είναι απλή στην εφαρμογή της επειδή δεν απαιτείται επιμερισμός των δαπανών στις λειτουργικές κατατάξεις. Ένα παράδειγμα κατάταξης, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο των κατά είδος εξόδων, έχει ως ακολούθως:

Έσοδα		X
Άλλα έσοδα,		X
Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων και στην παραγωγή σε εξέλιξη	X	
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	X	
Κόστος παροχών σε εργαζόμενους	X	
Δαπάνες αποσβέσεων	X	
Άλλες δαπάνες,	X	
Σύνολο δαπανών		(X)
Κέρδος		X

92. Η δεύτερη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος κατηγορίας εξόδου ή του «κόστους πωληθέντων» και κατατάσσει τις δαπάνες σύμφωνα με τη λειτουργία τους ως μέρος του κόστους πωλήσεων, ή για παράδειγμα του κόστους διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών. Κατ'ελάχιστο, με τη χρήση αυτής της μεθόδου η οντότητα γνωστοποιεί το κόστος πωληθέντων της ξεχωριστά από άλλες δαπάνες. Αυτή η μέθοδος συχνά παρέχει στους χρήστες πιο σχετικές πληροφορίες από ότι η μέθοδος των κατά είδος εξόδων, αλλά ο επιμερισμός του κόστους στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετη και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης. Ένα παράδειγμα κατάταξης με τη μέθοδο της κατηγορίας εξόδου έχει ως ακολούθως:

Έσοδα		X
Κόστος πωληθέντων		(X)
Μικτό κέρδος		X
Άλλα έσοδα,		X
Κόστος διάθεσης		(X)
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		(X)
Άλλες δαπάνες,		(X)
Κέρδος		X

IAS 1

93. **Οι οντότητες που κατατάσσουν τις δαπάνες κατά λειτουργία πρέπει να γνωστοποιούν πρόσθετες πληροφορίες ως προς το είδος των δαπανών, συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες αποσβέσεων και το κόστος των παροχών σε εργαζομένους.**
94. Η επιλογή της ανάλυσης με μία από τις μεθόδους της κατηγορίας εξόδου ή των κατά είδος δαπανών εξαρτάται τόσο από ιστορικούς και κλαδικούς παράγοντες όσο και από το είδος της οντότητας. Αμφότερες οι μέθοδοι παρέχουν μια ένδειξη του κόστους εκείνου που αναμένεται να επηρεάζεται, άμεσα ή έμμεσα, από το επίπεδο των πωλήσεων ή της παραγωγής της οντότητας. Επειδή κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους οντοτήτων, το παρόν Πρότυπο απαιτεί από τη διοίκηση να επιλέξει την περισσότερο σχετική και αξιόπιστη παρουσίαση. Όμως, επειδή οι πληροφορίες ως προς το είδος των δαπανών είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμιακών ροών, απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν χρησιμοποιείται η κατάταξη με τη μέθοδο της κατηγορίας εξόδου. Στην παράγραφο 93, ο όρος «παροχές σε εργαζομένους» έχει την ίδια έννοια με το ΔΛΠ 19: *Παροχές σε Εργαζόμενους*.
95. **Η οντότητα θα γνωστοποιεί, στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων που αναγνωρίστηκε ως διανομή σε κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή.**

Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

96. **Η οντότητα θα παρουσιάσει κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων η οποία θα φέρει τις ακόλουθες πληροφορίες στην όψη της:**
- (α) κέρδος ή ζημία περιόδου,
- (β) κάθε στοιχείου έσοδο και δαπάνης της περιόδου που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα ή Διερμηνείες, αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων,
- (γ) συνολικά έσοδα και δαπάνες της περιόδου [υπολογιζόμενα ως άθροισμα του (α) και (β)], που δείχνει ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας και σε συμφέροντα μειοψηφίας
- και
- (δ) για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και τις διορθώσεις λαθών που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
97. **Η οντότητα θα παρουσιάσει επίσης, είτε στην όψη της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις:**
- (α) τα ποσά των συναλλαγών με κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι, που απεικονίζουν ξεχωριστά τις διανομές σε κατόχους μετοχών,
- (β) το υπόλοιπο τους κέρδους εις νέον (ήτοι το σωρευόμενο κέρδος ή ζημία) στην αρχή της περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου
- και
- (γ) συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κάθε κατηγορίας εισφερομένων κεφαλαίων και κάθε αποθεματικού, στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

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

99. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο να περιλαμβάνεται στο κέρδος ή την ζημία εκτός αν κάποιο άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά. Άλλα Πρότυπα απαιτούν κάποια κέρδη και ζημίες (όπως οι αυξήσεις ή μειώσεις αναπροσαρμογών, συγκεκριμένες συναλλαγματικές διαφορές, κέρδη ή ζημίες κατά την επανεκτίμηση διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και τα αναλογούντα ποσά τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου) να αναγνωρίζονται απευθείας στις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων. Δεδομένου ότι είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών στην εκτίμηση των μεταβολών της οικονομικής θέσης της οντότητας μεταξύ δύο ημερομηνιών ισολογισμών, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την παρουσίαση μιας κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που επισημαίνει τα συνολικά έσοδα και τις συνολικές δαπάνες μιας οντότητας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.
100. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί αναδρομικές προσαρμογές για την πραγματοποίηση μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, εκτός αν οι μεταβατικές διατάξεις άλλου Προτύπου ή Διερμηνείας απαιτούν διαφορετικά. Το ΔΛΠ 8 επίσης απαιτεί οι επαναδιατυπώσεις για τη διόρθωση λαθών να γίνονται αναδρομικά, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό. Οι αναδρομικές προσαρμογές και αναδρομικές επαναδιατυπώσεις γίνονται στο υπόλοιπο των κερδών εις νέον, εκτός όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί την αναδρομική προσαρμογή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Η παράγραφος 96(δ) απαιτεί γνωστοποίηση στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων της συνολικής προσαρμογής κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτει ξεχωριστά, από μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές και διορθώσεις λαθών. Οι προσαρμογές αυτές γνωστοποιούνται για κάθε προηγούμενη περίοδο και την αρχή της περιόδου.
101. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 96 και 97 μπορεί να αντιμετωπίζονται με διάφορους τρόπους. Ένα παράδειγμα είναι η διάταξη σε στήλες που συμφωνεί τα υπόλοιπα έναρξης και κλεισίματος κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Μία εναλλακτική είναι η παρουσίαση μόνον εκείνων των στοιχείων που παραθέτονται στην παράγραφο 96 της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα με αυτήν την προσέγγιση, τα στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 97 εμφανίζονται στις σημειώσεις.

Κατάσταση ταμιακών ροών

102. Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. IAS 7 *Cash Flow Statements* sets out requirements for the presentation of the cash flow statement and related disclosures.

Σημειώσεις

Δομή

103. **Οι σημειώσεις θα:**
- (α) **παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 108-115,**
 - (β) **γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούν τα Δ.Π.Χ.Α. που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών**
- και**
- (γ) **θα παρέχουν πληροφορίες επιπρόσθετες που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών αλλά που είναι σχετικές για την κατανόηση οποιονδήποτε εξ'αυτών.**
104. Στο μέτρο που αυτό είναι εφικτό, οι σημειώσεις πρέπει να παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών πρέπει να παραπέμπει σε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία των σημειώσεων.
105. Οι σημειώσεις κανονικά παρουσιάζονται κατά την ακόλουθη σειρά, που βοηθά τους χρήστες να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις και να τις συγκρίνουν με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων:
- (α) σημείωση συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. (βλέπε παράγραφο 14),
 - (β) περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών που έχουν εφαρμοστεί (βλέπε παράγραφο 108),

IAS 1

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

και

(δ) άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν:

(i) ενδεχόμενες υποχρεώσεις (βλέπε ΔΛΠ 37) και μη αναγνωρισθείσες συμβατικές δεσμεύσεις

και

(ii) μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους της οντότητας αναφορικά με τις πολιτικές και τη διαχείριση κινδύνου (βλέπε ΔΛΠ 32).

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

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

Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών

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

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

και

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

109. Είναι σημαντικό να πληροφορούνται οι χρήστες για τη βάση ή τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα ιστορικό κόστος, τρέχον κόστος, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, εύλογη αξία ή ανακτήσιμο ποσό) διότι η βάση στην οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την ανάλυσή τους. Όταν εφαρμόζονται περισσότερες από μία βάσεις αποτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις, για παράδειγμα, όταν ορισμένες κατηγορίες των περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται, είναι επαρκές να παρέχεται μία ένδειξη των κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις οποίες εφαρμόζεται η κάθε μέθοδος.

110. Για να αποφασίσει αν πρέπει να γίνει γνωστοποίηση μίας συγκεκριμένης λογιστικής πολιτικής, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη αν η γνωστοποίηση θα βοηθούσε τους χρήστες να αντιληφθούν πώς οι συναλλαγές, τα λοιπά γεγονότα και οι συνθήκες αντικατοπτρίζονται στην παρουσιαζόμενη χρηματοοικονομική επίδοση και την οικονομική θέση. Η γνωστοποίηση ιδιαίτερων λογιστικών πολιτικών είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τους χρήστες όταν οι πολιτικές αυτές επιλέγονται ανάμεσα στις εναλλακτικές λύσεις που επιτρέπουν τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες. Ένα παράδειγμα είναι η γνωστοποίηση αν ένας κοινοπρακτών αναγνωρίζει τα συμφέροντά του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα με τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης ή της μεθόδου της καθαρής θέσης (βλέπε ΔΛΠ 31: *Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες*). Μερικά Πρότυπα απαιτούν συγκεκριμένα τη γνωστοποίηση ιδιαίτερων λογιστικών πολιτικών, συμπεριλαμβανομένων των επιλογών της διοίκησης μεταξύ των διαφορετικών πολιτικών που αυτά επιτρέπουν. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί γνωστοποίηση των βάσεων αποτίμησης που εφαρμόζονται σε κατηγορίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Το ΔΛΠ 23: *Κόστος Δανεισμού* απαιτεί να γνωστοποιηθεί αν τα κόστη δανεισμού αναγνωρίζονται άμεσα ως δαπάνη ή κεφαλαιοποιούνται ως τμήμα του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που πληρούν τις προϋποθέσεις.

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

112. Μία λογιστική πολιτική μπορεί να είναι σημαντική λόγω του είδους των δραστηριοτήτων της οντότητας, ακόμη και όταν τα ποσά που απεικονίζονται για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους δεν είναι σημαντικά. Είναι επίσης ορθό να γνωστοποιείται κάθε σημαντική λογιστική πολιτική που δεν απαιτείται ειδικά από τα Δ.Π.Χ.Α., αλλά επιλέγεται και εφαρμόζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
113. **Η οντότητα θα γνωστοποιεί, στην περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οντότητας που έχουν την σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν σε εκτιμήσεις (βλέπε παράγραφο 116).**
114. Κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οντότητας, η διοίκηση προβαίνει σε διάφορες κρίσεις, εκτός εκείνων που αφορούν στις εκτιμήσεις, που έχουν τη δυνατότητα να επηρεάσουν σε μεγάλο βαθμό τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, η διοίκηση προβαίνει σε κρίσεις για τον προσδιορισμό:
- (α) αν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούν διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις,
- (β) πότε ουσιωδώς όλοι οι σημαντικοί κίνδυνοι και τα οφέλη της ιδιοκτησίας των χρηματοοικονομικών και των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταφέρονται σε άλλες οντότητες,
- (γ) αν, στην ουσία, συγκεκριμένες πωλήσεις αγαθών αποτελούν είδος χρηματοδότησης και συνεπώς δε δημιουργούν έσοδο και
- (δ) αν η ουσία της σχέσης μεταξύ της οντότητας και της οικονομικής οντότητας ειδικού σκοπού υποδηλώνει ότι η τελευταία ελέγχεται από την πρώτη.
115. Κάποιες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 113 απαιτούνται από άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 27 απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί τους λόγους που το ποσοστό ιδιοκτησίας της δε συνιστά έλεγχο, σχετικά με εκδότρια που δεν είναι θυγατρική έστω και αν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της ανήκει άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών. Το ΔΛΠ 40 απαιτεί γνωστοποίηση των κριτηρίων που αναπτύσσονται από την οντότητα για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της οντότητας, όταν η ταξινόμηση των ακινήτων είναι δύσκολη.

Κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων

116. **Η οντότητα θα γνωστοποιεί στις σημειώσεις πληροφορίες σχετικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, που έχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους. Αναφορικά με τα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, οι σημειώσεις θα περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με:**
- (α) **το είδος τους**
- και
- (β) **τη λογιστική αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**
117. Ο προσδιορισμός των λογιστικών αξιών κάποιων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαιτεί εκτίμηση των επιδράσεων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων σε εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Για παράδειγμα, ελλείπει προσφάτως παρατηρούμενων αγοραίων τιμών για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που ακολουθούν, απαιτούνται μελλοντικές προβλέψεις για την αποτίμηση των ανακτήσιμων ποσών κατηγοριών των ενσώματων ακινητοποιήσεων, της επίδρασης της τεχνολογικής απαρχαίωσης στα αποθέματα, προβλέψεις που εξαρτώνται από την μελλοντική έκβαση εκκρεμοδικιών και υποχρεώσεις που απορρέουν από μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους όπως είναι οι υποχρεώσεις που αφορούν σε συντάξεις. Οι εκτιμήσεις αυτές αφορούν σε παραδοχές για στοιχεία όπως είναι η προσαρμογή κινδύνου στις ταμιακές ροές ή τα προεξοφλητικά επιτόκια που χρησιμοποιούνται, οι μελλοντικές μεταβολές των μισθών και των τιμών που επηρεάζουν άλλα κόστη.

IAS 1

118. Οι κύριες παραδοχές και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 116 σχετίζονται με τις εκτιμήσεις που απαιτούνται για τις πιο δύσκολες, υποκειμενικές ή σύνθετες κρίσεις της διοίκησης. Καθώς ο αριθμός των μεταβλητών και των παραδοχών που άπτονται της πιθανής μελλοντικής επίλυσης των αβεβαιοτήτων αυξάνει, οι κρίσεις γίνονται περισσότερο αντικειμενικές και σύνθετες και η πιθανότητα μιας συνεπακόλουθης σημαντικής προσαρμογής των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων συνήθως αυξάνει αναλόγως.
119. Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 116 δεν απαιτούνται για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που υπόκεινται σε σημαντικό κίνδυνο ότι οι λογιστικές αξίες τους δύνανται να μεταβληθούν σημαντικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους, αν, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αποτιμώνται στην εύλογη αξία βάσει προσφάτως παρατηρημένων αγοραίων τιμών (οι εύλογες αξίες τους δύνανται να μεταβληθούν σημαντικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους αλλά οι αλλαγές αυτές δεν θα προέκυπταν από παραδοχές ή άλλες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).
120. Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 116 παρουσιάζονται με τέτοιο τρόπο ώστε να βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τις κρίσεις της διοίκησης αναφορικά με το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων. Το είδος και η έκταση των παρεχόμενων πληροφοριών ποικίλλουν ανάλογα με το είδος της παραδοχής και άλλες συνθήκες. Παραδείγματα των ειδών των γνωστοποιήσεων είναι:
- (α) το είδος της παραδοχής ή άλλη αβεβαιότητα των εκτιμήσεων,
- (β) η ευαισθησία των λογιστικών αξιών στις μεθόδους, τις παραδοχές και τις εκτιμήσεις που διέπουν τον υπολογισμό τους, συμπεριλαμβανομένων των αιτιών της ευαισθησίας,
- (γ) η αναμενόμενη επίλυση μιας αβεβαιότητας και το φάσμα των λογικά πιθανών εκβάσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους σχετικά με τις λογιστικές αξίες των επηρεαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων
- και
- (δ) μία επεξήγηση των μεταβολών σε προηγούμενες παραδοχές σχετικά με τα περιουσιακά εκείνα στοιχεία και τις υποχρεώσεις, αν η αβεβαιότητα παραμένει.
121. Δεν είναι αναγκαίο να γνωστοποιηθούν πληροφορίες που αφορούν τον προϋπολογισμό ή τις προγνώσεις στις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 116.
122. Όταν είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων ή άλλης κύριας παραδοχής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, τα αποτελέσματα εντός του επόμενου οικονομικού έτους που διαφέρουν από τις παραδοχές, να απαιτούν σημαντική προσαρμογή στη λογιστική αξία του επηρεαζόμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και τη λογιστική αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (ή κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων) που επηρεάστηκε από την παραδοχή.
123. Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 113 συγκεκριμένων κρίσεων της διοίκησης που έγιναν κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών της οντότητας δε σχετίζονται με γνωστοποιήσεις των κύριων πηγών της αβεβαιότητας των εκτιμήσεων της παραγράφου 116.
124. Η γνωστοποίηση κάποιων κύριων παραδοχών που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτούνταν σύμφωνα με την παράγραφο 116 απαιτείται από άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 37 απαιτεί γνωστοποίηση, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, μειζόνων παραδοχών που αφορούν σε μελλοντικά γεγονότα που επηρεάζουν κατηγορίες προβλέψεων. Το ΔΛΠ 32 απαιτεί γνωστοποίηση των σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζονται κατά την εκτίμηση των εύλογων αξιών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία. Το ΔΛΠ 16 απαιτεί γνωστοποίηση των σημαντικών παραδοχών που εφαρμόζονται κατά την εκτίμηση των εύλογων αξιών των αναπροσαρμοσμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Άλλες τωστοποιήσεις

125. Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα εντός των σημειώσεων:
- (α) το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διάθεση στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή
- και
- (β) τα ποσό οποιωνδήποτε σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών δεν έχουν αναγνωριστεί.
126. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, αν δε γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες:
- (α) την έδρα και τη νομική μορφή της οντότητας, τη χώρα της ιδρύσεώς της και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν διαφέρει από τον τόπο της έδρας),
 - (β) μια περιγραφή του είδους των εργασιών της οντότητας και των κυριότερων δραστηριοτήτων της
- και
- (γ) την επωνυμία της μητρικής εταιρίας, καθώς και της τελικής μητρικής εταιρίας του ομίλου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

127. Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1ης Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 1 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1997)

128. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων αναθεωρημένο το 1997.

IAS 1

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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

A1. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών, εφαρμοστέων το Δεκέμβριο 2003:

- (α) παραπομπές στο «καθαρό κέρδος ή ζημία» τροποποιούνται σε «κέρδος ή ζημία»,
- (β) παραπομπές σε «σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων» τροποποιούνται σε «σημειώσεις»

και

- (γ) παραπομπές σε «μετοχικό κεφάλαιο» τροποποιούνται σε «εισφερόμενο κεφάλαιο».

A2. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A3. Οι παράγραφοι 69 και 70 του ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* απαλείφονται.

A4. Η παράγραφος 23 του ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους* τροποποιείται ως εξής:

23. Μολονότι το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα Πρότυπα μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 24, *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών*, απαιτεί γνωστοποιήσεις σχετικά με τις παροχές σε εργαζόμενους για διευθυντικά στελέχη του προσωπικού. Το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*, απαιτεί γνωστοποίηση της δαπάνης για τις παροχές σε εργαζόμενους.

A5. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A6. Το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 5 τροποποιείται ως εξής:

5. Το ΔΛΠ 1 ορίζει μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων ως αυτή που περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

- (α) ισολογισμό,
 - (β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
 - (γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε
 - (i) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,είτε
 - (ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,
 - (δ) κατάσταση ταμιακών ροών
- και,
- (ε) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Η παράγραφος 12 τροποποιείται ως εξής:

12. Το ΔΛΠ παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Η Οδηγία Εφαρμογής του ΔΛΠ 1 απεικονίζει τρόπους με τους οποίους μπορεί να παρουσιαστεί ο ισολογισμός, η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

Η παράγραφος 13 τροποποιείται ως εξής:

13. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί, μία κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων να παρουσιάζεται ως ένα ξεχωριστό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και επιτρέπει επίσης οι πληροφορίες για μεταβολές στην καθαρή θέση που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους που δρουν υπό την μετοχική ιδιότητά τους (συμπεριλαμβανομένων των διαθέσεων σε κατόχους μετοχών) να εμφανίζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις. Η οντότητα ακολουθεί τον ίδιο μορφότυπο στην ενδιάμεση κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, όπως στην πιο πρόσφατη ετήσια κατάστασή της.

A7. Οι παράγραφοι 39 και 40 του ΔΛΠ 35 *Διακοπτόμενες Δραστηριότητες* τροποποιούνται ως εξής:

39. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 27 – 37 εκτός από το τη γνωστοποίηση του προ φόρου κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίζεται από την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων ή τη ρύθμιση υποχρεώσεων που αφορούν στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση σύμφωνα με την παράγραφο 31(α), μπορούν να εμφανίζονται είτε στις σημειώσεις είτε στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.
40. Το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* απαιτεί το προ φόρων κέρδος ή ζημία που αναγνωρίζεται κατά την εκποίηση περιουσιακών στοιχείων ή τη ρύθμιση υποχρεώσεων που αφορούν στις διακοπτόμενες δραστηριότητες να παρουσιάζεται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Οι οντότητες ενθαρρύνονται να παρουσιάζουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 27(στ) και 27(ζ) στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και της κατάστασης ταμιακών ροών, αντίστοιχα.

A8. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A9. Το ΔΛΠ 41 *Γεωργία* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 39 απαλείφεται.

Η παράγραφος 53 τροποποιείται ως εξής:

53. Η γεωργική δραστηριότητα εκτίθεται συχνά σε κλιματολογικούς κινδύνους, κινδύνους ασθeneιών και άλλους φυσικούς κινδύνους. Αν συμβεί γεγονός που δημιουργεί σημαντικό στοιχείο εσόδου ή δαπάνης, γνωστοποιούνται το είδος και το ποσό του εν λόγω στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Παραδείγματα τέτοιου γεγονότος αποτελούν μία εκδήλωση δηλητηριώδους ασθeneίας, μια πλημμύρα, σοβαρές ξηρασίες ή παγετός και η μάστιγα εντόμων.

A10. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A11. Η παράγραφος 5(δ) της ΜΕΑ - 32 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία –Κόστη Δικτυακού Τόπου* τροποποιείται ως εξής:

5. Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την αγορά, την ανάπτυξη και τη λειτουργία υλισμικού (π.χ., διακομιστές διαδικτύου, διακομιστές «staging», διακομιστές παραγωγής και συνδέσεις διαδικτύου) που αφορούν δικτυακό τόπο. Οι δαπάνες αυτές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Επιπροσθέτως, όταν μία οντότητα προβαίνει σε δαπάνες που αφορούν πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου που φιλοξενεί το δικτυακό τόπο της οντότητας, η δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.78 και το *Πλαίσιο* όταν παρέχονται οι υπηρεσίες.

IAS 2

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

Αποθέματα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-5
Ορισμοί	6-8
Αποτίμηση αποθεμάτων	9-33
Κόστος αποθεμάτων	10-22
Κόστος αγοράς	11
Κόστος μεταποίησης	12-14
Λοιπές δαπάνες	15-18
Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες	19
Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	20
Τεχνικές αποτίμησης του κόστους	21-22
Τύποι προσδιορισμού του κόστους	23-27
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	28-33
Αναγνώριση ως δαπάνη	34-35
Γνωστοποιήσεις	36-39
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	40
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	41-42

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2 (αναθεωρημένο το 1993): *Αποθέματα* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις όπου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

(α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (βλέπε ΔΛΠ 11: Συμβάσεις Κατασκευής),

- (β) χρηματοοικονομικά μέσα
- και
- (γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία).
3. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από:
- (α) παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.
- (β) διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.
4. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3(α) αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν γίνεται η συγκομιδή των αγροτικών εσοδειών ή η εξόρυξη των μεταλλευμάτων και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω προθεσμιακού συμβολαίου ή κρατικής εγγύησης ή όταν υπάρχει μια ενεργή αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα αποθέματα εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.
5. Οι διαπραγματευτές-μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 (β) αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή-μεσολαβητή. Όταν τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στην εύλογη απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης, εξαιρούνται μόνον από της απαιτήσεις αυτού του Προτύπου που αφορούν στην αποτίμηση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

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

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

ή

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

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

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

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

IAS 2

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

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

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

Κόστος αποθεμάτων

10. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Κόστος αγοράς

11. Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Κόστος μεταποίησης

12. Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

13. Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

14. Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

Λοιπές δαπάνες

15. Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

16. Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:
- (α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους,
 - (β) κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,
 - (γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση
και
 - (δ) κόστος πώλησης.
17. Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού εξαιρείται περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων.
18. Μία οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

Κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες

19. Στην έκταση που οι παρέχοντες υπηρεσίες έχουν αποθέματα, αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά αποτελούνται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά κόστη που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων ενός παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές των παρεχόμενων υπηρεσιών που χρεώνονται.

Κόστος συγκομιδής γεωργικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

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

Τεχνικές αποτίμησης του κόστους

21. Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμα τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών.
22. Η μέθοδος της λιανικής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχώς μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλησέως του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

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

IAS 2

24. Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.
25. **Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 23, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (Π.Ε.Π.Ε.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.**
26. Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό τομέα μπορεί να διαφέρει από την χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.
27. Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

28. Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγრიζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.
29. Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμοζεί να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος.
30. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες.
31. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς. Such provisions are dealt with under IAS 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις.
32. Οι ύλες και λοιπά υλικά, που κρατούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

33. Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντλογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ

34. Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.
35. Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

36. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:
- (α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
 - (β) Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα,
 - (γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,
 - (δ) την ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,
 - (ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34,
 - (στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34,
 - (ζ) Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 34
- και,
- (η) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.
37. Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί να περιγραφούν ως εργασίες σε εξέλιξη.
38. Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.

IAS 2

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

40. *Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.*

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

41. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2: *Αποθέματα* (αναθεωρημένο το 1993).
42. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά επίσης τη ΜΕΔ-1 - *Αρχή της Συνέπειας – Διαφορετικοί Τύποι Κόστους για Αποθέματα*.
-

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

IAS 2

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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

A1. Στο ΔΛΠ 14 «Segment reporting» το οηλείο 22 ζοηοποιείαι ως εζής :

22. Ορισμένες οδηγίες περί επιμερισμού του κόστους μπορεί να βρεθούν σε άλλα Πρότυπα. Για παράδειγμα, οι παράγραφοι 11-20 του ΔΛΠ 2: Αποθέματα (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003), παρέχουν οδηγίες για τον επιμερισμό και την κατανομή του κόστους στα αποθέματα και οι παράγραφοι 16-21 του ΔΛΠ 11: Συμβάσεις Κατασκευής, παρέχουν οδηγίες για τον επιμερισμό και την κατανομή του κόστους στις συμβάσεις. Αυτές οι οδηγίες μπορεί να είναι χρήσιμες για τον επιμερισμό ή την κατανομή του κόστους στους τομείς δραστηριότητας.

A2. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A3. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

IAS 8

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1-2
Πεδίο εφαρμογής	3-4
Ορισμοί	5-6
Λογιστικές πολιτικές	7-31
Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών	7-12
Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών	13
Μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές	14-31
Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές	19-27
Αναδρομική εφαρμογή	22
Περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή	23-27
Γνωστοποιήσεις	28-31
Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις	32-40
Γνωστοποιήσεις	39-40
Λάθη	41-49
Περιορισμοί στην αναδρομική επαναδιατύπωση	43-48
Γνωστοποίηση λαθών προγενέστερων περιόδων	49
Το ανέφικτο αναφορικά με την αναδρομική εφαρμογή και την αναδρομική επαναδιατύπωση	50-53
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	54
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	55-56

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 8: Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Περιόδου, Θεμελιώδη Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

IAS 8

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

(α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,

και

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Σημαντικό: Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας.

Λάθη προγενέστερων περιόδων είναι παραλείψεις από και κακές διατυπώσεις στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, μιας ή περισσότερων περιόδων, που προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:

(α) ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους εκείνες είχαν εγκριθεί για έκδοση,

και

(β) θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αποκτήθηκαν και λήφθηκαν υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.

Λάθη μπορεί να συμβούν ως αποτέλεσμα μαθηματικών σφαλμάτων, κακής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, παραλείψεις ή κακής ερμηνείας γεγονότων και απάτης.

IAS 8

Αναδρομική εφαρμογή είναι η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.

Αναδρομική επαναδιατύπωση είναι η διόρθωση της αναγνώρισης, διατύπωσης και γνωστοποίησης ποσών των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων ως αν το λάθος της προγενέστερης περιόδου δεν είχε γίνει.

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

- (α) οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης δεν είναι προσδιορίσιμες,
 - (β) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί παραδοχές σχετικά με την πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο,
 - ή
 - (γ) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί αξιολογες εκτιμήσεις ποσών και δεν είναι δυνατό να γίνει αντικειμενική διάκριση των πληροφοριών των εκτιμήσεων αυτών που:
 - (i) να παρέχει ενδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία (τις ημερομηνίες) της αναγνώρισης, αποτίμησης ή γνωστοποίησης των ποσών,
 - και
 - (ii) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση.
- από άλλες πληροφορίες.

Μελλοντική εφαρμογή μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αναγνώρισης της επίδρασης μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, αντίστοιχα, είναι:

- (α) η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία μεταβολής της πολιτικής,
- και
- (β) η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στις τρέχουσες και μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

6. Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων δηλώνει στην παράγραφο 25 ότι «οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια». Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών

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

8. Τα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν λογιστικές πολιτικές που το Σ.Δ.Λ.Π. έχει συμπεράνει ότι καταλήγουν στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που περιέχουν σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στις οποίες εφαρμόζονται. Οι πολιτικές αυτές δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται όταν η επίδραση της εφαρμογής δεν είναι σημαντική. Ωστόσο, δεν είναι ορθό να γίνονται ή να μη διορθώνονται επουσιώδεις παρεκκλίσεις από τα Δ.Π.Χ.Α. ώστε να επιτευχθεί ιδιαίτερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οντότητας.
9. Οι Οδηγίες Εφαρμογής των Προτύπων που εκδίδουν το Σ.Δ.Λ.Π. δεν αποτελούν τμήμα των Προτύπων εκείνων και συνεπώς δεν περιέχουν απαιτήσεις για τις οικονομικές καταστάσεις.
10. **Εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή περίπτωση, η διοίκηση θα αναπτύξει και θα εφαρμόσει κατά τη κρίση της μία λογιστική πολιτική από την οποία προκύπτουν πληροφορίες που είναι:**
- (α) **Σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών,**
- και
- (β) **να είναι αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:**
- (i) **παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας,**
- (ii) **αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων, άλλων γεγονότων και περιστάσεων και όχι απλώς και μόνο το νομικό τύπο,**
- (iii) **να είναι ουδέτερες, τουτέστιν ελεύθερες από προκατάληψη,**
- (iv) **συντηρητικές,**
- και
- (v) **πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις.**
11. **Κατά την απόφαση που περιγράφηκε στην παράγραφο 10, η διοίκηση θα αναφερθεί σε και θα εξετάσει την εφαρμοστικότητα των ακόλουθων πηγών κατά φθίνουσα σειρά:**
- (α) **τις απαιτήσεις και τις οδηγίες των Προτύπων και των Διερμηνειών, που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα,**
- και
- (β) **τους ορισμούς, τα κριτήρια αναγνώρισης και τις έννοιες αποτίμησης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες, που τίθενται στο Πλαίσιο.**
12. **Κατά τη λήψη της απόφασης που περιγράφηκε στην παράγραφο 10, η διοίκηση μπορεί επίσης να εξετάσει τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων, άλλα έντυπα λογιστικής και αποδεκτές κλαδικές πρακτικές, στην έκταση που αυτά δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις πηγές της παραγράφου 11.**

Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών

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

IAS 8

Μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές

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

(α) απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία,

ή

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

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

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

(α) η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, γεγονότα ή περιστάσεις που διαφέρουν στην ουσία από προηγούμενως επισυμβάντα γεγονότα ή συναλλαγές,

και

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

17. Η αρχική εφαρμογή μιας πολιτικής αναπροσαρμογής της αξίας περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ή ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία είναι μία μεταβολή λογιστικής πολιτικής, αλλά αυτό αντιμετωπίζεται ως μία αναπροσαρμογή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ΔΛΠ 38 μάλλον παρά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

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

Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές

19. Σύμφωνα με την παράγραφο 23:

(α) η οντότητα θα λογιστικοποιεί μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, αν υπάρχουν, του Προτύπου ή της Διερμηνείας,

και

(β) όταν η οντότητα αλλάξει λογιστική πολιτική κατά την αρχική εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας που δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν εκείνη τη μεταβολή ή αλλάξει λογιστική πολιτική εκουσίως, θα εφαρμόζει τη μεταβολή αναδρομικά.

20. Για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, η πρώτη εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας δε θεωρείται εκούσια μεταβολή λογιστικής πολιτικής.

21. Εν απουσία Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικά σε συναλλαγή, άλλο γεγονός ή περίπτωση, η διοίκηση δύναται, σύμφωνα με την παράγραφο 12, να εφαρμόσει λογιστική πολιτική από τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων. Αν η οντότητα επιλέξει να αλλάξει λογιστική πολιτική σε συνέχεια τροποποίησης τέτοιας ανακοίνωσης, η αλλαγή αυτή λογιστικοποιείται και γνωστοποιείται ως εκούσια αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

Αναδρομική εφαρμογή

22. Σύμφωνα με την παράγραφο 23, όταν εφαρμόζεται αναδρομικά κάποια αλλαγή σε λογιστική πολιτική σύμφωνα με την παράγραφο 19(α) ή (β), η οντότητα θα προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες περιόδους και των άλλων συγκριτικών ποσών για κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.

Περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή

23. Όταν απαιτείται αναδρομική εφαρμογή από την παράγραφο 19(α) ή (β), θα εφαρμόζεται μεταβολή σε λογιστική πολιτική αναδρομικά εκτός αν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση της μεταβολής.
24. Όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι επιδράσεις της μεταβολής λογιστικής πολιτικής που αφορούν ειδικά την περίοδο στην συγκριτική πληροφόρηση μιας ή περισσότερων παρουσιαζόμενων περιόδων, η οντότητα θα εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στις λογιστικές αξίες εκείνων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την νωρίτερη περίοδο για την οποία είναι εφικτή η αναδρομική εφαρμογή, που δύναται να είναι η τρέχουσα περίοδος και θα κάνει την αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου της καθαρής θέσης για εκείνη την περίοδο.
25. Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να εφαρμόσει τη νέα λογιστική πολιτική μελλοντικά από τη παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.
26. Όταν η οντότητα εφαρμόζει νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στη συγκριτική πληροφόρηση όσων προγενέστερων περιόδων είναι εφικτό. Η αναδρομική εφαρμογή σε προγενέστερη περίοδο δεν είναι εφικτή αν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της σωρευτικής επίδρασης στα ποσά των ισολογισμών έναρξης και κλεισίματος εκείνης της περιόδου. Το ποσό της προκύπτουσας διόρθωσης, που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες εκείνων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου έναρξης κάθε στοιχείου της καθαρής θέσης της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Συνήθως γίνεται προσαρμογή των κερδών εις νέον. Όμως, η προσαρμογή μπορεί να γίνει σε άλλο στοιχείο της καθαρής θέσης (για παράδειγμα, για συμμόρφωση με Πρότυπο ή Διερμηνεία). Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία, όπως οι ιστορικές περιλήψεις οικονομικών δεδομένων, προσαρμόζεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.
27. Όταν είναι ανέφικτο μία οντότητα να εφαρμόσει νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, επειδή δεν μπορεί να προσδιορίσει τη σωρευτική επίδραση της εφαρμογής της πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 25, η οντότητα θα εφαρμόζει τη νέα πολιτική μελλοντικά από την αρχή της παλαιότερης περιόδου που αυτό είναι εφικτό. Συνεπώς αγνοεί το τμήμα της σωρευτικής προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης που προκύπτει πριν την ημερομηνία εκείνη. Η αλλαγή λογιστικής πολιτικής επιτρέπεται ακόμη και όταν είναι ανέφικτη η εφαρμογή νέας πολιτικής αναδρομικά για οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο. Οι παράγραφοι 50-53 παρέχουν οδηγίες σχετικά με το πότε είναι ανέφικτο να εφαρμοστεί νέα λογιστική πολιτική σε μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους.

Γνωστοποιήσεις

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

(α) τον τίτλο του Προτύπου ή της Διερμηνείας,

(β) όταν απαιτείται, ότι η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του (της),

(γ) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής,

(δ) όταν απαιτείται, μία περιγραφή των μεταβατικών διατάξεων,

IAS 8

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

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

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

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

30. Όταν η οντότητα δεν έχει εφαρμόσει νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία που έχει εκδοθεί αλλά που δεν ισχύει ακόμη, η οντότητα θα γνωστοποιεί:

(α) το γεγονός αυτό,

και

(β) γνωστές ή ευλόγως εκτιμώμενες πληροφορίες που σχετίζονται με την εκτίμηση της πιθανής επίδρασης της εφαρμογής νέου Προτύπου ή Διερμηνείας στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας κατά την περίοδο της για πρώτη φορά εφαρμογής.

31. Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 30, η οντότητα μελετά τη γνωστοποίηση:

(α) του τίτλου του νέου Προτύπου ή της Διερμηνείας,

(β) του είδους της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής,

(γ) της ημερομηνίας που απαιτείται η εφαρμογή του Προτύπου ή της Διερμηνείας,

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

και

(ε) είτε:

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

ή

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

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

32. Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτηθούν εκτιμήσεις:

(α) των επισφαλών απαιτήσεων,

(β) των απαξιωμένων αποθεμάτων,

(γ) της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων,

(δ) των ωφέλιμων ζωών ή του αναμενόμενου ρυθμού κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία,

και

(ε) των υποχρεώσεων εγγύησης.

33. Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δε βλάπτει την αξιοπιστία τους.

IAS 8

34. Μια εκτίμηση ίσως πρέπει να αναθεωρηθεί, αν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή ευρύτερης εμπειρίας. Από τη φύση της, η αναθεώρηση μιας εκτίμησης δε σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.
35. Μία αλλαγή της εφαρμοστέας βάσης αποτίμησης αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής και όχι αλλαγή λογιστικής εκτίμησης. Όταν είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αλλαγής λογιστικής εκτίμησης, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.
36. **Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, εκτός από επίδραση στην οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 37, θα αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψή της στο κέρδος ή τη ζημία της:**
- (α) περιόδου που έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή,
- ή
- (β) της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.
37. Στην έκταση που μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου της καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής.
38. Η μελλοντική αναγνώριση της επίδρασης της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση σημαίνει ότι η αλλαγή εφαρμόζεται σε συν-αλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία της μεταβολής της εκτίμησης. Μία μεταβολή λογιστικής εκτίμησης μπορεί να επηρεάζει μόνον το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου ή το κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας και μελλοντικών περιόδων. Για παράδειγμα, μια μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στο κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς αναγνωρίζεται στην τρέχουσα περίοδο. Όμως, μια μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που εμπεριέχει ένα αποσβέσιμο στοιχείο, επιδρά στη δαπάνη απόσβεσης της τρέχουσας περιόδου και κάθε μελλοντικής περιόδου κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το αποτέλεσμα της μεταβολής που σχετίζεται με την τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη της τρέχουσας περιόδου. Η επίδραση, αν υπάρχει, σε μελλοντικές περιόδους, αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη σε εκείνες τις μελλοντικές περιόδους.

Γνωστοποιήσεις

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

ΛΑΘΗ

41. Ενδέχεται να προκύψουν λάθη σχετικά με την αναγνώριση, την αποτίμηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. αν περιέχουν είτε σημαντικά λάθη είτε επουσιώδη λάθη που έγιναν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οντότητας. Δυστητικά λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται κατά την περίοδο εκείνη διορθώνονται προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Ωστόσο, τα σημαντικά λάθη κάποιες φορές δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο και τα λάθη προγενέστερων περιόδων αυτά διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για εκείνη την μεταγενέστερη περίοδο (βλέπε παραγράφους 42-47).

42. Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στην παράγραφο 43, η οντότητα θα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους:
- (α) με την επαναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος,
- ή
- (β) αν το λάθος έγινε πριν την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, με την επαναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων.

Περιορισμοί στην αναδρομική επαναδιατύπωση

43. Τα λάθη προγενέστερων περιόδων θα διορθώνονται με αναδρομική επαναδιατύπωση εκτός αν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση του λάθους.
44. Όταν δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν οι επιδράσεις ενός λάθους που αφορούν ειδικά την περίοδο στη συγκριτική πληροφόρηση μιας ή περισσότερων παρουσιαζόμενων περιόδων, η οντότητα θα επαναδιατυπώνει τα υπόλοιπα έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη περίοδο που είναι εφικτή η αναδρομική επαναδιατύπωση (που μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος).
45. Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση ενός λάθους σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα θα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να διορθώσει το λάθος μελλοντικά από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.
46. Η διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου δε συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου που ανακαλύπτεται το λάθος. Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία που παρουσιάζεται, συμπεριλαμβανομένων των ιστορικών περιλήψεων των οικονομικών δεδομένων, επαναδιατυπώνεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.
47. Όταν το ποσό ενός λάθους δεν μπορεί να προσδιοριστεί (π.χ., λάθος στην εφαρμογή λογιστικής πολιτικής) για κάθε προγενέστερη περίοδο, η οντότητα, σύμφωνα με την παράγραφο 45, επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση μελλοντικά από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι δυνατό. Συνεπώς αγνοεί το τμήμα της σωρευτικής επαναδιατύπωσης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης που προκύπτει πριν την ημερομηνία εκείνη. Οι παράγραφοι 50-53 παρέχουν οδηγίες σχετικά με το πότε είναι ανέφικτο να διορθωθεί λάθος για μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους.
48. Οι διορθώσεις λαθών διακρίνονται από τις αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις. Οι λογιστικές εκτιμήσεις, από τη φύση τους, είναι προσεγγίσεις που μπορεί να χρειάζονται αναθεώρηση, καθώς πρόσθετες πληροφορίες γίνονται γνωστές. Για παράδειγμα, το κέρδος ή η ζημία που αναγνωρίζεται μετά την έκβαση ενός ενδεχόμενου γεγονότος δεν είναι διόρθωση λάθους.

Γνωστοποίηση λαθών προγενέστερων περιόδων

49. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 42, η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- (α) τη φύση του λάθους της προγενέστερης περιόδου,
- (β) για κάθε προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της διόρθωσης:
- (i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται,
- και
- (ii) αν το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στην οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή,

IAS 8

(γ) το ποσό της διόρθωσης στην αρχή της παλαιότερης των παρουσιαζόμενων περιόδων,

και

(δ) αν η αναδρομική επαναδιατύπωση δεν είναι εφικτή για κάποια συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε διορθώθηκε το λάθος.

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

ΤΟ ΑΝΕΦΙΚΤΟ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

50. Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να προσαρμοστούν συγκριτικές πληροφορίες για μία ή περισσότερες συγκεκριμένες περιόδους ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μπορεί να μην έχει γίνει συλλογή δεδομένων στις προγενέστερες περιόδους κατά τρόπο που να επιτρέπει είτε την αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής (συμπεριλαμβανομένης, για τους σκοπούς των παραγράφων 51-53, της μελλοντικής εφαρμογής σε προγενέστερες περιόδους) είτε την αναδρομική επαναδιατύπωση για τη διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.
51. Συχνά είναι απαραίτητο να γίνονται εκτιμήσεις όταν εφαρμόζεται λογιστική πολιτική σε στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται σε σχέση με συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις. Η εκτίμηση εμπεριέχει την έννοια της υποκειμενικότητας και οι εκτιμήσεις μπορεί να αναπτύσσονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η ανάπτυξη εκτιμήσεων είναι δυνητικά περισσότερο δύσκολη όταν εφαρμόζεται αναδρομικά μία λογιστική πολιτική ή όταν γίνεται αναδρομική επαναδιατύπωση προκειμένου να διορθωθεί λάθος προγενέστερης περιόδου, λόγω του χρόνου που έχει περάσει από την επηρεαζόμενη συναλλαγή, του άλλου γεγονότος ή της περίπτωσης. Ωστόσο, ο σκοπός των εκτιμήσεων που σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους ή με την τρέχουσα περίοδο παραμένει ίδιος – ήτοι η αντανάκλαση της εκτίμησης των συνθηκών που επικρατούσαν όταν συνέβη η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η περίπτωση.
52. Συνεπώς, η αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση λαθών προγενέστερων περιόδων απαιτεί το διαχωρισμό πληροφοριών που:
- (α) παρέχουν ενδείξεις των γεγονότων που επικρατούσαν την ημερομηνία (τις ημερομηνίες) που συνέβη η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η περίπτωση,
- και
- (β) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση.

από άλλες πληροφορίες. Για κάποιους τύπους εκτιμήσεων (π.χ., για εκτίμηση εύλογης αξίας που δεν βασίζεται σε τηρητέα τιμή ή τηρητέα εισαγόμενα ποσά), δε θα ήταν εφικτός ο διαχωρισμός των πληροφοριών. Όταν η αναδρομική εφαρμογή ή η αναδρομική επαναδιατύπωση θα απαιτούσε σημαντική εκτίμηση για την οποία θα ήταν αδύνατο να γίνει διαχωρισμός των δύο αυτών ειδών πληροφόρησης, δεν είναι εφικτή η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση του λάθους προγενέστερης περιόδου, αναδρομικά.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

IAS 8

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

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

55. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Περιόδου, Θεμελιώδη Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές, που αναθεωρήθηκε το 1993.
56. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:
- (α) ΜΕΔ-2 Αρχή της Συνέπειας – Κεφαλαιοποίηση Κόστους Δανεισμού
 - και
 - (β) ΜΕΔ-18 Συνέπεια-Εναλλακτικές Μέθοδοι.
-

IAS 8

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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

A1. Το ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών τροποποιείται ως εξής:

Οι παράγραφοι 29 και 30 που αναφέρονται σε έκτακτα κονδύλια απαλείφονται.

A2. Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 62 (β) τροποποιείται ως εξής:

(β) προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον που προκύπτει είτε από μεταβολή λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζεται αναδρομικά είτε από διόρθωση λάθους (βλέπε ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη).

Η παράγραφος 80 (β) τροποποιείται ως εξής:

(η) το ποσό του εξόδου φόρου (εισοδήματος) που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

Οι παράγραφοι 81(β) και 83 απαλείφονται.

A3. Το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα τροποποιείται ως ακολούθως.

Ο ορισμός των λογιστικών πολιτικών της παραγράφου 8 τροποποιείται ως εξής:

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

Η παράγραφος 60 τροποποιείται ως εξής:

60. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί ότι όταν τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών είναι σημαντικά, το είδος και τα ποσά τους θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Το ΔΛΠ 1 παραθέτει έναν αριθμό παραδειγμάτων, που συμπεριλαμβάνουν υποτιμήσεις αποθεμάτων και ενσώματων ακινητοποιήσεων, προβλέψεις για ανασυγκρότηση, εκποιήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων και μακροπρόθεσμων συμμετοχών, διακοπείσες δραστηριότητες, νομικούς διακανονισμούς και αντιλογισμούς προβλέψεων. Η παράγραφος 59 δεν προτίθεται να αλλάξει την κατάταξη οποιωνδήποτε τέτοιων στοιχείων ή την αποτίμησή τους. Ωστόσο, η γνωστοποίηση που συνιστάται από εκείνη την παράγραφο μεταβάλλει στην ουσία το επίπεδο στο οποίο εκτιμάται η σημαντικότητα τέτοιων στοιχείων για τους σκοπούς της γνωστοποίησης, από επίπεδο επιχείρησης συνολικά, σε επίπεδο τομέα.

Οι παράγραφοι 77 και 78 τροποποιούνται ως εξής:

77. Το ΔΛΠ 8 ασχολείται με τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόζονται από την οντότητα. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί ότι οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα γίνονται μόνον όταν Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί τη μεταβολή ή εάν η μεταβολή θα καταλήξει σε περισσότερο αξιόπιστη και σχετική πληροφόρηση για συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

78. Ο χειρισμός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών που επηρεάζουν την κατά τομέα πληροφόρηση και που εφαρμόζονται στο επίπεδο της οντότητας, γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Εκτός αν νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά, το ΔΛΠ 8 απαιτεί ότι:

(α) η μεταβολή λογιστικής πολιτικής θα εφαρμόζεται αναδρομικά και οι πληροφορίες προγενέστερων περιόδων θα επαναδιατυπώνονται εκτός αν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν είτε η σωρευτική επίδραση είτε οι επιδράσεις που αφορούν ειδικά την περίοδο της μεταβολής,

- (β) Αν η αναδρομική εφαρμογή δεν είναι εφικτή για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους, η νέα λογιστική πολιτική θ εφαρμόζεται αναδρομικά από την παλαιότερη δυνατή ημερομηνία,

και

- (γ) αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής της νέας λογιστικής πολιτικής στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, η πολιτική θα εφαρμόζεται μελλοντικά από τη νωρίτερη δυνατή περίοδο.

Έχουν γίνει οι ακόλουθες αλλαγές ώστε να αφαιρεθούν οι παραπομπές σε έκτακτα κονδύλια:

- (α) στην παράγραφο 16, στον ορισμό των εσόδων τομέα, η υποπαράγραφος (α) απαλείφεται.

- (β) στην παράγραφο 16, στον ορισμό των εξόδων τομέα, η υποπαράγραφος (α) απαλείφεται.

A4. Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους* τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 131 τροποποιείται ως εξής:

131. Αν και το παρόν Πρότυπο δεν απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, είναι δυνατό να απαιτούνται γνωστοποιήσεις από άλλα Πρότυπα – για παράδειγμα, όταν η δαπάνη που προκύπτει από τέτοιες παροχές είναι σημαντική και θα απαιτείτο η γνωστοποίησή της σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών*, η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους για τα στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

Η παράγραφος 142 τροποποιείται ως εξής:

142. Καθώς απαιτείται από το ΔΛΠ 1, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας δαπάνης αν είναι σημαντική. Οι παροχές τερματισμού υπηρεσίας μπορεί να καταλήγουν σε έξοδο που απαιτεί γνωστοποίηση σε συμμόρφωση με αυτήν την απαίτηση.

Η παράγραφος 160 τροποποιείται ως εξής:

160. Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται όταν μία οντότητα μεταβάλλει τις λογιστικές της πολιτικές ώστε να αντανakλούν τις μεταβολές που καθορίζονται στις παραγράφους 159 και 159^A. Κατά την αναδρομική εφαρμογή αυτών των μεταβολών, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 8, η οντότητα αντιμετωπίζει τις μεταβολές αυτές ως αν είχαν υιοθετηθεί ταυτόχρονα με το υπόλοιπο του Προτύπου αυτού.

A5. Στο ΔΛΠ 20 *Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης*, οι παράγραφοι 20-22 τροποποιούνται ως εξής:

20. **Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημιές που επιβάρυναν την οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.**

21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

22. Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

A6. Στο ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, απαλείφεται η παράγραφος 100.

IAS 8

A7. Η παράγραφος 30 του ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού τροποποιείται ως εξής:

30. *Όταν η υιοθέτηση του παρόντος Προτύπου συνιστά μεταβολή λογιστικής πολιτικής, η οντότητα ενθαρρύνεται να προσαρμόσει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη. Εναλλακτικά, οι οντότητες θα κεφαλαιοποιήσουν μόνο εκείνα τα κόστη δανεισμού που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου που πληρούν τα κριτήρια της κεφαλαιοποίησης.*

A8. Το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 17 τροποποιείται ως εξής:

17. Παραδείγματα των κατηγοριών των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από την παράγραφο 16 εκτίθενται κατωτέρω. Κατ'ιδίαν τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες παρέχουν οδηγίες, που αφορούν γνωστοποιήσεις για πολλά από αυτά τα θέματα:

- (α) Η υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αναστροφή μιας τέτοιας υποτίμησης,
 - (β) αναγνώριση μιας ζημίας από την απομείωση της αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων, άλλων περιουσιακών στοιχείων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημίας απομείωσης.
 - (γ) η αναστροφή κάθε πρόβλεψης για κόστη αναδιάρθρωσης.
 - (δ) αποκτήσεις και πωλήσεις στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων,
 - (ε) δεσμεύσεις για την αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων,
 - (στ) νομικοί διακανονισμοί,
 - (ζ) Διορθώσεις λαθών προγενέστερων περιόδων,
 - (η) [απαλείφθηκε]
 - (ι) κάθε ανεξόφλητο δάνειο και αθέτηση συμφωνίας δανεισμού που δεν έχει θεραπευθεί την ή πριν την ημερομηνία του ισολογισμού,
- και
- (ι) συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.

Οι παράγραφοι 24, 25 και 27 τροποποιούνται ως εξής:

24. Το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη ορίζουν ότι ένα στοιχείο είναι σημαντικό αν η παράλειψή ή κακή διατύπωσή του θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΛΠ 1 απαιτεί ιδιαίτερη γνωστοποίηση των σημαντικών στοιχείων, στα οποία περιλαμβάνονται (για παράδειγμα) οι διακοπτόμενες δραστηριότητες και το ΔΛΠ 8, απαιτεί γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, τα λάθη και τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών. Τα δύο Πρότυπα δεν περιέχουν ποσοτικοποιημένες οδηγίες για την σημαντικότητα.

25. Παρόλο ότι πάντοτε απαιτείται κρίση για τον προσδιορισμό της σημαντικότητας, αυτό το Πρότυπο βασίζει την απόφαση αναγνώρισης και γνωστοποίησης σε δεδομένα για την ενδιάμεση περίοδο από μόνο του, για λόγους κατανοητότητας των ενδιάμεσων κονδυλίων. Έτσι, για παράδειγμα, ασυνήθιτη κονδύλια, μεταβολές σε λογιστικές πολιτικές ή εκτιμήσεις και λάθη αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται βασίζόμενα στην σημαντικότητα σε σχέση με τα δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου για να αποφεύγονται παραπλανητικά συμπεράσματα που θα μπορούσαν να προέλθουν από τη μη γνωστοποίηση. Ο απώτερος σκοπός είναι να εξασφαλιστεί ότι μία ενδιάμεση οικονομική αναφορά περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που είναι σχετικές για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της επίδοσης της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου.

27. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί γνωστοποίηση του είδους και (αν είναι εφικτό) του ποσού μιας μεταβολής στην εκτίμηση που είτε έχει μία σημαντική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο είτε αναμένεται να έχει μία ουσιαστική επίδραση στις επόμενες περιόδους. Η παράγραφος 16(δ) αυτού του Προτύπου απαιτεί παρόμοια γνωστοποίηση σε μία ενδιάμεση οικονομική αναφορά. Παραδείγματα περιλαμβάνουν μεταβολές σε εκτίμηση στην τελευταία ενδιάμεση περίοδο, που αφορούν σε υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή ζημιές απομείωσης που είχαν παρουσιαστεί σε προηγούμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους. Η γνωστοποίηση που απαιτείται από την προηγούμενη παράγραφο είναι συνεπής με την απαίτηση του ΔΛΠ 8 και η έκτασή της προορίζεται να είναι περιορισμένη μόνο στη μεταβολή της εκτίμησης. Η οντότητα δεν απαιτείται να συμπεριλάβει επιπρόσθετες οικονομικές πληροφορίες της ενδιάμεσης περιόδου στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της.

Οι παράγραφοι 43 και 44 τροποποιούνται ως εξής:

43. **Μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική, άλλη εκτός από εκείνη για την οποία η μεταβατική περίοδος καθορίζεται από ένα νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία, πρέπει να αντικατοπτρίζεται:**

(α) **με επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων ενδιάμεσων περιόδων του τρέχοντος οικονομικού έτους και των συγκρίσιμων ενδιάμεσων περιόδων κάθε προηγούμενου οικονομικού έτους που θα επαναδιατυπωθούν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 8,**

ή

(β) **όταν δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο στην αρχή του οικονομικού έτους, με την επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων του τρέχοντος οικονομικού έτους και συγκρίσιμων ενδιάμεσων περιόδων προγενέστερων οικονομικών ετών για τη μελλοντική εφαρμογή από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι δυνατό.**

44. Ένας σκοπός της προηγούμενης αρχής είναι να εξασφαλίζει ότι μία απλή λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε μία ειδική κατηγορία συναλλαγών δια μέσου ενός ολόκληρου οικονομικού έτους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική αντανακλάται με αναδρομική εφαρμογή και την επαναδιατύπωση των οικονομικών δεδομένων όσο το δυνατόν περισσότερων προγενέστερων περιόδων. Όμως, αν το ποσό της αναπροσαρμογής που αφορά σε προηγούμενα οικονομικά έτη δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 η νέα πολιτική εφαρμόζεται μελλοντικά από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό. Το αποτέλεσμα της αρχής της παραγράφου 43 είναι να απαιτεί ότι, κάθε μεταβολή σε λογιστική πολιτική εντός του τρέχοντος οικονομικού έτους εφαρμόζεται αναδρομικά ή, αν αυτό δεν είναι δυνατό, μελλοντικά, όχι αργότερα από την έναρξη του οικονομικού έτους.

A9. Στο ΔΛΠ 35 *Διακοπτόμενες Δραστηριότητες*, οι παράγραφοι 41, 42 και 50 απαλείφονται.

A10. Στο ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* η παράγραφος 13 της Εισαγωγής απαλείφεται και οι παράγραφοι 120 και 121 απαλείφονται.

A11. Στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*, η παράγραφος 94 απαλείφεται.

A12. Στο ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*, απαλείφεται η παράγραφος 120.

A13. Στη ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση- Οντότητες Ειδικού Σκοπού*, η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιουλίου 1999. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

A14. Στη ΜΕΔ-13 *Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Επιχειρήσεις-Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούστες*, Η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 1999. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

IAS 8

- A15. Στη ΜΕΔ-21 *Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων Μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων* η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα ομόφωνη αποδοχή τίθεται σε ισχύ στις 15 Ιουλίου 2000. Οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

- A16. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

- A17. Στη ΜΕΔ-25 *Φόροι Εισοδήματος – Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Επιχείρησης ή των Μετόχων της*, η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως ακολούθως:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα ομόφωνη αποδοχή τίθεται σε ισχύ στις 15 Ιουλίου 2000. Οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

- A18. Στη ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγεται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης*, η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ στις 31 Δεκεμβρίου 2001. Οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

- A19. Στη ΜΕΔ-31 *Έσοδα-Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Υπηρεσίες Διαφήμισης*, η παράγραφος της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ στις 31 Δεκεμβρίου 2001. Οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές θα λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

- A20. Στο Δ.Π.Χ.Α. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*, ο ορισμός των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στο Προσάρτημα Α τροποποιείται ως εξής:

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)

Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

(α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,

και

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

- A21. Η επεξηγηματική επικεφαλίδα του Δ.Π.Χ.Α. *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* τροποποιείται ως εξής:

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* (Δ.Π.Χ.Α. 1) παρατίθεται στις παραγράφους 1-47 και τα Προσαρτήματα Α-Γ. Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ. Οι παράγραφοι που έχουν τυπωθεί με **έντονα γράμματα** δηλώνουν τις κύριες αρχές. Οι όροι που καθορίζονται στο Προσάρτημα Α τυπώνονται με **πλαγιαστά γράμματα** κατά την αρχική εμφάνισή τους στο Πρότυπο. Οι ορισμοί άλλων όρων παρατίθενται στο Γλωσσάριο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το Δ.Π.Χ.Α. 1 θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο του αντικειμενικού σκοπού του και της Βάσης για Συμπεράσματα, της Εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και του Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη παρέχει μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

- A22. Οι επεξηγηματικές επικεφαλίδες όλων των λοιπών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αντικαθίστανται με νέα επεξηγηματική επικεφαλίδα έχουσα την ακόλουθη μορφή:

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Χ Τίτλος με Λέξεις (ΔΛΠ Χ) παρατίθεται στις παραγράφους 1-000 [και τα Προσαρτήματα Α-Γ] (*). Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ αλλά διατηρούν τη μορφή της Ε.Δ.Λ.Π. του Προτύπου όταν αυτό υιοθετήθηκε από το Σ.Δ.Λ.Π. Το ΔΛΠ Χ θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο [του αντικειμενικού σκοπού του και της Βάσης για Συμπεράσματα] (**), της Εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και του Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη παρέχει μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

(*) χρησιμοποιείται μόνο για εκείνα τα προσαρτήματα που αποτελούν μέρος του Προτύπου.

(**) χρησιμοποιείται μόνον όπου το Πρότυπο εμπεριέχει αντικειμενικό σκοπό ή συνοδεύεται από Βάση για Συμπεράσματα.

- A23. Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών εφαρμοστέων το Δεκέμβριο 2003, οι παραπομπές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Περιόδου, Θεμελιώδη Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Πολιτικές τροποποιούνται σε ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

IAS 10

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2
Ορισμοί	3-7
Αναγνώριση και επιμέτρηση	8-13
Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	8-9
Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	10-11
Μερίσματα	12-13
Συνεχιζόμενη δραστηριότητα	14-16
Γνωστοποιήσεις	17-22
Ημερομηνία έγκρισης για έκδοση	17-18
Ενημέρωση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού	19-20
Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	21-22
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	23
Ανάκληση του ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο το 1999)	24

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο το 1999): Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η ωριότερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:
 - (α) πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
 - και
 - (β) τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το Πρότυπο επίσης απαιτεί ότι η οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Going Concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

IAS 10

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

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

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

και

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

4. Η διαδικασία που περιλαμβάνεται στην έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων θα ποικίλει ανάλογα με τη δομή της διοίκησης, τις νομοθετικές διατάξεις και τις διαδικασίες που ακολουθούνται για την κατάρτιση και οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.
5. Σε μερικές περιπτώσεις, μια οντότητα χρειάζεται να υποβάλει τις οικονομικές καταστάσεις της στους μετόχους της για έγκριση, μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεών της. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση κατά την ημερομηνία της έκδοσης, όχι κατά την ημερομηνία που οι μέτοχοι εγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Παράδειγμα

Η διοίκηση μιας οντότητας ολοκληρώνει το σχέδιο των οικονομικών καταστάσεων για το έτος που λήγει 31 Δεκεμβρίου 20X1 στις 28 Φεβρουαρίου 20X2. Στις 18 Μαρτίου 20X2, το Διοικητικό Συμβούλιο εξετάζει τις οικονομικές καταστάσεις και τις εγκρίνει για έκδοση. Η οντότητα ανακοινώνει το κέρδος της και επιλεγμένες άλλες οικονομικές πληροφορίες στις 19 Μαρτίου 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20X2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια διοικητική αρχή στις 17 Μαΐου 20X2.

Η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται στις 18 Μαρτίου 20X2 (ημερομηνία έγκρισης του Διοικητικού Συμβουλίου για έκδοση).

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

Παράδειγμα

Στις 18 Μαρτίου 20X2, η Διοίκηση μιας οντότητας εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις για υποβολή στο εποπτικό συμβούλιο της. Το εποπτικό συμβούλιο αποτελείται αποκλειστικά από μη εκτελεστικά όργανα και μπορεί να συμπεριλαμβάνει αντιπροσωπείες εργαζομένων και άλλων εξωτερικών συμφερόντων. Το εποπτικό συμβούλιο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 26 Μαρτίου 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20X2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια διοικητική αρχή στις 17 Μαΐου 20X2.

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

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

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

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

IAS 10

9. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα οποία απαιτούν μια οντότητα να προσαρμόζει τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της ή να αναγνωρίζει στοιχεία που δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί:
- (α) η ρύθμιση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η οντότητα προσαρμόζει οποιαδήποτε πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την δικαστική υπόθεση αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις* ή αναγνωρίζει νέα πρόβλεψη. Η οντότητα δε γνωστοποιεί απλώς μία ενδεχόμενη υποχρέωση επειδή η διευθέτηση της δικαστικής υπόθεσης παρέχει επιπλέον στοιχεία από όσα θα λαμβάνονταν υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 16 του ΔΛΠ 37.
 - (β) (β) Η λήψη της πληροφορίας μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή ότι το ποσό μιας ζημίας απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να προσαρμοστεί. Για παράδειγμα:
 - (i) η πτώχευση ενός πελάτη, που συμβαίνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, συνήθως, επιβεβαιώνει ότι μια ζημία υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού από εμπορικές απαιτήσεις και ότι η οντότητα χρειάζεται να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της εμπορικής απαίτησηςκαι
 - (ii) η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
 - (γ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού.
 - (δ) ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ποσού της συμμετοχής στα κέρδη ή των επιπρόσθετων καταβολών προς τους εργαζόμενους, αν η οντότητα είχε μια παρούσα νομική ή τεκμαιρομένη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να προβεί σε τέτοιες καταβολές, λόγω των γεγονότων που συνέβησαν πριν από αυτήν την ημερομηνία (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους*).
 - (ε) η αποκάλυψη απάτης ή λαθών, που δείχνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν εσφαλμένες.

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

10. **Η οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.**
11. Ένα παράδειγμα μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μια πτώση στην τρέχουσα αξία των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Υπό κανονικές συνθήκες, η πτώση στην τρέχουσα αξία δεν αφορά την κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν ανακύψει μεταγενέστερα. Συνεπώς, μια οντότητα δεν προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για τις επενδύσεις. Ομοίως, η οντότητα δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μολονότι μπορεί να χρειάζεται να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 21.

Μερίσματα

12. **Αν η οντότητα δηλώσει μερίσματα προς κατόχους συμμετοχικών τίτλων (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα:Γνωστοποίηση και Παρουσίαση) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα δεν πρέπει να αναγνωρίσει αυτά τα μερίσματα ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**
13. Εάν δηλωθούν μερίσματα (δηλαδή τα μερίσματα έχουν εγκριθεί δεόντως και δεν είναι πλέον στη διακριτική ευχέρεια της οντότητας) μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού διότι δεν πληρούν τα κριτήρια της παρούσας δέσμευσης του ΔΛΠ 37. Τέτοια μερίσματα γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων*.

ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

IAS 10

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

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Ημερομηνία έγκρισης για έκδοση

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

Ενημέρωση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού

19. **Αν η οντότητα λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η οντότητα πρέπει να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αυτές τις συνθήκες, υπό το φως των νέων πληροφοριών.**
20. Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα χρειάζεται να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανakλούν πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και όταν οι πληροφορίες δεν επηρεάζουν τα ποσά που αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις της. Ένα παράδειγμα της ανάγκης ενημέρωσης των γνωστοποιήσεων είναι, όταν αποδείξεις καθίστανται διαθέσιμες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, σχετικά με μια ενδεχόμενη υποχρέωση που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα της μελέτης σχετικά με το αν πρέπει να αναγνωρίσει ή να αλλάξει μια πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις, η οντότητα ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις της σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση σύμφωνα με τις αποδείξεις αυτές.

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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

- (α) τη φύση του γεγονότος

και

IAS 10

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

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

- (α) μία μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (το ΔΛΠ 22: *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις σε τέτοιες περιπτώσεις) ή η διάθεση μιας βασικής θυγατρικής,
 - (β) ανακοίνωση ενός σχεδίου για διακοπή μιας εκμετάλλευση, διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή διακανονισμό υποχρεώσεων που αποδίδονται σε μια διακοπόμενη δραστηριότητα ή σύναψη δεσμευτικών συμφωνιών για πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή διακανονισμό τέτοιων υποχρεώσεων (βλέπε ΔΛΠ 35: *Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις*),
 - (γ) μεγάλες αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση κύριων περιουσιακών στοιχείων από το κράτος,
 - (δ) η καταστροφή μιας μεγάλης μονάδας παραγωγικής από πυρκαγιά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού,
 - (ε) η ανακοίνωση ή έναρξη υλοποίησης μιας αναδιάρθρωσης μεγάλης κλίμακας (βλέπε ΔΛΠ 37),
 - (στ) μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυναμικές συναλλαγές κοινών μετοχών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (το ΔΛΠ 33: *Κέρδη κατά Μετοχή* απαιτεί μία οντότητα να γνωστοποιεί μία περιγραφή συναλλαγών αυτού του είδους, εκτός από συναλλαγές οι οποίες περιλαμβάνουν κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση μετοχών, υποδιαίρεσεις μετοχών ή συμπτώξεις μετοχών που απαιτείται στο σύνολό τους να προσαρμόζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 33),
 - (ζ) ανώμαλα ευρείες μεταβολές μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγματικές ισοτιμίες,
 - (η) μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που θεσμοθετούνται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, οι οποίοι επιδρούν ουσιαστικά στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις φόρου (βλέπε ΔΛΠ 12: *Φόροι Εισοδήματος*),
 - (ι) ανάληψη σημαντικών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων, για παράδειγμα, με την παραχώρηση σημαντικών εγγυήσεων
- και
- (ι) έναρξη σημαντικής αντιδικίας που προκύπτει αποκλειστικά από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

23. **Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.**

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 10 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1999)

24. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 10: *Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού* (αναθεωρημένο το 1999).

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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

A1. Η παράγραφος 97 του ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων τροποποιείται ως εξής:

97. Οι συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις ενός εκ των οντοτήτων υπό συνένωση εγκρίνονται για έκδοση, γνωστοποιούνται εφόσον είναι σημαντικές και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις (βλέπε ΔΛΠ 10 Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού).

A2. Η παράγραφος 32 του ΔΛΠ 35 Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις τροποποιείται ως εξής:

32. Οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, ο διακανονισμός υποχρεώσεων και οι δεσμευτικές συμφωνίες πώλησης που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο μπορεί να συμβαίνουν ταυτόχρονα με το αρχικό γεγονός της γνωστοποίησης ή στην περίοδο κατά την οποία λαμβάνει χώρα το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης ή σε μία μεταγενέστερη περίοδο. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού, αν κάποια από τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε μία διακοπτόμενη δραστηριότητα έχουν πράγματι πωληθεί ή αποτελούν το αντικείμενο μιας ή περισσότερων δεσμευτικών συμφωνιών πώλησης που έχουν συναφθεί μετά τη ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν το διοικητικό συμβούλιο εγκρίνει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 31, αν οι επιδράσεις είναι σημαντικές και η μη γνωστοποίηση θα επηρέαζε τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις.

A3. Η παράγραφος 18 της Εισαγωγής και η παράγραφος 75 του ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις, τροποποιείται ως εξής και η παράγραφος 96 απαλείφεται:

18. Το Πρότυπο ορίζει μία ενδεχόμενη υποχρέωση ως:

(α) ...

75. Μία απόφαση της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση η οποία λαμβάνεται πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν καταλήγει σε μία τεκμαιρομένη υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εκτός αν η οντότητα έχει, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού:

(α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης

ή

(β) δηλώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του προγράμματος αναδιάρθρωσης σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό με επαρκώς καθορισμένο τρόπο ώστε να δημιουργήσει μία βάσιμη προσδοκία σε αυτούς, ότι η οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.

Εάν η οντότητα ξεκινήσει την υλοποίηση ενός προγράμματος αναδιάρθρωσης ή ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζει, μόνο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η γνωστοποίηση απαιτείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική και η έλλειψη γνωστοποίησης θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βασιζόμενοι στις οικονομικές καταστάσεις.

96. [Απαλείφθηκε]

A4. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεργητικών που ήταν εφαρμοστέα στις 30 Δεκεμβρίου 2003, οι αναφορές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 10 Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού τροποποιούνται σε ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού.

IAS 16

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-5
Ορισμοί	6
Αναγνώριση	7-14
Αρχιές δαπάνες	11
Μεταγενέστερες δαπάνες	12-14
Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση	15-28
Στοιχεία του κόστους	16-22
Αποτίμηση του κόστους	23-28
Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	29-66
Μέθοδος κόστους	30
Μέθοδος αναπροσαρμογής	31-42
Απόσβεση	43-62
Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης	50-59
Μέθοδος απόσβεσης	60-62
Απομείωση αξίας	63-64
Αποζημίωση για την απομείωση αξίας	65-66
Διαγραφή	67-72
Γνωστοποιήσεις	73-79
Μεταβατικές Διατάξεις	80
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	81
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	82-83

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 (1998): Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακίνητοποιήσεις ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακίνητοποιήσεις πληροφορίες της οντότητας και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακίνητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

IAS 16

2. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.**
3. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:
- (α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41: Γεωργία)
- ή
- (β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.
- Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων, που περιγράφονται στην (α) ή (β).
4. Είναι πιθανό άλλα Πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις απαιτεί η οντότητα να αξιολογήσει την αναγνώριση ενός στοιχείου μισθωμένων πάγιων περιουσιακών στοιχείων βάσει της μεταφοράς των κινδύνων και των ωφελειών. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες απόψεις του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.
5. Η οντότητα θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η οντότητα απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

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

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

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

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

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

IAS 16

Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:

- (α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς

και

- (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

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

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

Ωφέλιμη ζωή είναι:

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

ή

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

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

7. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακίνητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

- (α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα

και

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

8. Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται συνήθως στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Όμως, τα μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, όταν η οντότητα αναμένει να τα χρησιμοποιήσει για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακίνητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακίνητοποιήσεις.
9. Το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, ήτοι τί συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακίνητοποιήσεων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.
10. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακίνητοποιήσεων όταν πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακίνητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

Αρχικές δαπάνες

11. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντολογικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων ακινητοποιήσεων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των ωφελιών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οντότητα δεν μπορεί να παράγει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία τέτοιων περιουσιακών στοιχείων και σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*.

Μεταγενέστερες δαπάνες

12. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Οι καθημερινές δαπάνες συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
13. Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφος, όπως καθίσματα και σκευή, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να αγοραστούν, προκειμένου να γίνει μία λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτηρίου ή μία μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τέτοιου στοιχείου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 67-72).
14. Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές σημαντικές επιθεωρήσεις για ελαττώματα, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε σημαντικής επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως αντικατάσταση. Κάθε εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (εξχωριστά από ανταλλακτικά) διαγράφεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευθεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος συστατικού στοιχείου της επιθεώρησης όταν το στοιχείο αυτό αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

15. **Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του.**

Στοιχεία του κόστους

16. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:
- (α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.
 - (β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.
 - (γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

IAS 16

17. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:
- (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε Εργαζόμενους*) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
 - (β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου,
 - (γ) τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς,
 - (δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης,
 - (ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού)
- και
- (στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.
18. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* στο κόστος των υποχρεώσεων για την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση της θέσης όπου έχει τοποθετηθεί το στοιχείο που πραγματοποιούνται σε μία συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη. Οι υποχρεώσεις που αφορούν σε κόστη που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απατήσεις*.
19. Παραδείγματα κοστών που δε θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:
- (α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας,
 - (β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και προώθησης),
 - (γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού)
- και
- (δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.
20. Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων:
- (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 ή λειτουργείται σε ισχύ μικρότερη της κανονικής,
 - (β) οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου
- και
- (γ) το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρος ή του συνόλου των λειτουργιών της οντότητας.
21. Κάποιες λειτουργίες δημιουργούνται σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να συμβούν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων για την κατασκευή ή την ανάπτυξη. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως πάρκιν μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και οι σχετικές δαπάνες των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των δαπανών.

22. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οντότητα κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού, καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Αποτίμηση του κόστους

23. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

24. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων 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 στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων 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 παραληφθέν στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

25. Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

(α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

ή

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

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

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

28. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

29. **Η οντότητα θα επιλέξει είτε τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 30 είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 31 ως λογιστική της πολιτική και θα εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων.**

Μέθοδος κόστους

30. **Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημιές απομείωσης.**

Μέθοδος αναπροσαρμογής

31. **Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**

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

33. Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας συνεχιζόμενης επιχείρησης, μπορεί να χρειαστεί η οντότητα να υπολογίσει την εύλογη αξία με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων ή αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης.

34. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται η ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται η αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή τέσσερα έτη.

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

- (α) επαναδιατύπωση ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του.
- (β) συμφηφισμός έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτίρια.

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

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

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

- (α) εδαφικές εκτάσεις,
- (β) γήπεδα και κτίρια,

- (γ) μηχανήματα,
- (δ) πλοία,
- (ε) αεροσκάφη,
- (στ) οχήματα,
- (ζ) έπιπλα και σκεύη,
- και
- (η) εξοπλισμός γραφείου.
38. Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων ακινητοποιήσεων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.
39. **Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγούμενως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.**
40. **Αν η λογιστική αξία ενός 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.**
41. Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελείτο από τη διαφορά μεταξύ της βασισόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασισόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.
42. Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*.

Απόσβεση

43. **Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά.**
44. Η οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά η δομή και οι μηχανές ενός αεροσκάφους, είτε είναι ιδιόκτητο είτε υπόκειται σε χρηματοδοτική μίσθωση.
45. Ένα σημαντικό τμήμα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα δύνανται να συναθροιστούν για τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσης.
46. Στη έκταση που μία οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οντότητας για τα τμήματα αυτά ποικίλουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αντιπροσωπεύει αξιόπιστα τον τρόπο ανάλωσης ή/και την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.
47. Η οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.
48. **Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.**

IAS 16

49. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η δαπάνη απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων ακινητοποιήσεων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.

Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης

50. **Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.**
51. **Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (οι μεταβολές) θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.**
52. Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναίρουν την ανάγκη απόσβεσής του.
53. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασημαντή και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.
54. Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.
55. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση και παραμένει για πώληση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Όμως, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η δαπάνη απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.
56. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Οπωσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελιών που αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου:
- (α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.
 - (β) η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.
 - (γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.
- και
- (δ) νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.
57. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας από όμοια στοιχεία.

58. Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Μια αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.
59. Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, εκείνο το κόστος του οικοπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανακλά τα οφέλη που πρόκειται να αποκομιστούν από αυτή.

Μέθοδος Απόσβεσης

60. **Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οντότητα.**
61. **Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό. Τέτοια μεταβολή θα αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.**
62. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δε μεταβάλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό κατανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος εκείνη εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Απομείωση Αξίας

63. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων έχει απομειωθεί. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.
64. Το ΔΛΠ 22 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*, εξηγεί πώς λογιστικοποιείται μία ζημία απομείωσης αναγνωρισμένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά από μία συνένωση επιχειρήσεων που είναι απόκτηση.

Αποζημίωση για την απομείωση αξίας

65. **Αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.**
66. Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

- (α) τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
- (β) η διαγραφή στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο,
- (γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν καθίσταται απαιτητή
- και
- (δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

ΔΙΑΓΡΑΦΗ

67. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα διαγράφεται:
- (α) κατά τη διάθεση
 - ή
 - (β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεση του στοιχείου.
68. Το κέρδος ή η ζημία από τη διαγραφή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων όταν το στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.
69. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. δια της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας διάθεσης ενός στοιχείου, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18: Έσοδα για την αναγνώριση εσόδων από την πώληση αγαθών. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.
70. Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων το κόστος αντικατάστασης τμήματος του στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε ασχέτως αν το αντικαθιστούμενο τμήμα είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. 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 κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του.
71. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από τη διαγραφή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.
72. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία του. Ειδικότερα, αν η πληρωμή του στοιχείου αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανakλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

73. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων:
- (α) τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας,
 - (β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
 - (γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
 - (δ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου
- και
- (ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει:
 - (i) προσθήκες,
 - (ii) διαθέσεις,
 - (iii) αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,
 - (iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημιές απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
 - (v) ζημιές απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

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

(vii) αποσβέσεις,

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

και

(ix) άλλες μεταβολές.

74. Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:

(α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων,

(β) το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του,

(γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

και

(δ) αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

75. Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

(α) η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου

και

(β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.

76. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

(α) τις υπολειμματικές αξίες,

(β) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(γ) τις ωφέλιμες ζωές

και

(δ) τις μεθόδους απόσβεσης.

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

(α) η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,

(β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής,

(γ) οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών,

IAS 16

- (δ) η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης,
- (ε) για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους

και

- (στ) τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

78. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 73 (ε) (iv) μέχρι (vi), η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

79. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

- (α) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια,
- (β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση,
- (γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και βρίσκονται προς διάθεση

και

- (δ) την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

Συνεπώς, οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

80. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 24-26 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζονται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

81. Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

82. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις (αναθεωρημένο το 1998).

83. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

- (α) ΜΕΔ-6 Κόστη Τροποποίησης Υπάρχοντος Λογισμικού
- (β) ΜΕΔ-14 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις – Αποζημίωση για την Απομείωση ή Ζημία Στοιχείων

και

- (γ) ΜΕΔ-23 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις – Έξοδα Σημαντικής Επιθεώρησης ή Γενικών Επισκευών.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

IAS 16

Τροποποιήσεις σε άλλες Ανακοινώσεις

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

- A1. Το Δ.Π.Χ.Α. 1 *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* και τα συνοδευτικά του έγγραφα τροποποιούνται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στο Δ.Π.Χ.Α., η παράγραφος 24 τροποποιείται ως εξής:

- 24 Εφόσον μία θυγατρική καταστεί υιοθετούσα για πρώτη φορά μετά τη μητρική εταιρία, η θυγατρική θα αποτιμά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της, είτε σύμφωνα με:

...

- (β) τις λογιστικές αξίες που απαιτούνται από το υπόλοιπο Δ.Π.Χ.Α. αυτό, βάσει της ημερομηνίας μετάβασης της θυγατρικής εταιρίας στα Δ.Π.Χ.Α. Οι λογιστικές αξίες αυτές μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που περιγράφονται στο (α):

...

- (ii) όταν οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής διαφέρουν από εκείνες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, η θυγατρική μπορεί να χρησιμοποιεί ως λογιστική πολιτική της τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16: *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*, ενώ ο όμιλος μπορεί να χρησιμοποιεί τη μέθοδο αναπροσαρμογής.

- A2. Στο ΔΛΠ 14: *Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα*, η παράγραφος 21 τροποποιείται ως εξής:

21. Οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν προσαρμογές των προηγούμενων λογιστικών αξιών των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα μιας οντότητας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων, η οποία λογιστικοποιήθηκε ως αγορά, ακόμη και αν αυτές οι προσαρμογές γίνονται μόνο για το σκοπό κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δεν απεικονίζονται είτε στις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας είτε της θυγατρικής. Ομοίως, αν ενσώματες ακίνητοποιήσεις έχουν αναπροσαρμοσθεί ύστερα από την απόκτηση, σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, τότε οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων του τομέα αντανακλούν αυτές τις αναπροσαρμογές.

- A3. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

- A4. Το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* τροποποιείται ως ακολούθως:

Στο Πρότυπο, οι παράγραφοι 4, 9, 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

...

IAS 16

(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

...

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

...

(β) μελλοντικά κόστη για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση τμήματος ή τη συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου.

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

...

(β) μελλοντικά κόστη για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση τμήματος ή τη συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου ή τα σχετικά μελλοντικά οφέλη που θα απορρεύσουν από το μελλοντικό κόστος αυτό.

41. Έως ότου η οντότητα πραγματοποιήσει κόστη για τη συμπλήρωση, αντικατάσταση τμήματος ή συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από αυτά τα κόστη (βλ. Προσάρτημα Α, Παράδειγμα 6).

42. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν τα αναγκαία κόστη της καθημερινής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου.

59. Μία ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αμέσως, 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 πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το 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 συμπληρωθεί, να αντικατασταθεί τμήμα ή να συντηρηθεί περιουσιακό στοιχείο ή μία δέσμευση να διακοπεί ή να αναδιάρθρωθεί 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 πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το Πρότυπο.

- A5. Στο ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις, η υποσημείωση της παραγράφου 14(α) απαλείφεται.
- A6. Το ΔΛΠ 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία τροποποιείται ως ακολούθως:

Εισαγωγή

Η παράγραφος 7 απαλείφεται.

Πρότυπο

Στην παράγραφο 7 προστίθεται ο ακόλουθος ορισμός:

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.

Στην παράγραφο 7 τροποποιούνται οι ακόλουθοι ορισμοί:

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

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

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

Ωφέλιμη ζωή είναι:

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

ή

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

Η παράγραφος 18 και ο τίτλος που προηγείται τροποποιούνται ως εξής:

Αναγνώριση και Επιμέτρηση

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 7 - 17)

και

- (β) τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στο παρόν Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 19 - 55).

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

IAS 16

Προστίθεται η παράγραφος 18:

18Α. 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 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 που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση ενός αγορασμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου – θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Με συνέπεια προς την παράγραφο 51, μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αγορασμένα είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται για να αποφευχθεί η αναγνώριση της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας.

Η παράγραφος 24 τροποποιείται ως εξής:

24. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου 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.

Οι παράγραφοι 24Α-24Δ προστίθενται:

24Α. 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

και

(β) οι επαγγελματικές αμοιβές.

24Β. Παραδείγματα κοστών που δεν αποτελούν κόστος 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.

24Γ. 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 επαναποθήκευσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνου του στοιχείου. Για παράδειγμα, τα ακόλουθα κόστη δε 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.

- 24Δ. 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.

Η παράγραφος 34 τροποποιείται ως εξής:

34. 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 παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο δεν αποτιμάται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Οι παράγραφοι 34Α-34Δ προστίθενται:

- 34Α. Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

- (α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

ή

- (β) η 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 συναλλαγή 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.

- 34Β. Η παράγραφος 19(β) ορίζει ειδικώς ότι προϋπόθεση της αναγνώρισης άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να αποτιμάται 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 αποτιμήσει 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.

Η παράγραφος 35 απαλείφεται.

IAS 16

Η παράγραφος 54 τροποποιείται ως εξής:

54. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει 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,

και

(γ) οι εισφορές για την αναγνώριση 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.

Ο τίτλος που προηγείται των παραγράφων 60-62 απαλείφεται.

Οι παράγραφοι 60 και 61 απαλείφονται.

Η παράγραφος 62 απαλείφεται και τα περιεχόμενα της έχουν μεταφερθεί στην παράγραφο 18Α.

Ο τίτλος που προηγείται της παραγράφου 63 τροποποιείται ως εξής:

Επιμέτρηση Μετά Την Επιμέτρηση

Οι παράγραφοι 76 και 77 τροποποιούνται ως εξής:

76. *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 ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.*

77. *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.*

Οι παράγραφοι 79 και 80 τροποποιούνται ως εξής:

79. *Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δε θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Η απόσβεση θα αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Η απόσβεση θα παύει, όταν το περιουσιακό διαγραφεί.*

80. Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν έχει υπάρξει μία αύξηση στην, για παράδειγμα, εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή στο ανακτήσιμο ποσό του. 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 βασιζόμενων σε πληροφορίες ευρέως διαθέσιμες 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 απαιτείται 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.

Οι παράγραφοι 88-90 τροποποιούνται ως εξής:

88. **Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελιών που 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 άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.**
89. 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 για ένα περιουσιακό στοιχείο επιλέγεται βασιζόμενη στο προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελιών 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 ωφελιών. Θα υπάρξουν σπάνια, αν υπάρξουν ποτέ, πειστικές ενδείξεις που να στηρίζουν μία μέθοδο απόσβεσης για άυλα περιουσιακά στοιχεία η οποία να καταλήγει σε ένα χαμηλότερο ποσό σωρευμένης απόσβεσης σε σχέση με τη σταθερή μέθοδο.
90. 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 περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2 Αποθέματα).

Η παράγραφος 93 τροποποιείται ως εξής:

93. 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*.

Προστίθεται η παράγραφος 93Α:

- 93Α. 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.

IAS 16

Οι παράγραφοι 94 και 95 τροποποιούνται ως εξής:

94. *Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης 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 αντανακλά το διαμορφωμένο ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές θα λογιστικοποιούνται ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.*
95. *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.*

Οι παράγραφοι 103 και 104 τροποποιούνται ως εξής:

103. *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.*

104. *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 συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δε θα κατατάσσονται στα έσοδα.*

Οι παράγραφοι 104Α – 104Γ προστίθενται:

104Α. 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.

104Β. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 19 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.

104Γ. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Αν η πληρωμή του άυλου περιουσιακού στοιχείου αναβληθεί, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη τιμή μετρητοίς του. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, αντανακλώντας την πραγματική απόδοση της απαίτησης.

Η παράγραφος 105 απαλείφεται.

Η παράγραφος 106 τροποποιείται ως εξής:

106. Η απόσβεση δεν παύει όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν παραμένει για πώληση εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως.

Στην παράγραφο 107, η φράση «**Συγκριτικές πληροφορίες δεν απαιτούνται**» απαλείφεται.

Η παράγραφος 111 (ε) τροποποιείται ως εξής:

(ε) **το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.**

Η παράγραφος 113 (α) (iii) τροποποιείται ως εξής:

(iii) η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε απεικονιστεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με το συγκριτικό χειρισμό της παραγράφου 63

και

Η παράγραφος 113 (β) τροποποιείται ως εξής και η παράγραφος 113(γ) προστίθεται:

(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 οποιοδήποτε 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.

Προστίθεται η παράγραφος 121Α.

121Α. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 34-34B σχετικά με την αρχική επιμέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζεται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

A7. Η ΜΕΔ-13 Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Επιχειρήσεις-Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες τροποποιείται ως εξής:

Οι παράγραφοι 5 και 6 τροποποιούνται ως εξής:

5. Εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 31,48 σε μη χρηματικές εισφορές σε μία από Κ.Ε.Ο.Ο. σε αντάλλαγμα συμμετοχής στην καθαρή θέση της από Κ.Ε.Ο.Ο., ένας κοινοπρακτών θα αναγνωρίζει στην στα αποτελέσματα για την περίοδο, την αναλογία του κέρδους ή ζημίας που αποδίδεται στις συμμετοχές στην καθαρή θέση των άλλων κοινοπρακτούντων εκτός όταν:

(α) οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και ωφέλειες της ιδιοκτησίας των εισφερομένων μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων δεν έχουν μεταβιβαστεί στην από Κ.Ε.Ο.Ο.

ή

(β) (β) το κέρδος ή η ζημία από τη μη χρηματική εισφορά δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

ή

(γ) η συναλλαγή της εισφοράς στερείται εμπορικής ουσίας, καθώς ορίζεται ο όρος αυτός στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις*.

Αν εφαρμόζεται η εξαίρεση (α), (β) ή (γ) το κέρδος ή η ζημία θεωρείται μη πραγματοποιηθείσα και συνεπώς δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα εκτός αν εφαρμόζεται και η παράγραφος 6.

6. Αν, επιπρόσθετα με τη λήψη συμμετοχής στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής επιχείρησης, ένας κοινοπρακτών λάβει χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία θα αναγνωριστεί από τον κοινοπρακτούντα στα αποτελέσματα μία κατάλληλη αναλογία κέρδους ή ζημίας στην συναλλαγή.

Μετά την παράγραφο της **Ημερομηνίας Έναρξης Ισχύος**, εισάγονται οι παράγραφοι 14 και 15, ως εξής:

14. Οι τροποποιήσεις που αφορούν τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών με μη χρηματικές εισφορές που καθορίζονται στην παράγραφο 5 θα εφαρμόζονται μελλοντικά σε μελλοντικές συναλλαγές.

IAS 16

15. Η οντότητα θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις* στην παρούσα Διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.
- A8. Στη ΜΕΔ-21 *Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων Μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων* οι παράγραφοι 3-5 τροποποιούνται ως εξής:
3. Το θέμα είναι πώς να ερμηνευθεί ο όρος «ανάκτηση» σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν αποσβένεται (μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο) και αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΛΠ 16.
 4. Η Διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται και σε επενδύσεις σε ακίνητα που τηρούνται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 παρ. 33 αλλά που θα θεωρούνταν μη αποσβέσιμα αν εφαρμοζόταν το ΔΛΠ 16.
 5. Η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση που ανακύπτει από την αναπροσαρμογή ενός μη αποσβέσιμο περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.31 πρέπει να αποτιμάται βασισμένη στις φορολογικές συνέπειες που θα επακολουθούσαν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξάρτητα από την αποτίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν ο φορολογικός νόμος ορίζει ένα φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος διαφέρει από το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο πρώτος συντελεστής εφαρμόζεται στην αποτίμηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης που συνδέεται προς ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο.
- A9. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].
- A10. Η παράγραφος 9(δ) της ΜΕΔ - 32 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία –Κόστη Δικτυακού Τόπου* τροποποιείται ως εξής:
- (d) Το στάδιο της Λειτουργίας ξεκινά όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου έχει ολοκληρωθεί. Η δαπάνη που πραγματοποιείται στο στάδιο αυτό θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται εκτός αν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του ΔΛΠ 38 παρ.19.
- A11. Το Δεκέμβριο 2002, το Συμβούλιο δημοσίευσε Προσχέδιο Βελτιώσεων των Προτεινόμενων Τροποποιήσεων του ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων* και του ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*. Οι προτεινόμενες βελτιώσεις του ΔΛΠ 36 και του ΔΛΠ 38 αντανακλούν τις αλλαγές που σχετίζονται με τις αποφάσεις που αφορούν την εργασία του Συμβουλίου για τις Συνενώσεις Επιχειρήσεων. Επειδή η εργασία αυτή δεν έχει ολοκληρωθεί, οι προτεινόμενες εκείνες αλλαγές δεν αντανακλώνται στις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 36 και του ΔΛΠ 38 που περιλαμβάνονται στο παρόν προσάρτημα.
- A12. Τον Ιούλιο του 2003, το Συμβούλιο δημοσίευσε το ΠΡ 4 *Διάθεση Μη Κυκλοφορούντων Περιουσιακών Στοιχείων και Παρουσίαση Διακοπτόμενων Δραστηριοτήτων*, στο οποίο πρότεινε τροποποιήσεις του ΔΛΠ 38 και του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε Ακίνητα*. Οι προτεινόμενες εκείνες αλλαγές δεν αντανακλώνται στις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 38 και του ΔΛΠ 40 που περιλαμβάνονται στο παρόν προσάρτημα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17

IAS 17

Μισθώσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-3
Ορισμοί	4-6
Κατάταξη των μισθώσεων	7-19
Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών	20-35
Χρηματοδοτικές μισθώσεις	20-32
Αρχική αναγνώριση	20-24
Μεταγενέστερη αποτίμηση	25-32
Λειτουργικές μισθώσεις	33-35
Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών	36-57
Χρηματοδοτικές μισθώσεις	36-48
Αρχική αναγνώριση	36-38
Μεταγενέστερη αποτίμηση	39-48
Λειτουργικές μισθώσεις	49-57
Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης	58-66
Μεταβατικές διατάξεις	67-68
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	69
Ανάκληση του ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997)	70

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο το 1997): Μισθώσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

(α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγεννώμενων πόρων,

και

(β) συμβάσεις παραχώρησης δικαιώματος στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

IAS 17

Όμως το παρόν Πρότυπο δε θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:

- (α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα).
 - (β) επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 40).
 - (γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία),
ή
 - (δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41).
3. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες για τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες, που δε μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Λειτουργική μίσθωση είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

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

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

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

- (α) η μίσθωση κατατάσσεται είτε ως λειτουργική είτε ως χρηματοδοτική,

και

- (β) στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθορίζονται τα ποσά που θα αναγνωριστούν στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

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

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

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

(α) από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο μέρος που συνδέεται με το μισθωτή,

ή

(β) από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:

(i) τον μισθωτή,

(ii) έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή,

ή

(iii) ένα τρίτο μέρος που δε συνδέεται με τον εκμισθωτή και που έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

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

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Οικονομική ζωή είναι είτε:

(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες,

ή

(β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

Ωφέλιμη ζωή είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, από την έναρξη της μίσθωσης και χωρίς περιορισμό από την μισθωτική περίοδο, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την οντότητα.

Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:

(α) από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή (το ποσό της εγγύησης όντας το μέγιστο ποσό το που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο),

και

(β) από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

IAS 17

Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

Τα αρχικά άμεσα κόστη είναι διαφορεικά κόστη που αφορούν άμεσα τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, με εξαίρεση του κόστους που επιβαρύνει εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι.

Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση είναι το σύνολο:

(α) των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει της χρηματοδοτικής μίσθωσης,

και

(β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.

Καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση, προεξοφλούμενη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

(α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση,

και

(β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση.

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

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

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

5. Ένα μισθωτήριο συμβόλαιο ή δέσμευση μπορεί να περιλαμβάνει πρόβλεψη για την προσαρμογή των καταβολών μισθωμάτων για αλλαγές στην κατασκευή ή το κόστος απόκτησης της μισθωμένης ιδιοκτησίας ή για αλλαγές που βασίζονται σε κάποια άλλη αποτίμηση του κόστους ή της αξίας, όπως τους γενικούς δείκτες τιμών ή το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται ο εκμισθωτής για την χρηματοδότηση της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της έναρξης της μίσθωσης και της έναρξης της μισθωτικής περιόδου. Στην περίπτωση αυτή, η επίδραση τέτοιων αλλαγών θα θεωρείται ότι έλαβε χώρα κατά την έναρξη της μίσθωσης για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου.
6. Στον ορισμό της μίσθωσης περιλαμβάνονται οι μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις είναι γνωστές και ως συμβόλαια ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

7. Η κατάταξη των μισθώσεων που υιοθετείται από αυτό το Πρότυπο βασίζεται στο βαθμό που οι κίνδυνοι και ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

8. **Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.**
9. Επειδή η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών στις διαφορετικές συνθήκες του εκμισθωτή και του μισθωτή μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από το κάθε μέρος. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί αν ο εκμισθωτής ωφελείται από εγγύηση υπολειμματικής αξίας που παρέχεται από μέρος που δε συνδέεται με τον μισθωτή.
10. Αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής μάλλον παρά από τον τύπο της σύμβασης (*). Παραδείγματα καταστάσεων που είτε μεμονωμένα είτε συνδυαστικά θα συνεπάγονταν υπό κανονικές συνθήκες την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής:
- (α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,
 - (β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί,
 - (γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται,
 - (δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων συμποσούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου
- και,
- (ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.
11. Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:
- (α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή,
 - (β) κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης),
- και
- (γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.
12. Τα παραδείγματα και οι δείκτες των παραγράφων 10 και 11 δεν είναι πάντα οριστικοί. Είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι αν η μίσθωση δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, μπορεί να συμβεί κάτι τέτοιο αν η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στο τέλος της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν ενδεχόμενα μισθώματα, ως αποτέλεσμα των οποίων ο μισθωτής δεν έχει ουσιαστικά όλα τα οφέλη ή όλους τους κινδύνους.

(*) Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-27 Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγεται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης.

IAS 17

13. Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μίσθωσης, μη συμπεριλαμβανομένης της ανανέωσής της, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μία διαφορετική κατάταξη της μίσθωσης σύμφωνα με τα κριτήρια των παραγράφων 7-12, αν οι τροποποιημένοι όροι ίσχυαν από την έναρξη της μίσθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της. Εντούτοις, μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας της μισθωμένης ιδιοκτησίας) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή), δε συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.
14. Μισθώσεις γης και κτιρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Όμως, ένα χαρακτηριστικό της γης είναι ότι κανονικά έχει απεριόριστη οικονομική ζωή και, αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής συνήθως δε λαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Στην περίπτωση αυτή η μίσθωση της γης θα είναι λειτουργική μίσθωση. Η καταβολή που γίνεται κατά την έναρξη ή την απόκτηση μισθίου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση αντιπροσωπεύει προκαταβολή μισθωμάτων που αποσβένονται κατά τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου σύμφωνα με τη διάρθρωση των ωφελιών που παρέχονται.
15. Τα στοιχεία της γης και των κτιρίων μιας μίσθωσης γης και κτιρίων αντιμετωπίζονται ξεχωριστά για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης. Αν αναμένεται η κυριότητα αμφοτέρων των στοιχείων να μεταβιβαστεί στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, αμφότερα τα στοιχεία κατατάσσονται ως χρηματοδοτική μίσθωση, είτε αναλύονται σε μία είτε σε δύο μισθώσεις, εκτός αν άλλα χαρακτηριστικά καθιστούν φανερό ότι η μίσθωση δε μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνοδεύουν την ιδιοκτησία του ενός ή και των δύο στοιχείων. Όταν η γη έχει απεριόριστη οικονομική ζωή, συνήθως κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση εκτός αν αναμένεται να μεταβιβαστεί η κυριότητα στον μισθωτή μέχρι το τέλος της μισθωτικής περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 14. Το στοιχείο του κτιρίου κατατάσσεται ως χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13.
16. Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτιρίων, οι ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) κατανέμονται στα στοιχεία της γης και του κτιρίου ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και του κτιρίου κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές των μισθώσεων δεν μπορούν να επιμεριστούν αξιόπιστα στα δύο αυτά στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία αποτελούν λειτουργικές μισθώσεις, οπότε η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.
17. Για μίσθωση γης και κτιρίων όπου το ποσό που θα αναγνωριζότο αρχικά για το στοιχείο του γης, σύμφωνα με την παράγραφο 20, είναι επουσίωδες, η γη και τα κτίρια μπορούν να αντιμετωπιστούν ως μία μονάδα για τον σκοπό της κατάταξης της μίσθωσης και η μίσθωση να καταταχθεί ως χρηματοδοτική ή λειτουργική σύμφωνα με τις παραγράφους 7-13. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική ζωή των κτιρίων θεωρείται ως η οικονομική ζωή ολόκληρου του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
18. Η ξεχωριστή αποτίμηση των στοιχείων της γης και των κτιρίων δεν απαιτείται όταν η συμμετοχή του μισθωτή στη γη και τα κτίρια κατατάσσεται ως μία επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και υιοθετείται το μοντέλο της εύλογης αξίας. Απαιτούνται λεπτομερείς υπολογισμοί για την εκτίμηση αυτή μόνον όταν η κατάταξη ενός εκ των δύο ή και των δύο στοιχείων άλλως είναι αβέβαιη.
19. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, ένας μισθωτής μπορεί να κατατάξει δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης ως επένδυση σε ακίνητα. Αν πράξει έτσι, το δικαίωμα στο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αν ήταν χρηματοδοτική μίσθωση και, επιπροσθέτως, χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται. Ο μισθωτής θα συνεχίσει να αντιμετωπίζει λογιστικά τη μίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, έστω και αν μεταγενέστερο γεγονός τροποποιήσει τη φύση του δικαιώματος του μισθωτή στο ακίνητο, ώστε να μην κατατάσσεται πλέον ως επένδυση σε ακίνητα. Αυτό θα συμβεί, για παράδειγμα, αν ο μισθωτής:
- (α) χρησιμοποιεί το ακίνητο, το οποίο εν συνεχεία μεταβάλλεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο με τεκμαρτό κόστος που ισούται με την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης,
- ή
- (β) υπομισθώνει το ακίνητο μεταφέροντας ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που συνεπάγονται τις ιδιοκτησίας σε τρίτο, μη συνδεδεμένο μέρος. Τέτοια υπομίσθωση αντιμετωπίζεται λογιστικά από τον μισθωτή ως χρηματοδοτική μίσθωση στο τρίτο μέρος, αν και μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση από το τρίτο μέρος.

ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

IAS 17

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Αρχική αναγνώριση

20. **Κατά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου, οι μισθωτές πρέπει να αναγνωρίζουν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο προς την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, η κάθε μία προσδιορίζόμενη κατά την έναρξη της μίσθωσης. Το προεξοφλητικό επιτόκιο για τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, αν αυτό είναι μπορεί προσδιοριστεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού. Κάθε αρχικό άμεσο κόστος του μισθωτή προστίθεται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.**
21. Ο λογιστικός χειρισμός και η παρουσίαση των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους. Μολονότι από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου συμβολαίου ενδέχεται να μην προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης, η ουσία και η οικονομική φύση της πράξης αυτής υποδεικνύει την απόκτηση του μισθωτή του οικονομικού οφέλους από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να καταβάλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό, στην έναρξη της μίσθωσης, το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του στοιχείου, προσαυξημένη με τη σχετική χρηματοοικονομική επιβάρυνση.
22. Αν τέτοιες συναλλαγές που αφορούν μισθώσεις δεν απεικονιστούν στον ισολογισμό του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της οντότητας, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των υποχρεώσεων της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στον ισολογισμό του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μίσθωσης, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, αναγνωρίζονται στον ισολογισμό στα ίδια ποσά, εκτός από οποιαδήποτε αρχικά άμεσα κόστη του μισθωτή που προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.
23. Δεν είναι ορθό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στην όψη του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις της μίσθωσης.
24. Συχνά υφίστανται αρχικά άμεσα κόστη που αφορούν συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Τα κόστη που αποδίδονται άμεσα στις ενέργειες του μισθωτή που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μίσθωσης, προστίθενται στο ποσό που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.

Μεταγενέστερη αποτίμηση

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

IAS 17

29. Το σύνολο της δαπάνης απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και της χρηματοδοτικής δαπάνης της περιόδου, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της περιόδου και συνεπώς, δεν αρκεί μόνον η αναγνώριση των πληρωτέων μισθωμάτων ως δαπάνες. Κατόπιν τούτου, δεν είναι πιθανό να υπάρχει ισοτία μεταξύ των ποσών του περιουσιακού στοιχείου και της σχετικής υποχρέωσης μετά την έναρξη της μισθωτικής περιόδου.
30. Για να προσδιορίσει μία οντότητα πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων.
31. **Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση, πρέπει να προβαίνουν και στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:**
- (α) για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, της καθαρής λογιστικής αξίας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- (β) συμφωνία μεταξύ του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Επιπρόσθετα, η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο της ελάχιστης καταβολής μελλοντικών μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
- (i) όχι αργότερα από ένα έτος,
- (ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
- (iii) για περισσότερα από πέντε έτη.
- (γ) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- (δ) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- (ε) μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- (i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
- (ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης
- και,
- (iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, αύξηση χρεών και νέες μισθώσεις.
32. Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36 ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 εφαρμόζονται σε μισθωτές για περιουσιακά στοιχεία που μισθώθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις.

Λειτουργικές Μισθώσεις

33. **Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης θα αναγνωρίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη (*).**
34. Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένου του κόστους για υπηρεσίες, όπως η ασφάλιση και συντήρηση) αναγνωρίζονται ως έξοδο με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής της ωφέλειας του χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δε γίνονται σε αυτήν τη βάση.

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-15 Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα.

35. Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:
- (α) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - (i) όχι αργότερα από ένα έτος,
 - (ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
 - (iii) για περισσότερα από πέντε έτη.
 - (β) το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένεται να ληφθεί βάσει μη ακυρώσιμης υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
 - (γ) πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου, με διαχωρισμό των ποσών της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των καταβολών υπομισθωμάτων.
 - (δ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
 - (i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
 - (ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης
και,
 - (iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.

ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Αρχική αναγνώριση

36. Οι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν στον ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και θα τα εμφανίζουν ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.
37. Σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνοδεύουν τη νόμιμη κυριότητα μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως εξόφληση (αποπληρωμή) κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο για την αποζημίωση και την ανταμοιβή του εκμισθωτή για την επένδυση και τις υπηρεσίες του.
38. Αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες, αμοιβές νομικών συμβούλων και εσωτερικά κόστη που είναι διαφορετικά και επιρρίπτονται άμεσα στη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης, συχνά βαρύνουν τους εκμισθωτές. Σε αυτά δε συμπεριλαμβάνονται γενικά έξοδα όπως αυτά που πραγματοποιούνται από ομάδες πωλήσεων και μάρκετινγκ. Για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, εκτός εκείνες που αφορούν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, τα αρχικά άμεσα κόστη συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση των απαιτήσεων της χρηματοδοτικής μίσθωσης και είναι μειωτικά των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα αρχικά άμεσα κόστη να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στις απαιτήσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Δε συντρέχει λόγος να προστεθούν ξεχωριστά. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό του άμεσου αρχικού κόστους. Κατά συνέπεια, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση και αναγνωρίζονται ως δαπάνη όταν αναγνωρίζεται το κέρδος από την πώληση, που για χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι συνήθως στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου.

IAS 17

Μεταγενέστερη αποτίμηση

39. **Η αναγνώριση του χρηματοοικονομικού εσόδου θα βασίζεται σε ένα πρότυπο που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση.**
40. Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Η κατανομή αυτή γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη χρηματοδοτική μίσθωση. Τα μισθώματα της κάθε περιόδου, εξαιρώντας τα κόστη υπηρεσιών, είναι μειωτικά της ακαθάριστης επένδυσης της μίσθωσης, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.
41. Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή σε μία μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδουλευμένα ποσά αναγνωρίζεται αμέσως.
42. **Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές θα αναγνωρίζουν το κέρδος ή τη ζημία πώλησης στα αποτελέσματα της περιόδου, σύμφωνα με την πολιτική που ακολουθείται από την οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις. Αν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από τη πώληση θα περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς. Τα κόστη που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι για τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης θα αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά την αναγνώριση του κέρδους από την πώληση.**
43. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Μία χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:
- (α) το κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μία άμεση πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που αντανακλά τις εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας εκπτώσεις
- και
- (β) το χρηματοοικονομικό έσοδο καθ'όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
44. Το έσοδο των πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη μιας μισθωτικής περιόδου από τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή, είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή, αν είναι χαμηλότερη, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, υπολογιζόμενη με εμπορικό επιτόκιο. Το κόστος πωλήσεων που αναγνωρίζεται κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, της μισθωμένης ιδιοκτησίας μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ του εσόδου και του κόστους της πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης, το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την πολιτική που εφαρμόζεται από την οντότητα για τις άμεσες πωλήσεις.
45. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ενός υπερβολικού τμήματος του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά το χρόνο της πώλησης. Αν τα ζητούμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος από την πώληση περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με επιτόκιο της αγοράς.
46. Τα κόστη που βαρύνουν τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή για την διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην έναρξη της μισθωτικής περιόδου, γιατί σχετίζονται κυρίως με την επίτευξη του κέρδους πώλησης από τον κατασκευαστή ή τον έμπορο.
47. **Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:**
- (α) **συμφωνία μεταξύ της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας της εισπρακτέας ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα, η οντότητα θα γνωστοποιεί την ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:**
- (i) **όχι αργότερα από ένα έτος,**
- (ii) **για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,**
- (iii) **για περισσότερο από πέντε έτη.**

- (β) το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.
- (γ) τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής.
- (δ) τη σωρευμένη πρόβλεψη για τις ανεύπρακτες απαιτήσεις από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.
- (ε) ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- (στ) μία γενική περιγραφή των σημαντικών διακανονισμών του εκμισθωτή που αφορούν τη μίσθωση.

48. Ως ένδειξη της ανάπτυξης της οντότητας, είναι συχνά χρήσιμο να γνωστοποιείται επίσης η ακαθάριστη επένδυση μειωμένη κατά το μη πραγματοποιημένο κέρδος μιας νέας δραστηριότητας που προστέθηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, μετά την αφαίρεση των σχετικών ποσών για ακυρωθείσες μισθώσεις.

Λειτουργικές Μισθώσεις

49. Οι εκμισθωτές θα παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με τη φύση του κάθε περιουσιακού στοιχείου.
50. Τα έσοδα της μίσθωσης από λειτουργικές μισθώσεις θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου (*).
51. Δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου μισθωμάτων αναγνωρίζονται στις δαπάνες. Το έσοδο της μίσθωσης (μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες που παρασχεθήκαν, όπως η ασφάλεια και η συντήρηση) αναγνωρίζεται με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης ακόμη και αν οι εισπράξεις δε βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
52. Τα αρχικά άμεσα κόστη που επιβαρύνουν τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση μιας λειτουργικής μίσθωσης προστίθενται στη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με το έσοδα της μίσθωσης.
53. Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων θα ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η απόσβεση θα υπολογίζεται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.
54. Για να προσδιορίσει μία οντότητα πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, εφαρμόζει το ΔΛΠ 36.
55. Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν προβαίνει σε λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.
56. Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32, θα προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:
- (α) τις μελλοντικές ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - (i) όχι αργότερα από ένα έτος,
 - (ii) για περισσότερο από ένα έτος μέχρι πέντε έτη,
 - (iii) για περισσότερο από πέντε έτη.
 - (β) συνολικά ενδεχόμενα μισθώματα που αναγνωρίστηκαν ως έσοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.
 - (γ) μία γενική περιγραφή των μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-15 Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα.

IAS 17

57. Επιπρόσθετα, οι απαιτήσεις γνωστοποίησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 εφαρμόζονται σε εκμισθωτές για περιουσιακά στοιχεία που μισθώθηκαν με λειτουργικές μισθώσεις.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

58. Μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, συνεπάγεται την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου και την επαναμίσθωση εν συνεχεία του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγματεύση τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.
59. *Αν μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, οποιαδήποτε θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν θα αναγνωριστεί άμεσα ως έσοδο από τον πωλητή-μισθωτή. Αντίθετα, θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως έσοδο επόμενων περιόδων και θα αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.*
60. Αν η επαναμίσθωση αποτελεί χρηματοδοτική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με τη λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
61. *Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι φανερό ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμψηφίζεται με επί ελάττων διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή παραμένει στον ισολογισμό και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια που αναμένεται να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του τότε η θετική διαφορά παραμένει ως έσοδο επόμενων περιόδων και αποσβένεται καθ' όλη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου αυτού.*
62. Αν η επαναμίσθωση αποτελεί λειτουργική μίσθωση και τόσο τα μισθώματα όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε εύλογες αξίες, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση και οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται αμέσως.
63. *Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται αμέσως.*
64. Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν έχει υπάρξει απομείωση της αξίας του στοιχείου, οπότε η λογιστική αξία του μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
65. Οι υποχρεώσεις γνωστοποίησης από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των διαζώντων ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.
66. Μπορεί να απαιτηθεί η εφαρμογή των ιδιαίτερων κριτηρίων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

IAS 17

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

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 17 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1997)

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

IAS 17

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες Ανακοινώσεις

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

A1. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A2. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

IAS 21

Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1-2
Πεδίο εφαρμογής	3-7
Ορισμοί	8-16
Ανάλυση των ορισμών	9-16
Νόμισμα λειτουργίας	9-14
Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό	15
Χρηματικά στοιχεία	16
Περίληψη της προσέγγισης που απαιτεί το παρόν πρότυπο	17-19
Παρουσίαση συναλλαγών σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα λειτουργίας	20-37
Αρχική αναγνώριση	20-22
Παρουσίαση σε ισολογισμούς μεταγενέστερων ημερομηνιών	23-26
Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών	27-34
Μεταβολή του νομίσματος λειτουργίας	35-37
Χρήση νομίσματος παρουσίασης διαφορετικού του νομίσματος λειτουργίας	38-49
Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης	38-43
Μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό	44-47
Διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό	48-49
Οι φορολογικές επιδράσεις όλων των συναλλαγματικών διαφορών	50
Γνωστοποιήσεις	51-57
Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος	58-60
Ανακλιση άλλων ανακοινώσεων	61-62

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21 (αναθεωρημένο το 1993): *Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει πως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πως μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

IAS 21

2. Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας (των συναλλαγματικών ισοτιμιών) και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες στις οικονομικές καταστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3. *Από το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται (*):*
- (α) *στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επιμέτρηση.*
- (β) *στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης*
- και**
- (γ) *στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.*
4. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα σε ξένο νόμισμα και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Όμως, όσα παράγωγα σε ξένο νόμισμα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (ήτοι κάποια παράγωγα σε ξένο νόμισμα που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Εκτός αυτού, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται όταν η οντότητα μετατρέπει ποσά που έχουν σχέση με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης.
5. Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην αντισταθμιστική λογιστική στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης.
6. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το Πρότυπο καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές.
7. Αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην παρουσίαση σε μια κατάσταση ταμιακών ροών, των ταμιακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή τη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών).

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Συναλλαγματική ισοτιμία είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

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

Εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρία, μία κοινοπραξία ή υποκατάστημα της αναφέρουσας οντότητας, τις οποίες οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό εκείνου της οντότητας.

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-7: Εισαγωγή του Ευρώ.

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

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

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

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

Νόμισμα παρουσίασης είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.

Ανάλυση των ορισμών

Νόμισμα Λειτουργίας

9. Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και αναλύει μετρητά κατά κύριο λόγο. Η οντότητα εξετάζει τους ακόλουθους παράγοντες προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας της:
- (α) το νόμισμα:
- (i) που κατά κύριο λόγο επηρεάζει τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών (συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της)
- και
- (ii) της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν κατά το πλείστο τις τιμές πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών της.
- (β) το νόμισμα που κατά κύριο λόγο επηρεάζει την εργασία, τα υλικά και τα άλλα κόστη που συνδέονται με την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (συχνά θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται τέτοια έξοδα).
10. Οι ακόλουθοι παράγοντες επίσης δύνανται να παρέχουν μία ένδειξη του νομίσματος λειτουργίας της οντότητας:
- (α) το νόμισμα στο οποίο αντλούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (για παράδειγμα, η έκδοση χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων).
- (β) το νόμισμα στο οποίο συνήθως διατηρούνται οι εισπράξεις από τις λειτουργικές δραστηριότητες.
11. Εξετάζονται και οι ακόλουθοι επιπρόσθετοι παράγοντες προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και αν το νόμισμα λειτουργίας της είναι ίδιο με εκείνο της αναφέρουσας οντότητας (η αναφέρουσα οντότητα, στο πλαίσιο αυτό, όντας η οντότητα που κατέχει την εκμετάλλευση στο εξωτερικό ως θυγατρική, υποκατάστημα, συνδεδεμένη εταιρία ή κοινοπραξία):
- (α) αν οι δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό διεξάγονται ως επέκταση εκείνων της αναφέρουσας οντότητας, αντί να διεξάγονται με σημαντικό βαθμό αυτονομίας. Παράδειγμα της πρώτης περίπτωσης είναι όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό πωλεί μόνον όσα είδη εισάγονται με αποστολέα την αναφέρουσα οντότητα και εμβάζει το προϊόν των πωλήσεων στην οντότητα αυτή. Παράδειγμα της δεύτερης περίπτωσης είναι όταν η εκμετάλλευση συσσωρεύει ταμιακά διαθέσιμα και άλλα χρηματικά στοιχεία, προβαίνει σε δαπάνες, δημιουργεί έσοδα και συνάπτει δάνεια, όλα ουσιαστικά στο τοπικό νόμισμά της.
- (β) αν οι συναλλαγές με την αναφέρουσα επιχείρηση αποτελούν μεγάλο ή μικρό μέρος των δραστηριοτήτων της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.
- (γ) αν οι ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επηρεάζουν άμεσα τις ταμιακές ροές της αναφέρουσας οντότητας και είναι άμεσα διαθέσιμες για απόδοση στην τελευταία.
- (δ) αν οι ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό επαρκούν για την εξυπηρέτηση υπαρχόντων και αναμενόμενων δανειακών υποχρεώσεων χωρίς την εισροή κεφαλαίων από την αναφέρουσα οντότητα.

IAS 21

12. Όταν η σύνθεση των προαναφερόμενων δεικτών ποικίλλει και το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι προφανές, η διοίκηση χρησιμοποιεί την κρίση της προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας που αντιπροσωπεύει πιο αξιόπιστα τις οικονομικές επιδράσεις των υποκείμενων συναλλαγών, γεγονότων και περιστάσεων. Με την προσέγγιση αυτή, η διοίκηση δίνει προτεραιότητα στους κύριους δείκτες της παραγράφου 9 προτού εξετάσει τους δείκτες των παραγράφων 10 και 11, που έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν επιπρόσθετη τεκμηρίωση προκειμένου να προσδιοριστεί το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας.
13. Το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δε μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις.
14. Αν το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 *Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες*. Η οντότητα δεν μπορεί να αποφύγει την επαναδιατύπωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 29, υιοθετώντας, για παράδειγμα, ένα νόμισμα λειτουργίας εκτός του νομισματός λειτουργίας που καθορίζεται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο (όπως το νόμισμα λειτουργίας της μητρικής της εταιρίας).

Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό

15. Μια οντότητα μπορεί να έχει ένα χρηματικό στοιχείο, που είναι εισπρακτέο από ή πληρωτέο σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Στοιχείο ο διακανονισμός του οποίου δεν έχει προγραμματιστεί ούτε αναμένεται να συμβεί στο προβλεπόμενο μέλλον είναι, στην ουσία, μέρος της καθαρής επένδυσης της οντότητας στην εκμετάλλευση αυτή και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 32 και 33. Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή τα δάνεια περιλαμβάνονται σε τέτοια χρηματικά στοιχεία. Δεν περιλαμβάνονται εμπορικές απαιτήσεις ή πληρωτέοι λογαριασμοί.

Χρηματικά Στοιχεία

16. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης (ή η υποχρέωση παράδοσης) σταθερού ή καθορισμένου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: συντάξεις και άλλες παροχές σε εργαζομένους που θα καταβάλλονται σε μετρητά, προβλέψεις που διακανονίζονται σε μετρητά και καταβολές μερισμάτων σε μετρητά που αναγνωρίζονται ως υποχρέωση. Ομοίως, συμβόλαιο λήψης (ή παράδοσης) μεταβλητού αριθμού των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας ή μεταβλητής ποσότητας των περιουσιακών στοιχείων όπου η εύλογη αξία που θα ληφθεί (ή θα παραδοθεί) ισοδυναμεί με σταθερό ή προσδιορισμένο αριθμό νομισματικών μονάδων, αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Αντιθέτως, το βασικό χαρακτηριστικό ενός μη χρηματικού στοιχείου είναι η απουσία δικαιώματος λήψης (ή υποχρέωσης παράδοσης) σταθερού ή προσδιορισμένου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: ποσά που προπληρώνονται για αγαθά και υπηρεσίες (π.χ., προπληρωμένο νοίκιο), υπεραξία, άυλα περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, ενσώματες ακινητοποιήσεις και προβλέψεις που πρόκειται να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματικού στοιχείου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΕΙ ΤΟ ΠΑΡΟΝ ΠΡΟΤΥΠΟ

17. Κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, κάθε οντότητα - είτε πρόκειται για ανεξάρτητη οντότητα, οντότητα με εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό (όπως μία μητρική εταιρία) ή εκμετάλλευση στο εξωτερικό (όπως μία θυγατρική ή ένα υποκατάστημα) - καθορίζει το νόμισμα λειτουργίας της σύμφωνα με τις παραγράφους 9-14. Η οντότητα μετατρέπει τα χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα λειτουργίας της και παρουσιάζει τις επιδράσεις της μετατροπής σύμφωνα με τις παραγράφους 20-37 και 50.
18. Πολλές αναφέρουσες οντότητες περιλαμβάνουν κάποιες μεμονωμένες οντότητες (π.χ., ένας όμιλος αποτελείται από μία μητρική εταιρία και μία ή περισσότερες θυγατρικές). Διάφοροι τύποι οντοτήτων, είτε είναι μέλη ομίλων είτε όχι, μπορούν να έχουν συμμετοχή σε συνδεδεμένες εταιρίες ή κοινοπραξίες. Επίσης, μπορούν να έχουν υποκαταστήματα. Πρέπει τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε μεμονωμένης οντότητας που συμπεριλαμβάνεται στην αναφέρουσα οντότητα να μετατραπούν στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας. Το παρόν Πρότυπο επιτρέπει το νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας να είναι οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση οποιασδήποτε μεμονωμένης οντότητας που περιλαμβάνονται στην αναφέρουσα οντότητα της οποίας το νόμισμα λειτουργίας διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης, μετατρέπονται σύμφωνα με τις παραγράφους 38-50.
19. Το παρόν Πρότυπο επιτρέπει επίσης μία ανεξάρτητη οντότητα που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις ή μία οντότητα που καταρτίζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις* να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας διαφέρει από το νόμισμα παρουσίασης της, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της επίσης μετατρέπονται στο νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις παραγράφους 38-50.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

IAS 21

Αρχική Αναγνώριση

20. Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις μίας οντότητας:
- (α) αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα,
 - (β) λήψη ή παροχή χρηματοδοτήσεων, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα
- ή
- (γ) η καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων, που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα.
21. **Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.**
22. Η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋπόθεσης αναγνώρισης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Για πρακτικούς λόγους, συχνά χρησιμοποιείται μία τιμή που πλησιάζει την πραγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, για παράδειγμα, ένας μέσος όρος εβδομάδας ή μηνός μπορεί να χρησιμοποιείται για όλες τις συναλλαγές σε κάθε ξένο νόμισμα, που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

Παρουσίαση σε ισολογισμούς μεταγενέστερων ημερομηνιών

23. **Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού:**
- (α) **τα σε ξένο νόμισμα, χρηματικά στοιχεία, θα μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος,**
 - (β) **τα μη χρηματικά στοιχεία, που αποτιμώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, θα μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής**
- και,**
- (γ) **τα μη χρηματικά στοιχεία, που αποτιμώνται σε εύλογες αξίες σε ξένο νόμισμα, θα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες.**
24. Η λογιστική αξία ενός στοιχείου προσδιορίζεται σε συνδυασμό με άλλα σχετικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποτιμώνται βάσει της εύλογης αξίας ή του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις*. Ανεξάρτητα αν η λογιστική αξία προσδιορίζεται με βάση το ιστορικό κόστος ή την εύλογη αξία, αν το ποσό καθορίζεται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπεται εν συνεχεία στο νόμισμα λειτουργίας σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.
25. Η λογιστική αξία κάποιων στοιχείων προσδιορίζεται μέσω της σύγκρισης δύο ή περισσότερων ποσών. Για παράδειγμα, η λογιστική αξία των αποθεμάτων είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*. Ομοίως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο έχει διαπιστωθεί ένδειξη απομείωσης, είναι η χαμηλότερη μεταξύ της λογιστικής αξίας του πριν την εξέταση για πιθανές ζημιές απομείωσης και του ανακτήσιμου ποσού. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μη χρηματικό και αποτιμάται σε ξένο νόμισμα, η λογιστική αξία προσδιορίζεται συγκρίνοντας:
- (α) το κόστος ή τη λογιστική αξία, όπως αρμόζει, μετατρεπόμενο στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας όταν το ποσό καθορίστηκε (ήτοι την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής για στοιχείο που αποτιμάται με βάση το ιστορικό κόστος)
- και
- (β) την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή το ανακτήσιμο ποσό, όπως αρμόζει, μετατρεπόμενο στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας που προσδιορίστηκε η συγκεκριμένη αξία (ήτοι την ισοτιμία κλεισίματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).

IAS 21

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

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

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών

27. Καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 3, το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμιση για τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα. Η εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης απαιτεί η οντότητα να λογιστικοποιεί κάποιες συναλλαγματικές διαφορές κατά τρόπο διαφορετικό απ' αυτόν που απαιτεί το παρόν Πρότυπο. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 39 απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές σε χρηματικά στοιχεία που θεωρούνται μέσα αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμιακής ροής να απεικονίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην έκταση που η αντιστάθμιση είναι αποτελεσματική.
28. **Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά το διακανονισμό χρηματικών στοιχείων ή τη μετατροπή τέτοιων στοιχείων σε τιμές που διαφέρουν από εκείνες με τις οποίες είχαν αρχικά μετατραπεί και αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν, με εξαίρεση την περιγραφή της παραγράφου 32.**
29. Όταν προκύπτουν χρηματικά στοιχεία από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα και υπάρχει μεταβολή στη συναλλαγματική ισοτιμία, μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού, επακολουθεί μία συναλλαγματική διαφορά. Όταν η συναλλαγή διακανονίζεται στην ίδια λογιστική περίοδο που πραγματοποιήθηκε, όλη η συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται σε αυτήν την περίοδο. Όμως, όταν η συναλλαγή διακανονίζεται σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο, η συναλλαγματική διαφορά που αναγνωρίζεται σε κάθε περίοδο μέχρι την ημερομηνία του διακανονισμού, προσδιορίζεται από τη μεταβολή στις συναλλαγματικές ισοτιμίες κατά τη διάρκεια της κάθε περιόδου.
30. **Όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση, κάθε στοιχείο ανταλλαγής του κέρδος ή της ζημίας θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Αντιστρόφως, όταν κέρδος ή ζημία σε μη χρηματικό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, κάθε στοιχείο ανταλλαγής του κέρδος ή της ζημίας θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.**
31. Άλλα Πρότυπα απαιτούν κάποια κέρδη και ζημίες να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 16 απαιτεί κάποια κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την επανεκτίμηση αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται σε ξένο νόμισμα, η παράγραφος 23(γ) του παρόντος Προτύπου απαιτεί το ποσό της επανεκτίμησης να μετατρέπεται στην τιμή της ημερομηνίας που καθορίζεται η αξία, ώστε η συναλλαγματική διαφορά να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.
32. **Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν σε χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό (βλέπε παράγραφο 15) θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, όπως αρμόζει. Στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (ήτοι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι θυγατρική εταιρία), τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές θα αναγνωρίζονται αρχικά σε ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης, σύμφωνα με την παράγραφο 48.**
33. Όταν χρηματικό στοιχείο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας στην εκμετάλλευση στο εξωτερικό και εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της αναφέρουσας οντότητας, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, σύμφωνα με την παράγραφο 28. Ομοίως, αν τέτοιο στοιχείο εκφράζεται στο νόμισμα λειτουργίας της ξένης εκμετάλλευσης, προκύπτει συναλλαγματική διαφορά στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας, σύμφωνα με την παράγραφο 28. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές επανακατατάσσονται στο ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ενοποιημένη, αναλογικά ενοποιημένη ή αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης). Όμως, χρηματικό στοιχείο που αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της αναφέρουσας οντότητας στην εκμετάλλευση στο εξωτερικό μπορεί να εκφραστεί σε νόμισμα εκτός του νομισματός λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οντότητας είτε της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή του χρηματικού στοιχείου στα νομίσματα λειτουργίας της αναφέρουσας οντότητας και της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν επανακατατάσσονται στο ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν την εκμετάλλευση στο εξωτερικό και την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή παραμένουν στα αποτελέσματα).

34. Όταν μία οντότητα τηρεί τα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της σε νόμισμα εκτός του νομίσματος λειτουργίας της, όταν καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της, όλα τα ποσά μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας σύμφωνα με τις παραγράφους 20-26. Έτσι αναπαράγονται τα ίδια ποσά στο νόμισμα λειτουργίας όπως θα συνέβαινε αν τα στοιχεία είχαν αναγνωριστεί εξ'αρχής στο νόμισμα λειτουργίας. Για παράδειγμα, τα χρηματικά στοιχεία μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος και τα μη χρηματικά στοιχεία που αποτιμώνται με βάση το ιστορικό κόστος μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής που είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώρισή τους.

Μεταβολή του νομίσματος λειτουργίας

35. **Αν υπάρξει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, η οντότητα θα εφαρμόσει τις διαδικασίες μετατροπής που εφαρμόζονται στο νέο νόμισμα λειτουργίας μελλοντικά από την ημερομηνία της μεταβολής.**
36. Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο 13, το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δε μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μία μεταβολή του νομίσματος που επηρεάζει κατά κύριο λόγο τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας της οντότητας.
37. Η επίδραση μιας μεταβολής στο νόμισμα λειτουργίας λογιστικοποιείται μελλοντικά. Με άλλα λόγια, η οντότητα μετατρέπει όλα τα στοιχεία στο νέο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της αλλαγής. Τα προκύπτοντα ποσά της μετατροπής για τα μη χρηματικά στοιχεία θεωρούνται το ιστορικό κόστος τους. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που παλαιότερα κατατάσσοντο στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις παραγράφους 32 και 39(γ) δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης.

ΧΡΗΣΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης

38. Η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Αν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της στο νόμισμα παρουσίασης. Για παράδειγμα, όταν σε έναν όμιλο περιλαμβάνονται μεμονωμένες οντότητες με διαφορετικά νομίσματα παρουσίασης, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε οντότητας εκφράζεται σε κοινό νόμισμα ώστε να είναι δυνατή η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
39. **Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας θα μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:**
- (α) **περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για κάθε ισολογισμό που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), θα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του σχετικού ισολογισμού.**
- (β) **έσοδα και δαπάνες για κάθε κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων), θα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ισχύουν κατά την ημερομηνία των συναλλαγών**
- και**
- (γ) **κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά θα αναγνωρίζεται ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.**
40. Για τη μετατροπή στοιχείων των εσόδων και των εξόδων χρησιμοποιείται συχνά, για πρακτικούς λόγους, μια τιμή που πλησιάζει τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών, για παράδειγμα μια μέση ισοτιμία της περιόδου. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.
41. Οι συναλλαγματικές διαφορές της παραγράφου 39(γ) προκύπτουν από:
- (α) τη μετατροπή εσόδων και εξόδων στις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την ισοτιμία κλεισίματος. Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν σε στοιχεία των εσόδων και των εξόδων που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και σε εκείνα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

IAS 21

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

Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα επειδή οι μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών έχουν ελάχιστη ή καμία άμεση επίδραση στις τρέχουσες και τις μελλοντικές ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της οντότητας. Όταν οι συναλλαγματικές διαφορές σχετίζονται με εκμετάλλευση στο εξωτερικό που ενοποιείται, χωρίς όμως να κατέχεται στο σύνολό της, οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή και αναλογούν στα δικαιώματα της μειοψηφίας, επιμερίζονται στα δικαιώματα μειοψηφίας και αναγνωρίζονται ως μέρος αυτών στον ενοποιημένο ισολογισμό.

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

(α) όλα τα ποσά (ήτοι περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, έσοδα και δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων) θα μετατρέπονται στην ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του πιο πρόσφατου ισολογισμού, με την εξαίρεση που ακολουθεί:

(β) όταν ποσά μετατρέπονται στο νόμισμα μη υπερπληθωριστικής οικονομίας, τα συγκρίσιμα κονδύλια θα είναι εκείνα που παρουσιάστηκαν ως ποσά κλειόμενης περιόδου στις σχετικές οικονομικές καταστάσεις του προηγούμενου έτους (ήτοι χωρίς προσαρμογή για τις μεταγενέστερες μεταβολές του επιπέδου των τιμών ή των συναλλαγματικών ισοτιμιών).

43. Όταν το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, η οντότητα θα επαναδιατυπώσει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες προτού εφαρμόσει τη μέθοδο μετατροπής που παρατίθεται στην παράγραφο 42, με εξαίρεση τα συγκρίσιμα κονδύλια που έχουν μετατραπεί σε νόμισμα μη υπερπληθωριστικής οικονομίας (βλέπε παράγραφο 42(β)). Όταν η οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η οντότητα δεν επαναδιατυπώνει πλέον τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29, θα χρησιμοποιεί ως ιστορικά κόστη για τη μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης τα ποσά που επαναδιατυπώθηκαν στα επίπεδα των τιμών της ημερομηνίας που η οντότητα έπαψε να επαναδιατυπώνει τις οικονομικές της καταστάσεις.

Μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

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

45. Η ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό σε αυτά της αναφέρουσας οντότητας, ακολουθεί τις κανονικές διαδικασίες της ενοποίησης, όπως την απόλειψη των ενδοεταιρικών υπολοίπων και συναλλαγών της θυγατρικής (βλέπε ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις και ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες). Ωστόσο, ενδοεταιρικό χρηματικό περιουσιακό στοιχείο (ή υποχρέωση), είτε είναι βραχυπρόθεσμο είτε είναι μακροπρόθεσμο, δεν μπορεί να συμψηφιστεί έναντι της σχετικής ενδοεταιρικής υποχρέωσης (ή του περιουσιακού στοιχείου), χωρίς να εμφανίζονται τα αποτελέσματα των νομισματικών διακυμάνσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει γιατί το χρηματικό στοιχείο αντιπροσωπεύει μία δέσμευση να μετατραπεί ένα νόμισμα σε ένα άλλο και εκθέτει την αναφέρουσα οντότητα σε κέρδος ή ζημία από συναλλαγματικές διακυμάνσεις. Κατά συνέπεια, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας, μία τέτοια συναλλαγματική διαφορά συνεχίζει να λογίζεται ως κέρδος ή ζημία ή, αν προκύπτει από τις συνθήκες που περιγράφονται στην παράγραφο 32, κατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

46. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό έχουν διαφορετική ημερομηνία από εκείνη της αναφέρουσας οντότητας, συχνά η εκμετάλλευση στο εξωτερικό συντάσσει επιπρόσθετες καταστάσεις με την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της αναφέρουσας οντότητας. Όταν αυτό δεν συμβαίνει, το ΔΛΠ 27 επιτρέπει τη χρήση διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς εφόσον η διαφορά δεν είναι μεγαλύτερη των τριών μηνών και γίνονται προσαρμογές για τις επιδράσεις οποιωνδήποτε σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των δύο ημερομηνιών. Σε τέτοια περίπτωση, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας του ισολογισμού της. Γίνονται προσαρμογές για σημαντικές μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών μέχρι την ημερομηνία ισολογισμού της αναφέρουσας οντότητας σύμφωνα με το ΔΛΠ 27. Η ίδια προσέγγιση ακολουθείται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε συνδεδεμένες εταιρίες και κοινοπραξίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις και το ΔΛΠ 31.

47. Κάθε υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και οποιεσδήποτε προσαρμογές των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων προκύπτουν κατά την απόκτηση αυτής της εκμετάλλευσης, θα αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Έτσι, θα εκφράζονται στο νόμισμα λειτουργίας της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και θα μετατρέπονται στην ισοτιμία κλεισίματος σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 42.

Διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

48. Κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το σωρευμένο ποσό συναλλαγματικών διαφορών που μεταφέρεται στο διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, που αφορά αυτήν την εκμετάλλευση, πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία της διάθεσης.
49. Η οντότητα μπορεί να διαθέσει τα δικαιώματά της σε μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό μέσω πώλησης, ρευστοποίησης, αποπληρωμής του μετοχικού κεφαλαίου ή εγκατάλειψης ολόκληρης ή μέρους αυτής της οικονομικής οντότητας. Η πληρωμή μερίσματος αποτελεί μέρος της διάθεσης, μόνον όταν αυτό συνιστά απόδοση της επένδυσης, για παράδειγμα όταν το μέρισμα καταβάλλεται από τα προ απόκτησης κέρδη. Στην περίπτωση μερικής διάθεσης, μόνον το ανάλογο μέρος των σχετικών σωρευμένων συναλλαγματικών διαφορών μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Μία υποτίμηση της λογιστικής αξίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δε συνιστά τμηματική διάθεση. Συνεπώς, κανένα μέρος των μεταφερόμενων θετικών ή αρνητικών συναλλαγματικών διαφορών δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά το χρόνο της υποτίμησης.

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

50. Τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή συναλλαγματικές διαφορές από τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας οντότητας (συμπεριλαμβανομένης μια εκμετάλλευσης στο εξωτερικό) σε διαφορετικό νόμισμα, μπορεί να δημιουργήσει φορολογικές επιδράσεις. Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος εφαρμόζεται στις φορολογικές επιδράσεις αυτές.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

51. Στις παραγράφους 53 και 55-57 οι αναφορές στο «νόμισμα λειτουργίας» ισχύουν για το νόμισμα λειτουργίας της μητρικής εταιρίας, όταν πρόκειται για όμιλο.
52. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- (α) το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός από τις διαφορές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω του κέρδους ή της ζημίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39
- και
- (β) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που κατατάσσονται σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, μαζί με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου.
53. Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, θα γνωστοποιείται το γεγονός αυτό και να γνωστοποιείται το νόμισμα λειτουργίας, καθώς και ο λόγος που χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.
54. Όταν υπάρχει αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οντότητας είτε μιας σημαντικής εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το γεγονός αυτό καθώς και ο λόγος της μεταβολής του νομίσματος λειτουργίας θα γνωστοποιούνται.
55. Όταν η οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της σε νόμισμα που διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της, θα χαρακτηρίζει τις οικονομικές καταστάσεις ως σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς μόνον εφ'όσον πληρούν όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας. Διερμηνείας εκείνων των Προτύπων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου μετατροπής που παρατίθεται στις παραγράφους 39 και 42.

IAS 21

56. Ενίοτε, η οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις ή άλλες οικονομικές πληροφορίες σε νόμισμα που δεν είναι το νόμισμα λειτουργίας της χώρας να πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 55. Για παράδειγμα, η οντότητα μπορεί να μετατρέψει μόνον επιλεγμένα στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σε άλλο νόμισμα. Η, μία οντότητα της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μπορεί να μετατρέψει τις οικονομικές της καταστάσεις σε άλλο νόμισμα μετατρέποντας όλα τα κονδύλια με την πιο πρόσφατη ισοτιμία κλεισίματος. Τέτοιες μετατροπές δεν είναι σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και απαιτούνται οι γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στην παράγραφο 57.
57. Όταν μία οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις ή άλλες οικονομικές πληροφορίες σε νόμισμα που διαφέρει είτε του νομίσματος λειτουργίας είτε του νομίσματος παρουσίασής της και δεν πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 55, θα:
- (α) προσδιορίζει με σαφήνεια ότι οι πληροφορίες είναι συμπληρωματική ώστε να τη διακρίνει από την πληροφόρηση που συντάχθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,
 - (β) γνωστοποιεί το νόμισμα στο οποίο η συμπληρωματική πληροφόρηση απεικονίζεται
- και
- (γ) γνωστοποιεί το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας και τη μέθοδο μετατροπής που εφαρμόστηκε για να προσδιορισθούν οι συμπληρωματικές πληροφορίες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

58. Η οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
59. Η οντότητα θα εφαρμόζει την παράγραφο 47 μελλοντικά όλων των αποκτήσεων που λαμβάνουν χώρα μετά την έναρξη της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς στην οποία εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο. Η αναδρομική εφαρμογή της παραγράφου 47 σε προγενέστερες αποκτήσεις δεν επιτρέπεται. Για απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που αντιμετωπίζεται μελλοντικά αλλά η οποία έγινε πριν την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, η οντότητα δε θα επαναδιατυπώσει τα προηγούμενα έτη και συνεπώς, μπορεί, όταν αρμόζει, να αντιμετωπίζει τις προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία που προκύπτουν από την απόκτηση αυτή ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οντότητας αντί της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε θα έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, είτε θα είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της απόκτησης.
60. Όποια άλλη μεταβολή προκύψει από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

61. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος, (αναθεωρημένο το 1993).
62. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:
- (α) ΜΕΔ-11: Συναλλαγματικές Διαφορές - Κεφαλαιοποίηση Ζημιών που Προέρχονται από Σοβαρές Υποτιμήσεις του Νομίσματος,
 - (β) ΜΕΔ-19 Τηρούμενο Νόμισμα - Αποτίμηση και Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 21 και 29
- και
- (γ) ΜΕΔ-30 Τηρούμενο Νόμισμα - Μετατροπή από το Νόμισμα Αποτίμησης σε Νόμισμα Παρουσίασης.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

IAS 21

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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 Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

A1. Οι παράγραφοι 25 και 26 του ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών τροποποιούνται ως εξής:

25. **Ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να αναγνωρίζονται στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμιακής ροής.**
26. **Οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών μεταξύ του νομίσματος αυτού και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών.**

A2. Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος τροποποιείται ως ακολούθως:

Οι παράγραφοι 41 και 62 τροποποιούνται ως εξής:

41. Τα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οντότητας αποτιμώνται σύμφωνα με το νόμισμα λειτουργίας της (βλέπε ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*). Αν το φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημία της οντότητας (και συνεπώς, η φορολογική βάση των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αυτής) προσδιορίζεται σε διαφορετικό νόμισμα, οι μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες δημιουργούν προσωρινές διαφορές που αναγνωρίζονται ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (με την προϋπόθεση της παραγράφου 24) απαίτηση. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στα αποτελέσματα (βλ. παράγραφο 58).
62. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται κατ'ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι:

...

- (γ) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλέπε ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*)

και

...

A3. Το ΔΛΠ 29 Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 1 τροποποιείται ως εξής:

1. **Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.**

IAS 21

Η παράγραφος 8 τροποποιείται ως εξής:

8. **Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε βασίζονται στο ιστορικό κόστος είτε στο τρέχον κόστος, πρέπει να διατυπώνονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης περιόδου, που απαιτούνται από το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και κάθε σχετική με προηγούμενες περιόδους πληροφόρηση, πρέπει επίσης να διατυπώνονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42(β) και 43 του ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος (όπως τροποποιήθηκε το 2003).**

Η παράγραφος 17 τροποποιείται ως εξής:

17. Μπορεί να μην υπάρχει γενικός δείκτης τιμών για περιόδους για τις οποίες η επαναδιατύπωση των ενσώματων ακινητοποιήσεων απαιτείται από αυτό το Πρότυπο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο να χρησιμοποιείται μια εκτίμηση, που βασίζεται, για παράδειγμα, στις μεταβολές της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος.

Η παράγραφος 23 απαλείφεται.

Η παράγραφος 31 τροποποιείται ως εξής:

31. Το κέρδος ή ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 27 και 28.

Η παράγραφος 34 τροποποιείται ως εξής:

34. Τα αντίστοιχα ποσά των προηγούμενων καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς, είτε βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών, ούτως ώστε οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς. Πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με προηγούμενες περιόδους εκφράζονται επίσης βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς. Για το σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 42(β) και 43 του ΔΛΠ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος (όπως τροποποιήθηκε το 2003).

Η παράγραφος 39 τροποποιείται ως εξής:

39. **Πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:**

(α) **το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων έχουν επαναδιατυπωθεί, λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος λειτουργίας και, ως αποτέλεσμα, εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,**

...

A4. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A5. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A6. Στο ΔΛΠ 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, η παράγραφος 107 τροποποιείται ως εξής:

107. **Οι οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:**

...

(ε) **μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:**

...

(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 αναφέρουσας οντότητας**

και

...

A7. Στο ΔΛΠ 41 Γεωργία, η παράγραφος 50 τροποποιείται ως εξής:

50. **Η οντότητα πρέπει να παρουσιάζει τη συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της αρχής και της λήξης της τρέχουσας περιόδου. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει:**

...

(στ) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας

και

...

A8. Η ΜΕΔ -7 Εισαγωγή του Ευρώ τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παράγραφος 4 τροποποιείται ως εξής:

4. Αυτό ειδικότερα σημαίνει ότι:

(α) χρηματικά περιουσιακά στοιχεία σε ξένο νόμισμα και υποχρεώσεις, που προέρχονται από συναλλαγές, πρέπει να συνεχίσουν να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος. Κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο ή δαπάνη αμέσως, εκτός αν η οντότητα συνεχίσει να εφαρμόζει την υπάρχουσα λογιστική πολιτική της για συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες που αφορούν αντισταθμίσεις του συναλλαγματικού κινδύνου προσδοκώμενης συναλλαγής.

(β) σφραγισμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν τη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό πρέπει να συνεχίσουν να ταξινομούνται ως καθαρή θέση και πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδο ή δαπάνη μόνον κατά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης στην εκμετάλλευση στο εξωτερικό και

...

Η δήλωση της ημερομηνίας έναρξης ισχύος τροποποιείται ως εξής:

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος: Η παρούσα Διερμηνεία τίθεται σε ισχύ την 1η Ιουνίου 1998. Οι μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.

A9. Το Δ.Π.Χ.Α. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς τροποποιείται όπως περιγράφεται κατωτέρω:

Στο Προσάρτημα Β, οι παράγραφοι Β1Α και Β1Β προστίθενται:

Β1Α Η οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 *οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος* αναδρομικά στις προσαρμογές της εύλογης αξίας και της υπεραξίας που ανακύπτουν από συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α. Αν η οντότητα δεν εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 αναδρομικά στις προαναφερόμενες προσαρμογές της εύλογης αξίας, θα τις αντιμετωπίσει ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οντότητας παρά σαν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε θα έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, είτε θα είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία που εφαρμόστηκε σύμφωνα με προηγούμενες Γ.Π.Α.Α.

Β1Β Η οντότητα δύναται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 αναδρομικά σε προσαρμογές εύλογης αξίας και υπεραξίας που ανακύπτουν είτε σε:

(α) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.

είτε σε

(β) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που η οντότητα επιλέγει να επαναδιατυπώσει ώστε να είναι σύμμορφες προς το ΔΛΠ 22, όπως επιτρέπει η παράγραφος Β1 ανωτέρω.

IAS 24

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24

Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-4
Σκοπός των γνωστοποιήσεων συνδεδεμένων μερών	5-8
Ορισμοί	9-11
Γνωστοποιήσεις	12-22
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	23
Ανάκληση του ΔΛΠ 24 (αναμορφωμένο το 1994)	24

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24 (αναμορφωμένο το 1994): Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να εφιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. *Από το Πρότυπο θα εφαρμόζεται:*
 - (α) στην εξατομίκευση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών,
 - (β) στην εξατομίκευση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την οντότητα και τα συνδεδεμένα με αυτήν μέρη,
 - (γ) στην εξατομίκευση των συνθηκών υπό των οποίων απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων (α) και (β) ανωτέρω
και
 - (δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.
3. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών και των ανεξόφλητων υπολοίπων στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις.
4. Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες οντότητες που ανήκουν σε έναν όμιλο γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Οι εντός του ιδίου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Σκοπός των γνωστοποιήσεων συνδεδεμένων μερών

5. Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν ένα κοινό εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα. Για παράδειγμα, οι οντότητες συχνά διεξάγουν μέρος των δραστηριοτήτων τους μέσω θυγατρικών, κοινοπραξιών και συγγενών εταιριών. Υπό αυτές τις συνθήκες, η ικανότητα της οντότητας να επηρεάσει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της εκδότριας εταιρίας εξασφαλίζεται μέσω του ελέγχου, του από κοινού ελέγχου ή της άσκησης σημαντικής επιρροής.
6. Η σχέση μεταξύ συνδεδεμένα μέρη μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημία και την οικονομική θέση της οντότητας. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να υπεισέλθουν σε συναλλαγές στις οποίες μη συνδεδεμένα μέρη δε θα υπεισέρχοντο. Για παράδειγμα, η οντότητα που πουλά αγαθά στη μητρική της εταιρία στο κόστος μπορεί να μην πωλεί σε άλλους πελάτες με τους όρους αυτούς. Επίσης, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να μην ανέρχονταν στα ίδια ποσά, αν δεν υπήρχε η σχέση των συνδεδεμένων μερών.
7. Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας μπορεί να επηρεασθούν από τη σχέση με συνδεδεμένο μέρος ακόμη και αν δεν υπάρχουν συναλλαγές με αυτό. Η ύπαρξη και μόνο της σχέσης μπορεί να αρκεί για να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ της αναφέρουσας οντότητας και άλλων μερών. Για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να τερματίσει τις σχέσεις με έναν εμπορικό εταίρο λόγω απόκτησης από τη μητρική εταιρία μιας αδελφής θυγατρικής που διεξάγει τις ίδιες δραστηριότητες, όπως ο πρώην εμπορικός εταίρος. Επίσης, ένα συνδεδεμένο μέρος μπορεί να απέχει από την ενεργό δράση, λόγω της σημαντικής επιρροής ενός άλλου, για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να λάβει οδηγίες από τη μητρική εταιρία της να μην ασχολείται με την έρευνα και ανάπτυξη.
8. Για τους λόγους αυτούς, η γνώση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών, των ανεξόφλητων υπολοίπων και των σχέσεων μπορεί να επηρεάσει τις αξιολογήσεις των δραστηριοτήτων της οντότητας από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων και των ευκαιριών που αντιμετωπίζει η οντότητα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Συνδεδεμένο μέρος είναι μέρος που συνδέεται με την οντότητα εάν:

(α) είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω ενός ή περισσότερων διαμεσολαβούντων, το μέρος:

(i) ελέγχει, ελέγχεται ή τελεί υπό από κοινού έλεγχο με, την οντότητα (που συμπεριλαμβάνει τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες καθώς και της αδελφές θυγατρικές εταιρίες),

(ii) η συμμετοχή του στην οντότητα του δίνει τη δυνατότητα να ασκήσει σημαντική επιρροή πάνω σε αυτήν

ή

(iii) ελέγχει από κοινού την οντότητα,

(β) το μέρος είναι συγγενής (καθώς καθορίζεται στο ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις) εταιρία της οντότητας,

(γ) το μέρος είναι κοινοπραξία στην οποία η οντότητα είναι μέλος (βλέπε ΔΛΠ 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες),

(δ) το μέρος είναι βασικό διοικητικό στέλεχος της οντότητας ή της μητρικής της εταιρίας,

(ε) το μέρος είναι στενό συγγενικό πρόσωπο του ατόμου που αναφέρθηκε στο (α) ή το (δ),

IAS 24

(στ) το μέρος είναι οντότητα που ελέγχεται, ελέγχεται από κοινού, επηρεάζεται σημαντικά από, ή με σημαντικά δικαιώματα ψήφου, που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα, από οποιοδήποτε άτομο αναφέρεται στο (δ) ή το (ε)

ή

(ζ) το μέρος είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων της οντότητας ή κάθε οντότητας που συνδέεται με εκείνη την οντότητα.

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών είναι μια μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

Στενά συγγενικά πρόσωπα του ατόμου είναι εκείνα τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν το πρόσωπο αυτό ή επηρεάζονται από αυτό, στις σχέσεις τους με την οντότητα. Σε αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται:

(α) ο/η σύζυγος και τα παιδιά του ατόμου,

(β) τα παιδιά του/της συζύγου του ατόμου

και

(γ) προστατευόμενα μέλη του ατόμου ή του/της συζύγου.

Στις παροχές συμπεριλαμβάνονται όλες οι παροχές σε εργαζομένους (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους). Σε αυτές συγκαταλέγονται και οι παροχές σε εργαζομένους που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, βάσει του Δ.Π.Χ.Α. 2. Στις παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνονται όλα τα ανταλλάγματα που κατεβλήθησαν, είναι πληρωτέα ή παρήχθησαν από την οντότητα, έναντι των υπηρεσιών που ελήφθησαν. Συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι αμοιβές που κατεβλήθησαν για λογαριασμό της μητρικής εταιρίας της οντότητας σε σχέση με την οντότητα. Στις παροχές περιλαμβάνονται:

(α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών, συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτέα μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς εργαζομένους,

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

(γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, περιλαμβανομένης αδειας μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατικής άδειας, παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέα εξ' ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχή στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση,

(δ) παροχές λήξης απασχόλησης,

και

(ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.

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

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της οντότητας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Η σημαντική επιρροή μπορεί να εξασφαλιστεί μέσω της ιδιοκτησίας μετοχών ή μεριδίων, καθώς και με το καταστατικό ή βάσει συμφωνίας.

10. Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στο νομικό τύπο.
11. Στο πλαίσιο αυτού του Προτύπου, τα ακόλουθα μέρη δε θεωρούνται απαραίτητα συνδεδεμένα:
- (α) δύο οντότητες μόνον επειδή έχουν ένα κοινό διευθυντή ή άλλο βασικό διοικητικό στέλεχος, παρά τα σημεία (δ) και (στ) στον ορισμό του «συνδεδεμένου μέρους».
 - (β) δύο κοινοπρακτούντες επειδή έχουν κοινό έλεγχο σε μία κοινοπραξία.
 - (γ) (i) χρηματοδότες,
(ii) συνδικάτα,
(iii) επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας
και
(iv) κρατικές υπηρεσίες και όργανα,
- λόγω μόνον των συνήθων συναλλαγών τους με μία οντότητα (μολονότι μπορεί να περιορίσουν την ελευθερία δράσης μιας οντότητας ή να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων αυτής)
- και
- (δ) ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιοχρήστης, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η οντότητα διεξάγει ένα σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνον.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

12. **Οι σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών πρέπει να γνωστοποιούνται, ανεξάρτητα από το αν υφίστανται συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων αυτών μερών. Η οντότητα θα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής εταιρίας της οντότητας και, αν διαφέρει, της τελικής ελέγχουσας οντότητας. Αν ούτε η μητρική εταιρία της οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οντότητα δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, θα γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.**
13. Προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν άποψη, σχετικά με τις επιδράσεις των σχέσεων των συνδεδεμένων μερών στην οντότητα, είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη, όταν υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών.
14. Η εξατομίκευση των σχέσεων συνδεδεμένων μερών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών είναι επιπρόσθετη των απαιτήσεων γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 και απαιτεί κατάλληλη καταλογοποίηση και περιγραφή των σημαντικών επενδύσεων των θυγατρικών, των συγγενών και των από κοινού ελεγχόμενων εταιριών.
15. Αν ούτε η μητρική εταιρία της οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οντότητα δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα γνωστοποιεί το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις. Η αμέσως ανώτερη μητρική εταιρία είναι η πρώτη μητρική εταιρία του ομίλου σε ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
16. **Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:**
- (α) **βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους,**
 - (β) **παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία,**

IAS 24

- (γ) λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους,
- (δ) παροχές λήξης απασχόλησης,
- και
- (ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
17. Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η οντότητα θα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι απαιτήσεις γνωστοποίησης είναι επιπρόσθετες των απαιτήσεων της παραγράφου 16 για τη γνωστοποίηση των παροχών των βασικών διοικητικών στελεχών. Κατ'ελάχιστο, οι γνωστοποιήσεις θα περιλαμβάνουν:
- (α) το ποσό των συναλλαγών,
- (β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και,
- (i) τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός
- και
- (ii) λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή λήφθηκαν,
- (γ) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων,
- και
- (δ) η δαπάνη που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.
18. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 17 θα γίνονται διακεκριμένα για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:
- (α) τη μητρική εταιρία,
- (β) τις οντότητες που ελέγχουν από κοινού ή ασκούν σημαντική επιρροή στην οντότητα,
- (γ) τις θυγατρικές,
- (δ) τις συγγενείς επιχειρήσεις,
- (ε) τις κοινοπραξίες στις οποίες η οντότητα είναι μέλος και
- (στ) τα βασικά διοικητικά στελέχη της οντότητας ή της μητρικής της εταιρίας
- και
- (ζ) τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.
19. Η κατάταξη των ποσών πληρωτέων σε ή εισπρακτέων από συνδεδεμένα μέρη σε διαφορετικές κατηγορίες όπως απαιτείται από την παράγραφο 18 αποτελεί διεύρυνση της απαίτησης του ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων για γνωστοποίηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται είτε στον ισολογισμό είτε στις σημειώσεις. Η κατηγορίες έχουν επεκταθεί ώστε να παρέχουν μία περισσότερο περιεκτική ανάλυση των υπολοίπων μεταξύ συνδεδεμένων μερών και να εφαρμόζονται στις συναλλαγές μεταξύ αυτών.
20. Ακολουθούν παραδείγματα συναλλαγών που γνωστοποιούνται αν έχουν γίνει με συνδεδεμένο μέρος:
- (α) αγορές ή πωλήσεις αγαθών (ετοιμών ή μη),
- (β) αγορές ή πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων,

- (γ) παροχή ή λήψη υπηρεσιών,
 - (δ) μισθώσεις,
 - (ε) μεταβίβαση έρευνας και ανάπτυξης,
 - (στ) συμφωνίες βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων,
 - (ζ) μεταβιβάσεις βάσει χρηματοδοτήσεων (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορές κεφαλαίων τοις μετρητοίς ή σε είδος),
 - (η) προβλέψεις για εγγυήσεις ή εξασφαλίσεις
και
 - (ι) ο διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της οντότητας ή από την οντότητα για λογαριασμού ενός τρίτου μέρους.
21. Οι γνωστοποιήσεις ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση θα γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.
22. **Κονδύλια παρόμοιας φύσης μπορεί να γνωστοποιούνται συγκεντρωτικά, εκτός αν η γνωστοποίησή τους ξεχωριστά είναι αναγκαία για την κατανόηση των επιδράσεων των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οντότητας.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 24 (ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)

24. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών (αναμορφωμένο το 1994).
-

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποίηση του ΔΛΠ 30

Η τροποποίηση αυτού του προσαρτήματος θα εφαρμόζεται σε ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οντότητα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή θα εφαρμόζεται για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

A1. Στο ΔΛΠ 30 Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Ομοίων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων, παράγραφος 58 τροποποιείται ως εξής:

58. Όταν μια τράπεζα έχει προβεί σε συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, αρμόζει να γνωστοποιούνται η φύση της σχέσης των συνδεδεμένων μερών, όπως επίσης και οι πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις της τράπεζας. Οι γνωστοποιήσεις γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 και συμπεριλαμβάνουν την πολιτική της τράπεζας αναφορικά με την παροχή δανείων σε συνδεδεμένα μέρη και, σε σχέση με τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, το ποσό που συμπεριλαμβάνεται:

(α) ...

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

IAS 27

Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Πεδίο εφαρμογής	1-3
Ορισμοί	4-8
Παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	9-11
Πεδίο εφαρμογής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων	12-21
Διαδικασίες ενοποίησης	22-36
Ο λογιστικός χειρισμός των επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις	37-39
Γνωστοποιήσεις	40-42
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	43
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	44-45

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 27: (αναθεωρημένο το 2000) *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρίας.
2. Το Πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΛΠ 22: *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*).
3. Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται επίσης στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρίες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς εταιρίες όταν η οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Η μέθοδος κόστους είναι μέθοδος λογιστικής κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται στο κόστος. Ο επενδυτής αναγνωρίζει τα έσοδα από την επένδυση μόνο στην έκταση που εισπράττει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας, τα οποία προκύπτουν μεταγενέστερα της ημερομηνίας απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επί πλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και αναγνωρίζονται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρία και όλες οι θυγατρικές της.

IAS 27

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία.

Μητρική είναι μία οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από κοινοπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Θυγατρική είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).

5. Η μητρική ή η θυγατρική εταιρία μπορεί να είναι επενδυτής σε συγγενή εταιρία ή μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο καταρτίζονται ώστε να είναι και σύμμορφες με το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Εταιρίες και το ΔΛΠ 31 Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες.
6. Για την οντότητα που περιγράφεται στην παράγραφο 5, ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που καταρτίζονται και παρουσιάζονται επιπρόσθετα των οικονομικών καταστάσεων της παραγράφου 5. Δεν είναι αναγκαίο οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις να επισυνάπτονται σε ή να συνοδεύουν τις καταστάσεις αυτές.
7. Οι οικονομικές καταστάσεις οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή δικαιώματα κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.
8. Η μητρική εταιρία που απαλλάσσεται από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 10 μπορεί να παρουσιάσει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

9. Η μητρική, εκτός της μητρικής που περιγράφεται στην παράγραφο 10, θα παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες ενοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές εταιρίες σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.
10. Η μητρική εταιρία δεν απαιτείται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μόνον και μόνον εφόσον:
 - (α) η ίδια η μητρική εταιρία κατέχεται εξ'ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρία δε θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ'αυτού,
 - (β) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),
 - (γ) η μητρική εταιρία δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά

και

 - (δ) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
11. Η μητρική εταιρία που επιλέγει την απαλλαγή από την παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παράγραφο 10 και παρουσιάζει μόνον ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 37-42.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

12. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα περιλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής εταιρίας, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 16.

13. Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας οντότητας ανήκει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρία, εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι τέτοια κυριότητα δε συνιστά έλεγχο. Έλεγχος επίσης υπάρχει και αν ακόμα η μητρική εταιρία κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας οντότητας, όταν υπάρχει: (*)
- (α) δικαίωμα ελέγχου που υπερβαίνει το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,
 - (β) το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της άλλης οντότητας, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο,
 - (γ) το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα
- ή
- (δ) το δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα.
14. Η οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν εξασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οντότητα δύναμη ψήφου ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας (δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρέχοντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλη οντότητα, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οντότητα έχει την εξουσία να ασκεί έλεγχο στις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μιας άλλης οντότητας. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.
15. Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στον έλεγχο, η οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων της εξάσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλη συμβατικό διακανονισμό, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά) που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την εξάσκηση ή τη μετατροπή.
16. **Η θυγατρική θα εξαιρείται από την ενοποίηση όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι (α) ο έλεγχος προορίζεται να είναι προσωρινός επειδή η θυγατρική έχει αποκτηθεί και κατέχεται εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσής της εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και (β) η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή. Επενδύσεις σε τέτοιες θυγατρικές πρέπει να κατατάσσονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα:Αναγνώριση και Επμέτρηση.**
17. Όταν μία θυγατρική που δεν είχε συμπεριληφθεί προηγουμένως στην ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 16 δε διατεθεί εντός δώδεκα μηνών, θα ενοποιηθεί από την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπε ΔΛΠ 22). Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την απόκτηση θα επαναδιατυπώνονται.
18. Κατ'εξάιρεση, η οντότητα μπορεί να έχει βρει αγοραστή για τη θυγατρική που δεν συμπεριλήφθηκε στην ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 16, αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλους. Η οντότητα δεν απαιτείται να ενοποιήσει τέτοια θυγατρική εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
19. Η θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση απλά και μόνον επειδή ο επενδυτής είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίων κεφαλαίων, καταπιστευματική επενδυτική μονάδα (unit trust) ή παρόμοια οντότητα.
20. Μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση επειδή οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της διαφέρουν από εκείνες των άλλων οντοτήτων του ομίλου. Παρέχεται σχετική πληροφόρηση με την ενοποίηση τέτοιων θυγατρικών και τη γνωστοποίηση πρόσθετων πληροφοριών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, για τις διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες των θυγατρικών. Για παράδειγμα, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 14 Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα, βοηθούν να εξηγηθεί η σπουδαιότητα των διαφορετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του ομίλου.

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-12 - Ενοποίηση-Οντότητες Ειδικού Σκοπού

IAS 27

21. Η μητρική εταιρία χάνει τον έλεγχο όταν χάνει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας εκδότριας, ούτως ώστε να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της. Η απώλεια του ελέγχου μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία θυγατρική υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

22. Κατά την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οντότητα συνενώνει τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της γραμμή προς γραμμή, συναθροίζοντας τα όμοια περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τις δαπάνες. Για να παρουσιάζουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο, ως μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας, τηρούνται οι ακόλουθες διαδικασίες:

(α) η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρίας σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής απαλείφονται (βλ. ΔΛΠ 22, το οποίο επίσης περιγράφει το χειρισμό για κάθε προκύπτουσα υπεραξία),

(β) εξατομικεύονται τα δικαιώματα μειοψηφίας στο κέρδος και τη ζημία των ενοποιημένων θυγατρικών για την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς

και

(γ) τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων θυγατρικών εξατομικεύονται ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αποτελούνται από:

(i) το μέγεθος εκείνων των δικαιωμάτων μειοψηφίας κατά την ημερομηνία της αρχικής ενοποίησης, υπολογιζόμενο σύμφωνα με το ΔΛΠ 22

και

(ii) το μερίδιο της μειοψηφίας επί των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων από την ημερομηνία της ενοποίησης.

23. Όταν υπάρχουν δικαιώματα μειοψηφίας, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας και οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

24. **Ενδοεταιρικά υπόλοιπα, συναλλαγές, έσοδα και δαπάνες θα απαλείφονται πλήρως.**

25. Ενδοεταιρικά υπόλοιπα και ενδοεταιρικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανουσες έσοδα, δαπάνες και μερίσματα, απαλείφονται πλήρως. Κέρδη και ζημίες από ενδοεταιρικές συναλλαγές, που αναγνωρίζονται σε περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα και πάγια περιουσιακά στοιχεία, απαλείφονται πλήρως. Οι ενδοεταιρικές ζημίες μπορεί να αποτελούν ένδειξη απομείωσης αξίας που πρέπει να αναγνωριστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος εφαρμόζεται σε προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από την απαλοιφή κερδών και ζημιών από ενδοεταιρικές συναλλαγές.

26. **Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, θα καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της θυγατρικής διαφέρουν, για τους σκοπούς της ενοποίησης, η θυγατρική καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.**

27. Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 26, οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της μητρικής εταιρίας, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρίας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της θυγατρικής και εκείνης της μητρικής εταιρίας δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δε θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.

28. **Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.**

29. Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
30. Τα έσοδα και οι δαπάνες της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της απόκτησης καθώς καθορίζει το ΔΛΠ 22. Τα έσοδα και οι δαπάνες της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μέχρι την ημερομηνία που η μητρική εταιρία παύει να ασκεί έλεγχο στη θυγατρική. Η διαφορά μεταξύ του προϊόντος της διάθεσης της θυγατρικής και της λογιστικής αξίας της κατά την ημερομηνία της διάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του σωρευμένου ποσού των σχετικών με τη θυγατρική συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος*, αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη οικονομική κατάσταση ως κέρδος ή ζημία της διάθεσης της θυγατρικής.
31. **Η επένδυση σε οντότητα θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επμέτρηση από την ημερομηνία που παύει να είναι θυγατρική, με την προϋπόθεση ότι δε μετατρέπεται σε συγγενή εταιρία σύμφωνα με τον ορισμό του ΔΛΠ 28 ή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα καθώς ορίζεται από το ΔΛΠ 31.**
32. **Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που μία οντότητα παύει να είναι θυγατρική θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.**
33. **Τα δικαιώματα μειοψηφίας θα παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των μετόχων ή εταίρων της μητρικής εταιρίας. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα αποτελέσματα του ομίλου, επίσης θα παρουσιάζονται ξεχωριστά.**
34. Το κέρδος ή η ζημία αποδίδεται στη μητρική εταιρία και τα δικαιώματα μειοψηφίας. Επειδή αμφότερα είναι ίδια κεφάλαια, το ποσό που αποδίδεται στα δικαιώματα μειοψηφίας δεν αποτελεί έσοδο ή δαπάνη.
35. Οι ζημίες που αφορούν τη μειοψηφία στην ενοποιημένη θυγατρική, μπορεί να ξεπερνούν τα δικαιώματα της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια της θυγατρικής. Το επί πλέον ποσό και κάθε περαιτέρω ζημία που αφορά τη μειοψηφία, βαρύνει τα δικαιώματα πλειοψηφίας, εκτός κατά την έκταση που η μειοψηφία έχει μία δεσμευτική υποχρέωση και είναι ικανή να προβεί σε πρόσθετη επένδυση προκειμένου να καλύψει τις ζημίες. Αν στη συνέχεια η θυγατρική παρουσιάσει κέρδη, αυτά αποδίδονται στα δικαιώματα της πλειοψηφίας μέχρις ότου το μερίδιο της μειοψηφίας στις ζημίες, που προηγουμένως απορροφήθηκε από την πλειοψηφία, έχει ανακτηθεί.
36. Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, η μητρική εταιρία υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΣΤΙΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

37. **Όταν καταρτίζονται ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, οι επενδύσεις σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς θα αντιμετωπίζονται λογιστικά είτε:**

(α) **στο κόστος**

είτε

(β) **σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.**

Η ίδια λογιστική θα εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία επενδύσεων.

38. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει ποιες οντότητες δημοσιεύουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζονται οι παράγραφοι 37 και 39-42 όταν η οντότητα καταρτίζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμμορφες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η οντότητα επίσης καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 9, εκτός αν εφαρμόζεται η απαλλαγή της παραγράφου 10.

IAS 27

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.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

40. Πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:
- (α) το γεγονός ότι μία θυγατρική δεν ενοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 16,
 - (β) [Απαλείφθηκε]
 - (γ) τη φύση της σχέσης μεταξύ της μητρικής εταιρίας και της θυγατρικής, όταν η μητρική δεν κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω άλλων θυγατρικών, περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου,
 - (δ) τους λόγους για τους οποίους η κυριότητα, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερο του ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας δε συνιστά έλεγχο,
 - (ε) την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων μιας θυγατρικής όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης της μητρικής εταιρίας καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου
- και
- (στ) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ., που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις θυγατρικές στη μητρική εταιρία υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών.
41. Όταν καταρτίζονται ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις για μητρική εταιρία που, σύμφωνα με την παράγραφο 10, επιλέγει να μην καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι ιδιαίτερες αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:
- (α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, ότι έχει γίνει χρήση της απαλλαγής από την ενοποίηση, το όνομα και τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης της οντότητας της οποίας οι σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν δημοσιευθεί και τη διεύθυνση στην οποία διατίθενται οι ενοποιημένες αυτές οικονομικές καταστάσεις.
 - (β) κατάλογος των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου
- και
- (γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων της (β).
42. Όταν μία μητρική (εκτός από μητρική που καλύπτεται από την παράγραφο 41), μέλος κοινοπραξίας με δικαίωμα σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα ή επενδυτής σε συγγενή εταιρία καταρτίζει ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, οι ιδιαίτερες αυτές οικονομικές καταστάσεις θα γνωστοποιούν:
- (α) το γεγονός ότι οι καταστάσεις είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και τους λόγους κατάρτισης των καταστάσεων, αν δεν απαιτείται από το νόμο,
 - (β) κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς, που περιλαμβάνει την επωνυμία, τη χώρα ίδρυσης ή εγκατάστασης, την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου
- και
- (γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων της (β).

και θα εξατομικεύει τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 9 του παρόντος Προτύπου και τα ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 με το οποίο συσχετίζονται.

IAS 27

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

44. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε θυγατρικές Επιχειρήσεις (αναθεωρημένο το 2000).
45. Το Πρότυπο αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ-33 Ενοποίηση και Μέθοδος Καθαρής Θέσης – Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου και Κατανομή των Δικαιωμάτων Ιδιοκτησίας.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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 Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

A1. Η παράγραφος 1 του ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων τροποποιείται ως εξής:

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

...

Θυγατρική είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρεία).

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική εταιρεία.

A2. [Η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται σε Πρότυπα που παρουσιάζονται με στοιχειώδη μορφή].

A3. Η ΜΕΔ-12 Ενοποίηση- Οντότητες Ειδικού Σκοπού τροποποιείται ως ακολούθως:

Η παραπομπή τροποποιείται ως εξής:

Παραπομπή: ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις

Οι παράγραφοι 9, 10 και 11 τροποποιούνται ως εξής:

9. Στο πλαίσιο μιας Ο.Ο.Ε.Σ., ο έλεγχος μπορεί να προκύπτει μέσω του προκαθορισμού των δραστηριοτήτων της Ο.Ο.Ε.Σ. (λειτουργούσα με «αυτόματο πιλότο») ή άλλως. Το ΔΛΠ 27 παραγρ. 13 υποδεικνύει μερικές καταστάσεις οι οποίες καταλήγουν σε έλεγχο ακόμη και σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση είναι ιδιοκτήτης του ήμισυ ή λιγότερο, της δύναμης των ψήφων μιας άλλης οντότητας. Ομοίως, ο έλεγχος μπορεί να υπάρχει ακόμη σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση κατέχει μικρό ή και κανένα τμήμα της καθαρής θέσης της Ο.Ο.Ε.Σ. Η εφαρμογή της αρχής του ελέγχου απαιτεί σε κάθε περίπτωση, κρίση στο πλαίσιο όλων των σχετικών παραγόντων.
10. Επιπρόσθετα προς τις θέσεις που περιγράφηκαν στο ΔΛΠ 27 παραγρ. 13, οι ακόλουθες περιπτώσεις, για παράδειγμα, μπορεί να υποδεικνύουν μία σχέση στην οποία μία οντότητα ελέγχει μία Ο.Ο.Ε.Σ. και συνεπώς πρέπει να ενοποιεί την Ο.Ο.Ε.Σ. (επιπρόσθετες οδηγίες παρέχονται στο Προσάρτημα αυτής της Διεργμηνείας):
 - (α) στην ουσία, οι δραστηριότητες της Ο.Ο.Ε.Σ. καθοδηγούνται για λογαριασμό της οντότητας σύμφωνα με τις ειδικές επιχειρηματικές ανάγκες της, ούτως ώστε η οντότητα να λαμβάνει οφέλη από την εκμετάλλευση της Ο.Ο.Ε.Σ.,
 - (β) στην ουσία, η οντότητα έχει τη δύναμη λήψης αποφάσεων για να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελιών των δραστηριοτήτων της Ο.Ο.Ε.Σ. ή εγκαθιστώντας ένα μηχανισμό «αυτόματου πιλότου», η επιχείρηση έχει εξουσιοδοτήσει αυτές τις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων,
 - (γ) στην ουσία, η οντότητα έχει δικαιώματα να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελιών της Ο.Ο.Ε.Σ. και συνεπώς μπορεί να εκτίθεται στους κινδύνους που είναι συνυφασμένες με τις δραστηριότητες της Ο.Ο.Ε.Σ.

ή

- (δ) στην ουσία, η οντότητα διατηρεί την πλειονότητα του υπολειπόμενου ή των κινδύνων ιδιοκτησίας σχετικά με την Ο.Ο.Ε.Σ. ή των περιουσιακών στοιχείων της, για να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητες της.

11. [Απαλείφθηκε]

- A4. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών, που τίθενται σε ισχύ το Δεκέμβριο 2003, οι παραπομπές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε θυγατρικές επιχειρήσεις* τροποποιούνται σε ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*.
-

IAS 28

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28

Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Πεδίο εφαρμογής	1
Ορισμοί	2-12
Ουσιώδης επιρροή	6-10
Μέθοδος καθαρής θέσης	11-12
Εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης	13-36
Ζημίες απομείωσης	31-34
Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις	35-36
Γνωστοποιήσεις	37-40
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	41
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	42-43

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 (αναθεωρημένο το 2000): Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Όμως, δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:

(α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

ή

(β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις

που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Η συγγενής επιχείρηση είναι μία οντότητα που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, όπως είναι ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε συμμετοχή σε κοινοπραξία.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Η μέθοδος της καθαρής θέσης είναι η λογιστική αντιμετώπιση κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη και τις ζημιές της εκδότριας.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από κοινοπρακτών σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Θυγατρική είναι μια οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρία).

3. Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή συμμετοχή κοινοπρακτούντος σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.
4. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι συμμετοχές των κοινοπρακτούντων στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.
5. Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27: *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις*, από την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ΔΛΠ 31: *Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες* ή από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13(γ) του παρόντος Προτύπου, δύνανται να παρουσιάζουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μόνο.

Ουσιώδης επιρροή

6. Αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ., μέσω θυγατρικών), τουλάχιστον 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν υπάρχει σαφής απόδειξη περί του αντιθέτου. Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ., μέσω θυγατρικών), λιγότερο από το 20 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλο επενδυτή, δεν αποκλείει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί ουσιώδη επιρροή.
7. Η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής από έναν επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:
 - (α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας,
 - (β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές,
 - (γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας,
 - (δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού
ή
 - (ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

IAS 28

8. Η οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές ή άλλα όμοια μέσα που παρέχουν τη δυνατότητα, αν ασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οντότητα δύναμη ψήφων ή να μειώσουν τη δύναμη ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας (δυναμικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυναμικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι τρέχοντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα, συμπεριλαμβανομένων των δυναμικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από άλλες οντότητες, εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν η οντότητα έχει ουσιώδη επιρροή. Τα δυναμικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, αυτά δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την πραγματοποίηση ενός μελλοντικού γεγονότος.
9. Κατά τον προσδιορισμό αν τα δυναμικά δικαιώματα ψήφου συνεισφέρουν στην ουσιώδη επιρροή η οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων της άσκησης των δυναμικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλο συμβατικό διακανονισμό, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά) που επηρεάζουν τα δυναμικά δικαιώματα ψήφου, εκτός της πρόθεσης της διοίκησης και της οικονομικής δυνατότητας για την άσκηση ή τη μετατροπή.
10. Η οντότητα χάνει την ουσιώδη επιρροή της πάνω σε μία εκδότρια όταν παύει να έχει την εξουσία που της επιτρέπει να συμμετάσχει στις αποφάσεις που αφορούν την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική εκείνης της εκδότριας. Η απώλεια της ουσιώδους επιρροής μπορεί να συμβεί με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία συγγενής επιχείρηση υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού.

Μέθοδος καθαρής θέσης

11. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μία εκδότρια, μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Προσαρμογές στη λογιστική αξία μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες, για μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια, που προκύπτουν από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας, οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στα αποτελέσματά της. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές πάγιων περιουσιακών στοιχείων και από συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις μεταβολές αυτές αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση του επενδυτή.
12. Όταν υπάρχουν δυναμικά δικαιώματα ψήφου, η αναλογία του κέρδους ή της ζημίας του επενδυτή και οι μεταβολές στην καθαρή θέση της εκδότριας προσδιορίζονται βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανακλούν την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυναμικών δικαιωμάτων ψήφου.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

13. **Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν:**
- (α) υπάρχουν ενδείξεις ότι η επένδυση έχει αποκτηθεί και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό να διατεθεί εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και ότι η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή,
- (β) εφαρμόζεται η εξαίρεση της παραγράφου 10 του ΔΛΠ 27 που επιτρέπει σε μητρική εταιρία που επίσης έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- ή
- (γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:
- (i) ο επενδυτής κατέχεται εξ'ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι ο επενδυτής δε θα εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ'αυτού,
- (ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του επενδυτή δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

(iii) ο επενδυτής δεν έχει υποβάλλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων του σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά

και

(iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία του κοινοπρακτούντος δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

14. Οι επενδύσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 13(α) κατατάσσονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.
15. Όταν η επένδυση που προηγούμενος αντιμετωπιζόταν λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, δεν έχει διατεθεί εντός δώδεκα μηνών, θα λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπει ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την απόκτηση θα επαναδιατυπώνονται.
16. Κατ'εξάιρεση, η οντότητα μπορεί να έχει βρει αγοραστή για τη επένδυση που περιγράφεται στην παράγραφο 13(α), αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλες αρχές. Η οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην επένδυση σε τέτοια συγγενή επιχείρηση εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
17. Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα μερίσματα που λήφθηκαν μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση γιατί τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την αποδοτικότητα της συγγενούς. Επειδή ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή στη συγγενή επιχείρηση, ο επενδυτής έχει συμμετοχή στην αποδοτικότητα της συγγενούς επιχείρησης που επηρεάζει την απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιο του στα κέρδη ή τις ζημιές της συγγενούς επιχείρησης. Ως αποτέλεσμα, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές απεικονίσεις των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.
18. Ο επενδυτής θα πάψει να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία που θα δε θα ασκεί πλέον ουσιώδη επιρροή σε μία συγγενή επιχείρηση και θα αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 από την ημερομηνία εκείνη, με την προϋπόθεση ότι η συγγενής εταιρία δεν θα έχει μετατραπεί σε θυγατρική ή κοινοπραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.
19. Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία που παύει να είναι συγγενής επιχείρηση θα θεωρείται το κόστος της αρχικής επιμέτρησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.
20. Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι παρόμοιες με τις διαδικασίες ενοποίησης που περιγράφονται στο ΔΛΠ 27. Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες για την απόκτηση μιας θυγατρικής υιοθετούνται και για τη λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης μιας επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση.
21. Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μία συγγενή εταιρία είναι το σύνολο των συμμετοχών της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για το σκοπό αυτό. Όταν μία συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημιές και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που προσμετρώνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης επί των κερδών ή των ζημιών και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών και κοινοπραξιών της), μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών (βλέπε παραγράφους 26 και 27).
22. Τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από «ανοδικές» και «καθοδικές» συναλλαγές μεταξύ του επενδυτή (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών του) και της συγγενούς επιχείρησης αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή κατά την έκταση της συμμετοχής του επενδυτή σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. «Ανοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από μία συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή. «Καθοδικές» συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς μία συγγενή επιχείρηση. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

IAS 28

23. Η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση λογιστικοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που επιπίπτει στον ορισμό της συγγενούς. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, κάθε διαφορά (είτε θετική είτε αρνητική) μεταξύ του κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην εύλογη αξία των επί μέρους αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εύλογη αξία (βλέπε ΔΛΠ 22). Η υπεραξία που αντιστοιχεί σε μία συγγενή επιχείρηση περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές στο μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή των ζημιών μετά την απόκτηση για την λογιστικοποίηση της απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.
24. **Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, ο επενδυτής χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που είναι διαθέσιμες. Όταν οι ημερομηνίες αναφοράς της μητρικής και της συγγενούς διαφέρουν, η συγγενής επιχείρηση καταρτίζει επιπρόσθετες οικονομικές καταστάσεις έχοντας την ίδια ημερομηνία με τις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.**
25. **Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 24, οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη του επενδυτή, θα πρέπει να γίνουν προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων του επενδυτή. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας αναφοράς της συγγενούς και εκείνη του επενδυτή δε θα είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά στις ημερομηνίες αναφοράς δε θα διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.**
26. **Οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή θα καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοίμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα, σε όμοιες συνθήκες.**
27. Αν μια συγγενής επιχείρηση χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν από εκείνες του επενδυτή για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, θα γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, όταν χρησιμοποιούνται από τον επενδυτή για να εφαρμοστεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
28. Αν μια συγγενής επιχείρηση έχει σφραγισμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν στα δικαιώματα μειοψηφίας και κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια, ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιό του στα κέρδη ή στις ζημιές μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των εν λόγω προνομιούχων μετοχών, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.
29. Αν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημιές μιας συγγενούς είναι ίσο με ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, ο επενδυτής παύει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημιές. Η συμμετοχή σε συγγενή εταιρία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μαζί με κάθε μακροπρόθεσμη συμμετοχή που, στην ουσία, αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπτό μέλλον, αποτελεί στην ουσία επέκταση της επένδυσης της οντότητας στην συγγενή επιχείρηση αυτή. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή δάνεια αλλά όχι και οι εμπορικές απαιτήσεις ή οι πληρωτέοι λογαριασμοί από συνήθεις εμπορικές συναλλαγές ή κάθε μακροπρόθεσμη απαίτηση για την οποία υπάρχει επαρκής εξασφάλιση όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Η ζημία που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που υπερβαίνουν την επένδυση του επενδυτή σε κοινές μετοχές εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής του επενδυτή σε συγγενή εταιρία με φθίνουσα σειρά αρχαιότητας (ήτοι της προτεραιότητας κατά τη ρευστοποίηση).
30. Όταν η συμμετοχή του επενδυτή μειωθεί στο μηδέν, προβλέπονται και οι λοιπές ζημιές και αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησής. Αν η συγγενής μεταγενεστέρως παρουσιάσει κέρδη, ο επενδυτής αρχίζει να αναγνωρίζει το μερίδιό του από αυτά τα κέρδη, μόνον αφού το μερίδιό του από τα κέρδη εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν αναγνωριστεί.

Ζημιές απομείωσης

31. Μετά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των ζημιών της συγγενούς σύμφωνα με την παράγραφο 29, ο επενδυτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 ώστε να προσδιορίσει αν πρέπει να αναγνωρίσει οποιαδήποτε επιπλέον ζημία απομείωσης αναφορικά με την καθαρή επένδυση του στη συγγενή εταιρία.
32. Ο επενδυτής εφαρμόζει επίσης τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 προκειμένου να προσδιορίσει αν αναγνωρίζεται επιπλέον ζημία απομείωσης σε σχέση με τη συμμετοχή του επενδυτή στη συγγενή που δεν αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης και το ποσό της εν λόγω ζημίας απομείωσης.

33. Αν η εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΛΠ 39 υποδεικνύει ότι η επένδυση μπορεί να είναι απομειωμένη, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της επένδυσης, η οντότητα εκτιμά:

(α) το μερίδιο της στην παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από την εκδότρια, συμπεριλαμβάνοντας τις ταμιακές ροές από τις δραστηριότητες της εκδότριας και το προϊόν από την τελική διάθεση της επένδυσης

ή

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

Σύμφωνα με τις ορθές παραδοχές, αμφότερες οι μέθοδοι δίδουν το ίδιο αποτέλεσμα. Κάθε προκύπτουσα ζημία απομείωσης για την επένδυση κατανέμεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Συνεπώς, κατανέμεται πρώτα σε κάθε απομένουσα υπεραξία (βλέπε παράγραφο 23).

34. Το ανακτήσιμο ποσό μίας επένδυσης σε μία συγγενή επιχείρηση εκτιμάται για κάθε συγγενή, εκτός αν η συγγενής δε δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση που είναι στο μεγαλύτερο μέρος τους ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις

35. *Η συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση θα λογιστικοποιείται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή σύμφωνα με τις παραγράφους 37-42 του ΔΛΠ 27.*

36. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει ποιες οντότητες δημοσιεύουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

37. *Θα γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:*

(α) *η εύλογη αξία των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής,*

(β) *περιληπτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών ποσών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και του κέρδους ή της ζημίας,*

(γ) *τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, λιγότερο από το 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι ασκεί ουσιώδη επιρροή,*

(δ) *τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή,*

(ε) *την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς επιχείρησης όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης του επενδυτή καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου,*

(στ) *τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ., που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις συγγενείς επιχειρήσεις στον επενδυτή υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών,*

(ζ) *το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών της συγγενούς, για τη λογιστική περίοδο και σωρευτικά, εφόσον ο επενδυτής έχει πάψει να αναγνωρίζει το μερίδιό του επί των ζημιών της συγγενούς,*

IAS 28

- (η) το γεγονός ότι μία συγγενής επιχείρηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13

και

- (i) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες που αφορούν συγγενείς επιχειρήσεις, είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες, που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και κερδών ή ζημιών.
38. Οι επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης θα κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων, καθώς και η λογιστική αξία των επενδύσεων αυτών, πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Το μερίδιο του επενδυτή στις διακοπτόμενες δραστηριότητες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων πρέπει επίσης να γνωστοποιείται ξεχωριστά.
39. Το μερίδιο του επενδυτή επί των μεταβολών που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια της συγγενούς θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια από τον επενδυτή και θα γνωστοποιείται στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων όπως απαιτείται από το ΔΛΠ Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.
40. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις, ο επενδυτής γνωστοποιεί:
- (α) το μερίδιο του στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της συγγενούς που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλους επενδυτές
- και
- (β) εκείνες τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν, επειδή ο επενδυτής ευθύνεται στο ακέραιο για όλες τις υποχρεώσεις της συγγενούς ή για μέρος αυτών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

42. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις (αναθεωρημένο 2000).
43. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:
- (α) Διερμηνεία ΜΕΔ-3 Απάλειψη Μη Πραγματοποιηθέντων Κερδών και Ζημιών από Συναλλαγές με Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις,
- (β) Διερμηνεία ΜΕΔ-20 Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσης – Αναγνώριση Ζημιών
- και
- (γ) Διερμηνεία ΜΕΔ-33 Ενοποίηση και Μέθοδος Καθαρής Θέσης – Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου και Κατανομή των Δικαιωμάτων Ιδιοκτησίας.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

IAS 28

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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

- A1. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεργειών, που τίθενται σε ισχύ τον Δεκεμβρίου 2003, οι παραπομπές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 28: Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις τροποποιούνται σε ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις.

IAS 31

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31

Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	Σημεία
Πεδίο εφαρμογής	1-2
Ορισμοί	3-12
Μορφές κοινοπραξιών	7
Από κοινού έλεγχος	8
Συμβατικός διακανονισμός	9-12
Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες	13-17
Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία	18-23
Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες	24-47
Οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας	30-45
Αναλογική ενοποίηση	30-37
Μέθοδος καθαρής θέσης	38-41
Εξαιρέσεις στην αναλογική ενοποίηση και τη μέθοδο της καθαρής θέσης	42-45
Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας	46-47
Συναλλαγές μεταξύ μέλους κοινοπραξίας και κοινοπραξίας	48-50
Παρουσίαση των συμμετοχών σε κοινοπραξίες στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή	51
Υπεύθυνοι διαχειριστές των κοινοπραξιών	52-53
Γνωστοποιήσεις	54-57
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	58
Ανάκληση του ΔΛΠ 31 (αναθεωρημένο το 2000)	59

Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 31 (αναθεωρημένο το 2000): Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Όμως, δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατέχονται από:

(α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

ή

(β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις,

που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

2. Το μέλος της κοινοπραξίας που έχει συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα απαλλάσσεται από τις απαιτήσεις των παραγράφων 30 (αναλογική ενοποίηση) και 38 (μέθοδος καθαρής θέσης) όταν πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) υπάρχουν ενδείξεις ότι η συμμετοχή έχει αποκτηθεί και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό να διατεθεί εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση και ότι η διοίκηση αναζητεί ενεργώς έναν αγοραστή,

(β) εφαρμόζεται η εξαίρεση της παραγράφου 10 του ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις που επιτρέπει σε μητρική εταιρία που επίσης έχει συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

ή

(γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:

(i) το μέλος της κοινοπραξίας κατέχεται εξ'ολοκλήρου από άλλη εταιρία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι το μέλος της κοινοπραξίας δε θα εφαρμόσει την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ'αυτού,

(ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του μέλους της κοινοπραξίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές),

(iii) το μέλος της κοινοπραξίας δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων του σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά

και

(iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία του μέλους της κοινοπραξίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από αυτή.

Μέθοδος καθαρής θέσης είναι μία μέθοδος λογιστικού χειρισμού σύμφωνα με την οποία η συμμετοχή σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του μέλους της κοινοπραξίας στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Τα αποτελέσματα του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη και τις ζημίες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας.

Επενδυτής σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτήν την κοινοπραξία.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου σε μία οικονομική δραστηριότητα.

IAS 31

Κοινοπραξία είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Αναλογική ενοποίηση είναι μια μέθοδος λογιστικού χειρισμού και παρουσίασης, σύμφωνα με την οποία το μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, ενοποιείται «γραμμή προς γραμμή» με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας ή εμφανίζεται με ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας.

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Μέλος κοινοπραξίας είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σε αυτήν την κοινοπραξία.

4. Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η αναλογική ενοποίηση ή η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις όπως δεν είναι εκείνες της οντότητας που δεν έχει θυγατρική ή συγγενή εταιρία ή συμμετοχή μέλους κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.
5. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι συμμετοχές των μελών στις κοινοπραξίες ενοποιούνται αναλογικά. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.
6. Οι οντότητες που απαλλάσσονται από την ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27, από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 13(γ) του ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ή από την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης ή της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος Προτύπου, δύνανται να παρουσιάζουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μόνο.

Μορφές κοινοπραξιών

7. Οι Κοινοπραξίες έχουν πολλές και διάφορες μορφές και δομές. Αυτό το Πρότυπο εντοπίζει τρεις γενικότερες μορφές - από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες - που χαρακτηρίζονται ως κοινοπραξίες και ανταποκρίνονται στον ορισμό αυτό. Τα ακόλουθα χαρακτηριστικά είναι κοινά σε όλες τις κοινοπραξίες:

(α) δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω συμβατικού διακανονισμού

και

(β) ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο.

Από κοινού έλεγχος

8. Ο από κοινού έλεγχος μπορεί να αποκλειστεί όταν η εκδότρια βρίσκεται σε αναδιοργάνωση που επιβάλλεται δια νόμου ή που βρίσκεται σε πτώχευση ή της οποίας η ικανότητα να μεταβιβάσει κεφάλαια στο μέλος της κοινοπραξίας περιορίζεται σε μακροπρόθεσμη βάση. Εάν ο από κοινού έλεγχος συνεχίζεται, τα γεγονότα αυτά δε νομιμοποιούν τη λογιστική αντιμετώπιση των κοινοπραξιών που δεν είναι σύμφωνη με το παρόν Πρότυπο.

Συμβατικός διακανονισμός

9. Η ύπαρξη συμβατικού διακανονισμού διαχωρίζει τις συμμετοχές που περιέχουν τον από κοινού έλεγχο από τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή (βλέπε ΔΛΠ 28). Δραστηριότητες που δε διέπονται από συμβατικό διακανονισμό που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο, δε συνιστούν κοινοπραξίες για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.

10. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους, για παράδειγμα, με μια σύμβαση μεταξύ των μελών κοινοπραξιών ή με πρακτικά συζητήσεων μεταξύ των μελών. Σε μερικές περιπτώσεις, ο διακανονισμός ενσωματώνεται στο καταστατικό ή σε άλλο κανονιστικό έγγραφο της κοινοπραξίας. Οποιαδήποτε μορφή και αν έχει, ο συμβατικός διακανονισμός είναι συνήθως γραπτός και καλύπτει θέματα, όπως:
- (α) τη δραστηριότητα, τη διάρκεια και την υποχρέωση της κοινοπραξίας για σύνταξη αναφορών,
 - (β) το διορισμό του Διοικητικού Συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της κοινοπραξίας και τα δικαιώματα ψήφου των μελών της,
 - (γ) τις εισφορές κεφαλαίου των μελών της κοινοπραξίας
- και
- (δ) τη διανομή του προϊόντος, των εσόδων, των δαπανών ή των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας προς τα μέλη της.
11. Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο στην κοινοπραξία. Αυτός ο όρος εξασφαλίζει ότι κανένας μέλος της κοινοπραξίας δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα. Ο διακανονισμός προσδιορίζει όσες αποφάσεις, σε τομείς ουσιώδεις για τους σκοπούς της κοινοπραξίας, απαιτούν τη συναίνεση όλων των μελών της και όσες αποφάσεις μπορεί να απαιτούν τη συναίνεση μιας συγκεκριμένης πλειοψηφίας των μελών.
12. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να κατονομάζει ένα μέλος της κοινοπραξίας ως υπεύθυνο διαχειριστή ή διευθυντή της Κοινοπραξίας. Ο διαχειριστής δεν ελέγχει την κοινοπραξία, αλλά ενεργεί μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής, που έχει συμφωνηθεί από τα μέλη της κοινοπραξίας με το συμβατικό διακανονισμό και έχει ανατεθεί στο διαχειριστή. Αν ο διαχειριστής έχει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της οικονομικής δραστηριότητας, τότε ελέγχει την κοινοπραξία και αυτή αποτελεί θυγατρική του διαχειριστή και όχι κοινοπραξία.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ

13. Οι εργασίες μερικών Κοινοπραξιών προϋποθέτουν τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων των μελών της κοινοπραξίας παρά την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού, ή άλλης οντότητας ή επιχειρηματικής δομής που είναι ξεχωριστή από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του πάγια περιουσιακά στοιχεία και διατηρεί τα δικά του αποθέματα. Επίσης πραγματοποιεί τις δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις και αντλεί τη δική του χρηματοδότηση, δημιουργώντας δικές του υποχρεώσεις. Οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας μπορεί να διεξάγονται από υπαλλήλους του μέλους, παράλληλα με όμοιες δραστηριότητες του μέλους. Η συμφωνία της κοινοπραξίας συνήθως προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο τα έσοδα από την πώληση προϊόντος της κοινοπραξίας και κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία κατανέμονται μεταξύ των μελών της.
14. Ένα παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης δραστηριότητας είναι, όταν δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας συνδυάζουν τις δραστηριότητες, τους πόρους και την εμπειρία τους για να κατασκευάσουν, να προβάλουν και να διανείμουν από κοινού ένα συγκεκριμένο προϊόν, όπως ένα αεροσκάφος. Διάφορα τμήματα της κατασκευαστικής διαδικασίας διεκπεραιώνονται από κάθε μέλος της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας επιβαρύνεται με τα δικά του κόστη και παίρνει ένα μερίδιο του εσόδου από την πώληση του αεροσκάφους, που προσδιορίζεται σύμφωνα με το συμβατικό διακανονισμό.
15. **Σε σχέση με τις συμμετοχές του στις από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:**
- (α) **τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει**
- και
- (β) **τις δαπάνες που πραγματοποιεί και το μερίδιό του από τα έσοδα πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών από την κοινοπραξία.**
16. Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες, έχουν ήδη αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

IAS 31

17. Μπορεί να μην απαιτούνται ξεχωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία για την ίδια την κοινοπραξία και ούτε η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από αυτή. Όμως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις, ούτως ώστε να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

18. Μερικές κοινοπραξίες προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα, από τα μέλη της κοινοπραξίας, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, που εισφέρονται στην κοινοπραξία ή αποκτώνται για αυτήν και προορίζονται αποκλειστικά για τους σκοπούς της. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται προς όφελος των μελών της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να λάβει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένας βαρύνεται με το συμφωνηθέν μερίδιο των δαπανών που πραγματοποιούνται.
19. Αυτές οι κοινοπραξίες δεν προϋποθέτουν την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας ή επιχείρησης που να είναι ξεχωριστή από τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, μέσω του μεριδίου του στο από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο.
20. Πολλές δραστηριότητες στις βιομηχανίες πετρελαίου, αερίου και εξόρυξης μεταλλευμάτων προϋποθέτουν από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, κάποιες εταιρίες παραγωγής πετρελαίου μπορεί να ελέγχουν από κοινού και να εκμεταλλεύονται έναν αγωγό πετρελαίου. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τον αγωγό για να μεταφέρει το δικό του προϊόν, με αντάλλαγμα την επιβάρυνσή του με μια συμφωνηθείσα αναλογία των δαπανών εκμετάλλευσης του αγωγού. Ένα άλλο παράδειγμα ενός από κοινού ελεγχόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι, όταν δύο οντότητες ελέγχουν από κοινού ένα ακίνητο, λαμβάνοντας η κάθε μία ένα μερίδιο των ενοικίων που εισπράττονται και επιβαρυνόμενη ένα μέρος των δαπανών.
21. **Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στις δικές του οικονομικές καταστάσεις:**
- (α) **το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων,**
 - (β) **οποιοδήποτε υποχρεώσεις έχει πραγματοποιήσει,**
 - (γ) **το μερίδιό στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τα λοιπά μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία,**
 - (δ) **το έσοδο από την πώληση ή τη χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία**
- και**
- (ε) **τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία.**
22. Σε σχέση με τη συμμετοχή του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κάθε μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και τις οικονομικές καταστάσεις του:
- (α) το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων και όχι ως επένδυση. Για παράδειγμα, το μερίδιο σε από κοινού ελεγχόμενο αγωγό πετρελαίου κατατάσσεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο.
 - (β) κάθε αναληφθείσα υποχρέωση, για παράδειγμα, εκείνες που αναλήφθηκαν για τη χρηματοδότηση του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία.
 - (γ) το μερίδιό του στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλα μέλη της κοινοπραξίας, σε σχέση με την κοινοπραξία.
 - (δ) το έσοδο από την πώληση ή τη χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας, μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία.
 - (ε) τις δαπάνες που πραγματοποίησε σε σχέση με τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία, για παράδειγμα, εκείνα που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση του συμφέροντος του μέλους στην κοινοπραξία στα περιουσιακά στοιχεία και με την πώληση του μεριδίου του στο προϊόν.

Επειδή τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες, έχουν ήδη αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, δεν απαιτούνται προσαρμογές ή άλλες διαδικασίες ενοποίησης σε σχέση με αυτά τα στοιχεία, όταν το μέλος της κοινοπραξίας παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

23. Ο χειρισμός των από κοινού ελεγχόμενων περιουσιακών στοιχείων αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα και, συνήθως, τη νομική μορφή της κοινοπραξίας. Τα ξεχωριστά λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της ίδιας της κοινοπραξίας μπορεί να περιορίζονται σε όσες δαπάνες πραγματοποιούνται από κοινού από τα μέλη και τελικά βαρύνουν αυτούς, σύμφωνα με τα συμφωνημένα μερίδιά τους. Οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην καταρτίζονται για την κοινοπραξία, όμως τα μέλη μπορούν να συντάξουν απολογιστικές καταστάσεις ώστε να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

24. Από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια κοινοπραξία, που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή. Η οικονομική οντότητα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες οντότητες, εκτός από το γεγονός ότι ένας συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας.
25. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα έχει στον έλεγχό της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις, προβαίνει σε δαπάνες και αποκτά έσοδα. Μπορεί να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της και να αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας δικαιούται ένα μερίδιο των κερδών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, μολονότι μερικές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν και τη διαμοίραση του προϊόντος της κοινοπραξίας.
26. Ένα κοινό παράδειγμα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας είναι όταν δύο οντότητες συνδυάζουν τις δραστηριότητές τους σε ένα συγκεκριμένο επιχειρηματικό τομέα με τη μεταβίβαση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Άλλο παράδειγμα προκύπτει, όταν μια οντότητα αρχίζει μία δραστηριότητα σε μία ξένη χώρα, σε συνεργασία με το κράτος ή άλλη υπηρεσία αυτής της χώρας, εγκαθιδρύοντας μια ξεχωριστή οικονομική οντότητα, που ελέγχεται από κοινού από την οντότητα και το κράτος ή την υπηρεσία.
27. Πολλές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες είναι ουσιαστικά όμοιες προς εκείνες τις κοινοπραξίες που αναφέρονται ως «από κοινού ελεγχόμενες εργασίες» ή «από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία». Για παράδειγμα, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να μεταβιβάσουν ένα από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο, όπως έναν αγωγό πετρελαίου, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, για φορολογικούς ή άλλους λόγους. Ομοίως, τα μέλη της κοινοπραξίας μπορεί να συνεισφέρουν, σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, περιουσιακά στοιχεία, τα οποία θα είναι αντικείμενο εκμετάλλευσης από κοινού. Μερικές από κοινού ελεγχόμενες εργασίες επίσης προϋποθέτουν τη σύσταση μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, για να απασχολείται με ειδικά θέματα της δραστηριότητας, για παράδειγμα το σχεδιασμό, την προβολή, τη διανομή ή τις μετά την πώληση του προϊόντος υπηρεσίες.
28. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία ή στοιχεία και καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις κατά τον ίδιο τρόπο, όπως άλλες οντότητες, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
29. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας συνήθως συνεισφέρει μετρητά ή άλλους πόρους στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Αυτές οι εισφορές περιλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία του μέλους της κοινοπραξίας και αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του, ως επένδυση στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.

Οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας

Αναλογική ενοποίηση

30. **Το μέλος της κοινοπραξίας θα αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα με την αναλογική ενοποίηση ή τον εναλλακτικό χειρισμό που περιγράφεται στην παράγραφο 38. Όταν γίνεται χρήση της αναλογικής ενοποίησης, μία εκ των δύο κατωτέρω μορφών παρουσίασης πρέπει να εφαρμοστεί.**
31. Ο επενδυτής – μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα χρησιμοποιώντας έναν εκ των δύο τύπων παρουσίασης της αναλογικής ενοποίησης, ανεξαρτήτως αν έχει ταυτόχρονα επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή αν περιγράφει τις οικονομικές καταστάσεις του ως ενοποιημένες.

IAS 31

32. Κατά την αναγνώριση μιας συμμετοχής σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, είναι ουσιώδες το μέλος της κοινοπραξίας να αντικατοπτρίζει την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα του διακανονισμού και όχι τη συγκεκριμένη δομή ή τη μορφή της κοινοπραξίας. Σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, το μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, μέσω του μεριδίου του στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις της κοινοπραξίας. Αυτή η ουσία και οικονομική πραγματικότητα αντανακλώνται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας, όταν αυτός αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, χρησιμοποιώντας έναν από τους δύο τύπους παρουσίασης της αναλογικής ενοποίησης που περιγράφονται στην παράγραφο 34.
33. Η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σημαίνει ότι ο ισολογισμός του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει από κοινού, καθώς και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Πολλές από τις διαδικασίες που αρμόζουν για την εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης είναι όμοιες προς τις διαδικασίες ενοποίησης των επενδύσεων σε θυγατρικές, που εκτίθενται στο ΔΛΠ 27.
34. Για την αναλογική ενοποίηση μπορεί να χρησιμοποιηθούν διάφορες μορφές παρουσίασης. Το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να ενσωματώνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα όμοια στοιχεία, γραμμή προς γραμμή, στις οικονομικές καταστάσεις του. Για παράδειγμα, μπορεί να ενσωματώνει το μερίδιό του στα αποθέματα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα δικά του αποθέματα και το μερίδιό του στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας στα δικά του πάγια περιουσιακά στοιχεία. Εναλλακτικά, το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να συμπεριλάβει ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του, για το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, μπορεί να δείξει το μερίδιό του στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας ξεχωριστά, ως μέρος των δικών του κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων. Μπορεί να δείξει το μερίδιό του στις ενσώματες ακινητοποιήσεις της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας ξεχωριστά, ως μέρος των δικών του πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Αμφότερες οι μορφές παρουσίασης καταλήγουν στην παρουσίαση ιδίων ποσών κέρδους και ζημίας και της κάθε κύριας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών και είναι αποδεκτές για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου.
35. Οποιοσδήποτε τύπος και αν χρησιμοποιείται για την αναλογική ενοποίηση, δεν αρμόζει να συμψηφίζονται περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με την αφαίρεση άλλων υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων, καθώς και εσόδων και δαπανών με την αφαίρεση άλλων εσόδων και δαπανών, εκτός εάν υπάρχει νομικό δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει το αναμενόμενο αποτέλεσμα ως προς τη ρευστοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.
36. **Το μέλος της κοινοπραξίας θα πρέπει να διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.**
37. Το μέλος της κοινοπραξίας διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να συμμετέχει στον έλεγχο μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν το μέλος της κοινοπραξίας διαθέσει τη συμμετοχή του ή όταν τίθενται εξωτερικοί περιορισμοί στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, τις οποίες δεν ελέγχει πλέον από κοινού.

Μέθοδος καθαρής θέσης

38. **Ως εναλλακτική της αναλογικής ενοποίησης που περιγράφεται στην παράγραφο 30, το μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης.**
39. Το μέλος της κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, ανεξαρτήτως αν έχει ταυτόχρονα επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή αν περιγράφει τις οικονομικές καταστάσεις του ως ενοποιημένες.
40. Κάποια μέλη κοινοπραξιών αναγνωρίζουν τις συμμετοχές τους σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες κάνοντας χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28. Η χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης υποστηρίζεται από εκείνους που ισχυρίζονται ότι δεν αρμόζει να ενοποιούνται τα πλήρως ελεγχόμενα στοιχεία με τα από κοινού ελεγχόμενα στοιχεία, καθώς και από όσους πιστεύουν ότι τα μέλη της κοινοπραξίας ασκούν ουσιώδη επιρροή, παρά κοινό έλεγχο, σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Αυτό το Πρότυπο δε συνιστά τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, γιατί η αναλογική ενοποίηση αντικατοπτρίζει καλύτερα την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα της συμμετοχής του μέλους της κοινοπραξίας σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, δηλαδή τον έλεγχο στο μερίδιό του μέλους της κοινοπραξίας επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων. Παρόλα αυτά, το Πρότυπο αυτό επιτρέπει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ως εναλλακτικό χειρισμό, όταν αναγνωρίζονται οι συμμετοχές στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.
41. **Το μέλος της κοινοπραξίας θα διακόπτει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή, σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα.**

Εξαιρέσεις στην αναλογική ενοποίηση και τη μέθοδο της καθαρής θέσης

42. **Οι συμμετοχές σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η παράγραφος 2(α) θα αναγνωρίζονται ως προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση και θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.**
43. Όταν, σύμφωνα με τις παραγράφους 2(α) και 42, η συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα που προηγουμένως αντιμετωπιζόταν λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, δεν έχει διατεθεί εντός δώδεκα μηνών, θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία της απόκτησης (βλέπει ΔΛΠ 22 Συνενώσεις Επιχειρήσεων). Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την απόκτηση θα επαναδιατυπώνονται.
44. Κατ'εξάιρεση, το μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να έχει βρει αγοραστή για τη συμμετοχή της παραγράφου 2(α), αλλά να μην έχει ολοκληρώσει την πώληση εντός δώδεκα μηνών από την απόκτηση λόγω της ανάγκης να ληφθεί έγκριση από εποπτικές αρχές ή άλλους. Το μέλος της κοινοπραξίας δεν απαιτείται να εφαρμόσει την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης σε συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα εάν η πώληση βρίσκεται στη διαδικασία ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και δε συντρέχει λόγος να θεωρείται ότι δε θα ολοκληρωθεί λίγο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
45. **Από την ημερομηνία που η από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα γίνει θυγατρική του μέλους της κοινοπραξίας, το μέλος αυτό θα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμμετοχή του σύμφωνα με το ΔΛΠ 27. Από την ημερομηνία που η από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα γίνει συγγενής εταιρία του μέλους της κοινοπραξίας, το μέλος θα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμμετοχή του σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.**

Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας

46. **Η συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα θα αντιμετωπίζεται λογιστικά στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του μέλους της κοινοπραξίας σύμφωνα με τις παραγράφους 37-42 του ΔΛΠ 27.**
47. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει ποιες οντότητες δημοσιεύουν ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΜΕΛΟΥΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

48. Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή θα αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής. Ενόσω τα περιουσιακά στοιχεία κατέχονται από την κοινοπραξία και εφόσον το μέλος έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, ο τελευταίος πρέπει να αναγνωρίζει μόνο όσο μέρος του κέρδους ή ζημίας αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων μελών της κοινοπραξίας. (*) Το μέλος πρέπει να αναγνωρίζει όλο το ποσό της οποιασδήποτε ζημίας, όταν η εισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη μιας μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μιας ζημίας απομείωσης.
49. Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας αποκτά περιουσιακά στοιχεία από μία κοινοπραξία, το μέλος δε θα αναγνωρίζει το μερίδιό του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή, μέχρις ότου επαναπωλήσει τα στοιχεία αυτά σε ένα ανεξάρτητο μέρος. Το μέλος της κοινοπραξίας θα αναγνωρίζει το μερίδιό του στις ζημιές που προκύπτουν από αυτές τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο όπως τα κέρδη, εκτός αν οι ζημιές αντιπροσωπεύουν μια μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μια ζημία απομείωσης, οπότε θα αναγνωρίζονται αμέσως.
50. Για να εκτιμηθεί αν μία συναλλαγή μεταξύ ενός μέλους κοινοπραξίας και μιας κοινοπραξίας παρέχει απόδειξη της απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου, το μέλος προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης, το μέλος της κοινοπραξίας εκτιμά τις μελλοντικές ταμιακές ροές από το περιουσιακό στοιχείο βάσει της συνεχιζόμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και της τελικής διάθεσής του από την κοινοπραξία.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

51. **Ο επενδυτής σε κοινοπραξία που δεν έχει από κοινού έλεγχο θα αντιμετωπίζει λογιστικά την επένδυση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ή σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, αν ασκεί ουσιώδη επιρροή στην κοινοπραξία.**

ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΕΣ ΤΩΝ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

52. **Οι υπεύθυνοι διαχειριστές ή διευθυντές μιας κοινοπραξίας πρέπει να αντιμετωπίζουν λογιστικά κάθε αμοιβή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 Έσοδα.**

(*) Βλέπε επίσης ΜΕΔ-13 Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες-Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούστες.

IAS 31

53. Ένα ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας μπορεί να ενεργούν ως διαχειριστές ή διευθυντές μιας κοινοπραξίας. Οι διαχειριστές συνήθως λαμβάνουν μια διευθυντική αμοιβή για αυτά τα καθήκοντα. Οι αμοιβές αντιμετωπίζονται λογιστικά από την κοινοπραξία ως δαπάνες.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

54. Το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων ενδεχόμενων υποχρεώσεων ξεχωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη:
- (α) κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που το μέλος κοινοπραξίας έχει αναλάβει σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, καθώς και το μερίδιό του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών,
 - (β) το μερίδιό του από ενδεχόμενες υποχρεώσεις των ιδίων των κοινοπραξιών, για το οποίο ενδεχομένως βαρύνεται
και
(γ) όσες ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν, επειδή το μέλος της κοινοπραξίας βαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων μελών της κοινοπραξίας.
55. Το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων δεσμεύσεων, σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, ξεχωριστά από άλλες δεσμεύσεις:
- (α) κάθε δέσμευση του μέλους που αφορά κεφαλαιουχικές δαπάνες σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες και το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών
και
(β) το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες των ιδίων των κοινοπραξιών.
56. Το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί μια κατάσταση και περιγραφή των συμμετοχών σε σημαντικές κοινοπραξίες και το ποσοστό ιδιοκτησίας που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες. Το μέλος κοινοπραξίας που παρουσιάζει τις συμμετοχές του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες χρησιμοποιώντας είτε τον τύπο παρουσίασης «γραμμή προς γραμμή» για την αναλογική ενοποίηση είτε τη μέθοδο καθαρής θέσης, θα γνωστοποιεί τα συνολικά ποσά για κάθε ένα από τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, τα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία, τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες, που σχετίζονται με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες.
57. Το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί τη μέθοδο που εφαρμόζει για την αναγνώριση των συμμετοχών του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 31 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 2000)

59. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 31: Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες (αναθεωρημένο το 2000).

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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

- A1. Η ΜΕΔ-13 Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες-Μη Χρηματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες τροποποιείται ως εξής:

Η παραπομπή τροποποιείται ως εξής:

Παραπομπή: ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

Η παράγραφος 1 τροποποιείται ως εξής:

1. Το ΔΛΠ 31 παραγρ. 48 αναφέρεται στις εισφορές και τις πωλήσεις μεταξύ ενός μέλους κοινοπραξίας και μιας κοινοπραξίας ως εξής: «Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή θα αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής.» Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 31 παραγρ. 24 αναφέρει ότι μία «από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μία κοινοπραξία που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας ή συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή». Δεν υπάρχει ρητή καθοδήγηση για την αναγνώριση κερδών και ζημιών που προκύπτουν από εισφορές μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες [«Κ.Ε.Ο.Ο.】.

...

- A2. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεργητικών, που τίθενται σε ισχύ το Δεκέμβριο 2003, οι παραπομπές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες τροποποιούνται σε ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες.

IAS 33

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

Κέρδη κατά Μετοχή

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-4
Ορισμοί	5-8
Αποτίμηση	9-63
Βασικά κέρδη ανά μετοχή	9-29
Κέρδη	12-18
Μετοχές	19-29
Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή	30-63
Κέρδη	33-35
Μετοχές	36-40
Δυνητικοί τίτλοι μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή	41-63
Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους	45-48
Μετατρέψιμα μέσα	49-51
Υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές	52-57
Συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή μετρητά	58-61
Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης	62
Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή	63
Αναδρομικές προσαρμογές	64-65
Παρουσίαση	66-69
Γνωστοποιήσεις	70-73
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	74
Ανάκληση άλλων ανακοινώσεων	75-76

Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 (1997): *Κέρδη Κατά Μετοχή* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Αυτό το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται από οντότητες των οποίων οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι δημόσια διαπραγματεύσιμοι, καθώς και από οντότητες που είναι στη διαδικασία της έκδοσης κοινών μετοχών ή δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, σε δημόσιες αγορές.
3. Μία οντότητα που γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίσει και θα γνωστοποιήσει κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.
4. Όταν μία οντότητα παρουσιάζει ενοποιημένες καθώς και ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το Πρότυπο αυτό πρέπει να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. Μία οντότητα που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή βάσει των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων της, θα παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή μόνο στην όψη της ιδιαίτερης κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων της. Μία οντότητα δε θα παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Αντιμείωση είναι μία αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μία μείωση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον έχουν εκπληρωθεί κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Μία ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία είναι μία συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές είναι κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδανίων μετρητών ή άνευ μετρητών μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων μιας ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.

Μείωση είναι μία μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μία αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους είναι χρηματοοικονομικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.

Τα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή επί των κοινών μετοχών είναι συμβόλαια που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

6. Οι κοινές μετοχές συμμετέχουν στα καθαρά κέρδη της περιόδου μόνο μετά από τις άλλες κατηγορίες μετοχών, όπως οι προνομιούχες μετοχές. Μία οντότητα μπορεί να έχει περισσότερες από μία κατηγορίες κοινών μετοχών. Κοινές μετοχές της ίδιας κατηγορίας έχουν τα ίδια δικαιώματα στη λήψη μερισμάτων.
7. Παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:
 - (α) Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που είναι μετατρέψιμες σε κοινές μετοχές,
 - (β) Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών,
 - (γ) Μετοχές που θα εκδίδοντο με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

IAS 33

8. Οι όροι που καθορίζονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο αυτό με τις έννοιες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, εκτός αν άλλως αναφέρεται. Το ΔΛΠ 32 καθορίζει το χρηματοοικονομικό μέσο, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση, το συμμετοχικό τίτλο και την εύλογη αξία και παρέχει οδηγίες εφαρμογής των προσδιορισμών αυτών.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

9. **Μία οντότητα θα υπολογίσει βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ότι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.**
10. **Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.**
11. Ο σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών ανά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μίας μητρικής οντότητας στην απόδοση της οντότητας κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

Κέρδη

12. **Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, τα ποσά που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας σε σχέση με:**

(α) **κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στη μητρική οντότητα**

και

(β) **κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στη μητρική οντότητα**

θα είναι τα ποσά του (α) και του (β) προσαρμοσμένα για τα μετά φόρου ποσά των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών, των διαφορών που απορρέουν από τον διακανονισμό των προνομιούχων μετοχών και άλλες παρόμοιες επιδράσεις των προνομιούχων μετοχών που εντάσσονται στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων.

13. Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο, συμπεριλαμβανομένης της φορολογικής δαπάνης και των μερισμάτων επί των προνομιούχων μετοχών που κατατάσσονται στις υποχρεώσεις, συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των κερδών ή των ζημιών της περιόδου που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής εταιρίας (βλέπε ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων).

14. Το μετά φόρων ποσό των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών που αφαιρείται από τα κέρδη ή τις ζημίες είναι:

(α) το μετά φόρων ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών επί προνομιούχων μετοχών μη σωρευτικού μερίσματος, που αναγγέλλεται για την περίοδο

και

(β) το μετά φόρων ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών της περιόδου για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές, άσχετα αν τα μερίσματα αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι. Το ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για την περίοδο δεν περιλαμβάνει το ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές που καταβλήθηκε ή αναγγέλθηκε κατά τη διάρκεια της τρέχουσας λογιστικής περιόδου και αφορά προηγούμενες λογιστικές περιόδους.

15. Οι προνομιούχες μετοχές που προβλέπουν χαμηλό αρχικό μέρισμα προκειμένου να αποζημιώσουν μία οντότητα για την πώληση της προνομιούχου μετοχής με έκπτωση ή μέρισμα υψηλότερου της αγοράς σε μεταγενέστερες περιόδους ώστε να αποζημιωθούν οι επενδυτές για την αγορά προνομιούχων μετοχών σε τιμή υπέρ το άρτιο, αναφέρονται μερικές φορές ως προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή απόδοσης. Κάθε έκπτωση επί της τιμής αρχικής έκδοσης ή έκδοση με τιμή υπέρ το άρτιο που αφορά προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή πάνω από τη λογιστική αξία αποσβένεται στα κέρδη εις νέον με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και θεωρείται μέρισμα προνομιούχου μετοχής για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή.

16. Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να επαναγοραστούν από την οντότητα μετά από σχετική προσφορά προς τους κατόχους τους. Το επιπλέον της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών επιπλέον της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών αντιπροσωπεύει μία απόδοση στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και μία επιβάρυνση των κερδών εις νέον για την οντότητα. Το ποσό αυτό αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.
17. Η πρόωγη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να παρακινήθει από μία οντότητα μέσω ευνοϊκών μεταβολών των αρχικών όρων μετατροπής ή την καταβολή συμπληρωματικού τιμήματος. Η υπέρβαση της εύλογης αξίας των κοινών μετοχών ή άλλου τιμήματος που καταβάλλεται πλέον της εύλογης αξίας των εκδοτέων κοινών μετοχών σύμφωνα με τους αρχικούς όρους της μετατροπής συνιστά απόδοση για τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.
18. Οποιαδήποτε υπέρβαση της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών επί της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται για τον διακανονισμό τους προστίθεται στον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας.

Μετοχές

19. **Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, ως αριθμός των κοινών μετοχών λαμβάνεται ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.**
20. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου αντισταθμίζεται το ενδεχόμενο ότι το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να έχει μεταβληθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα ενός μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού μετοχών που παραμένουν σε κυκλοφορία ανά πάσα στιγμή. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την αρχή της περιόδου, προσαρμοσμένος με τον αριθμό των κοινών μετοχών που εξαγοράστηκαν ή εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, πολλαπλασιαζόμενος με συντελεστή σταθμισμένου χρόνου κυκλοφορίας. Ο συντελεστής αυτός είναι ο αριθμός των ημερών που οι συγκεκριμένες μετοχές βρίσκονται σε κυκλοφορία, σε σχέση με το συνολικό αριθμό των ημερών της λογιστικής περιόδου. Μία λογική προσέγγιση του σταθμισμένου μέσου όρου επαρκεί σε πολλές περιπτώσεις.
21. Συνήθως, οι μετοχές περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών από τη ημερομηνία που το αντάλλαγμα είναι απαιτητό (συνήθως πρόκειται για την ημερομηνία έκδοσής τους), για παράδειγμα:
- (α) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι μετρητών, περιλαμβάνονται όταν εισπράττονται τα μετρητά,
 - (β) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν για εκούσια επανεπένδυση των μερισμάτων σε κοινές ή προνομιούχες μετοχές, περιλαμβάνονται όταν επανεπενδύονται τα μερίσματα,
 - (γ) κοινές μετοχές που εκδίδονται ως αποτέλεσμα της μετατροπής ενός χρεωστικού τίτλου σε κοινές μετοχές, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακοπής του υπολογισμού των τόκων,
 - (δ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν αντί τόκου ή κεφαλαίου επί λοιπών χρηματοοικονομικών μέσων, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακοπής του υπολογισμού των τόκων,
 - (ε) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή για το διακανονισμό υποχρέωσης της οντότητας, περιλαμβάνονται από την ημερομηνία διακανονισμού,
 - (στ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν ως αντάλλαγμα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, πλην μετρητών, συμπεριλαμβάνονται από την ημερομηνία κατά την οποία αναγνωρίζεται η απόκτηση
- και
- (ζ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι της παροχής υπηρεσιών στην οντότητα, περιλαμβάνονται κατά την παροχή των υπηρεσιών.

Ο χρόνος του συνυπολογισμού των κοινών μετοχών καθορίζεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν την έκδοσή τους. Πρέπει να δίδεται η δέουσα προσοχή στην ουσία οποιασδήποτε σύμβασης σχετίζεται με την έκδοση.

IAS 33

22. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του τιμήματος μιας συνένωσης επιχειρήσεων που συνιστά απόκτηση με τη μορφή εξαγοράς περιλαμβάνονται στον μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών από την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτό γιατί ο αποκτών ενσωματώνει τα αποτελέσματα των λειτουργιών της αποκτώμενης στη δική του κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων από την ημερομηνία εκείνη. Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων οι οποία συνίσταται σε συνένωση συμφερόντων συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό του μέσου σταθμισμένου αριθμού μετοχών για όλες τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους. Αυτό γιατί οι οικονομικές καταστάσεις της συνενωμένης επιχείρησης καταρτίζονται σαν να υπήρχε πάντοτε η συνενωμένη επιχείρηση. Συνεπώς, ο αριθμός των κοινών μετοχών που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή σε μία συνένωση επιχειρήσεων, που συνίσταται σε συνένωση συμφερόντων, είναι το σύνολο του σταθμισμένου μέσου αριθμού των μετοχών των συνενωμένων επιχειρήσεων, προσαρμοσμένο ως προς τις ισοδύναμες μετοχές της οντότητας της οποίας οι μετοχές παραμένουν σε κυκλοφορία μετά τη συνένωση.
23. Οι κοινές μετοχές που θα εκδοθούν κατά τη μετατροπή υποχρεωτικά μετατρέψιμου μέσου συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή από την ημερομηνία της σύμβασης.
24. Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μόνο από την ημερομηνία που οι επιβεβλημένοι όροι έχουν εκπληρωθεί (ήτοι τα γεγονότα έχουν συμβεί). Οι μετοχές που είναι εκδοτέες μόνο μετά την πάροδο του χρόνου δεν είναι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές, διότι η πάροδος του χρόνου είναι βέβαιο γεγονός.
25. Οι κοινές μετοχές σε κυκλοφορία που είναι ενδεχομένως επιστρεπτές (ήτοι υπόκεινται σε ανάκληση) δε θεωρούνται ότι είναι σε κυκλοφορία και αποκλείονται από τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μέχρι την ημερομηνία που οι μετοχές δεν υπόκεινται πλέον σε ανάκληση.
26. **Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και για όλες τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους πρέπει να προσαρμόζεται για γεγονότα, πλην της μετατροπής των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, που έχουν μεταβάλει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους.**
27. Είναι δυνατή η έκδοση κοινών μετοχών ή η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:
- (α) μία κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση (γνωστή και ως μέρισμα σε μετοχές),
 - (β) κάθε άλλη έκδοση με στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών, για παράδειγμα δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους,
 - (γ) υποδιαίρεση μετοχών
- και
- (δ) σύμπτυξη μετοχών (ενοποίηση μετοχών).
28. Σε μία κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση ή υποδιαίρεση μετοχών, εκδίδονται κοινές μετοχές προς τους υπάρχοντες μετόχους, χωρίς πρόσθετο τίμημα. Συνεπώς, ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία αυξάνεται, χωρίς αύξηση των πόρων. Ο αριθμός των κοινών μετοχών που ήταν σε κυκλοφορία πριν από το γεγονός, προσαρμόζεται κατά την αναλογική μεταβολή στον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών, ως αν το γεγονός είχε συμβεί στην έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους. Για παράδειγμα, σε δωρεάν έκδοση δύο έναντι μίας, ο αριθμός των κοινών μετοχών που κυκλοφορούν πριν από την έκδοση πολλαπλασιάζεται με συντελεστή τρία, για να προκύψει ο νέος συνολικός αριθμός των κοινών μετοχών ή με συντελεστή δύο για να προκύψει ο αριθμός των επιπρόσθετων κοινών μετοχών.
29. Μία σύμπτυξη κοινών μετοχών συνήθως μειώνει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία χωρίς ανάλογη μείωση των πόρων. Ωστόσο, όταν η συνολική επίδραση συνίσταται σε μία επαναγορά μετοχών στην εύλογη αξία, η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία είναι το αποτέλεσμα μιας ανάλογης μείωσης των πόρων. Ένα παράδειγμα είναι η σύμπτυξη μετοχών συνδυαζόμενη με ειδικό μέρισμα. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία λαμβάνει χώρα η συνδυασμένη συναλλαγή προσαρμόζεται για τη μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών από την ημερομηνία αναγνώρισης του ειδικού μερίσματος.

Απομειωμένα μέρδη ανά μετοχή

30. **Μία οντότητα θα υπολογίσει ποσά απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.**

31. Για το σκοπό του υπολογισμού απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, μία οντότητα θα αναπροσαρμόσει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και το μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

32. Ο σκοπός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή είναι σύμφωνος με εκείνον των βασικών κερδών ανά μετοχή – είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής στην απόδοση μιας οντότητας - λαμβάνοντας υπόψη κάθε δυνητικό τίτλο μετοχών που απομειώνει τη συμμετοχή, σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Κατά συνέπεια:

(α) το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας αυξάνεται κατά το μετά την αφαίρεση του φόρου ποσό μερισμάτων και τόκων, που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο σε σχέση με τους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές που είναι μειωτικοί των κερδών ανά μετοχή και προσαρμόζεται σε κάθε άλλη μεταβολή των εσόδων ή των δαπανών που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή

και

(β) ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία αυξάνεται με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία σε περίπτωση μετατροπής όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

Κέρδη

33. Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, μία οντότητα θα αναπροσαρμόσει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12, με την μετά φόρων επίδραση:

(α) των μερισμάτων ή άλλων σχετικών στοιχείων με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12,

(β) των τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο που σχετίζονται με δυνητικούς τίτλους μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή

και

(γ) κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τις δαπάνες, που θα προερχόταν από τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή.

34. Όταν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μετατραπούν σε κοινές μετοχές, τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στην παράγραφο 33 (α) – (γ) δεν προκύπτουν πλέον. Αντίθετα, οι νέες κοινές μετοχές δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας. Συνεπώς, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας υπολογιζόμενο σύμφωνα με την παράγραφο 12, αναπροσαρμόζεται για τα στοιχεία που εξατομικεύτηκαν στην παράγραφο 33(α)-(γ) καθώς και κάθε σχετικό φόρο. Οι δαπάνες που αναλογούν στους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές περιλαμβάνουν κόστη συναλλαγής και εκπτώσεις που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (βλέπε παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Recognition and Measurement, as revised in 2003).

35. Η μετατροπή ορισμένων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μπορεί να οδηγήσει σε συνακόλουθες μεταβολές σε έσοδα ή δαπάνες. Για παράδειγμα, η μείωση των δαπανών τόκου που σχετίζεται με δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές και η προκύπτουσα αύξηση στα κέρδη ή μείωση της ζημίας, μπορεί να συνεπάγεται αύξηση στο έξοδο που αφορά σε ένα χωρίς διακρίσεις πρόγραμμα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, το κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας προσαρμόζεται για κάθε τέτοια συνακόλουθη μεταβολή στα έσοδα ή τις δαπάνες.

Μετοχές

36. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών θα αποτελείται από το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών, υπολογιζόμενο σύμφωνα με τις παραγράφους 19 και 26, πλέον το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή. Οι ανωτέρω τίτλοι πρέπει να θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της περιόδου ή από την ημερομηνία έκδοσης των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές, αν είναι μεταγενέστερη.

37. Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που είναι μειωτικοί κερδών θα προσδιοριστούν μεμονωμένα για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο. Ο αριθμός των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή που περιλαμβάνεται μέχρι το τέλος της λογιστικής περιόδου δεν είναι ο σταθμικός μέσος όρος των εν λόγω μετοχών που περιλαμβάνονται σε κάθε ενδιάμεσο υπολογισμό.

IAS 33

38. Οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές σταθμίζονται για την περίοδο που είναι σε κυκλοφορία. Όσοι από τους τίτλους αυτούς ακυρώνονται ή παραγράφονται κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή μόνο για την αναλογία της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας είναι σε κυκλοφορία. Δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή από την αρχή της περιόδου μέχρι την ημερομηνία της μετατροπής. Από την ημερομηνία της μετατροπής, οι προκύπτουσες κοινές μετοχές περιλαμβάνονται τόσο στα βασικά όσο και στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.
39. Ο αριθμός των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή των δυνητικών τίτλων μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή, προσδιορίζεται από τους όρους των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Όταν υπάρχει περισσότερο από μία βάση μετατροπής, ο υπολογισμός αποδέχεται τον πλέον ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή τιμή άσκησης για τον κάτοχο των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.
40. Μία θυγατρική, κοινοπραξία ή συνδεδεμένη μπορεί να εκδώσει δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή (της αναφέρουσας οντότητας), σε μέρη εκτός της μητρικής εταιρίας, της κοινοπραξίας ή του επενδυτή. Αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της συνδεδεμένης ή της κοινοπραξίας έχουν μειωτική επίδραση στα βασικά κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οντότητας, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Δυνητικοί τίτλοι μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή

41. **Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να θεωρούνται ότι συντελούν στη μείωση των κερδών όταν και μόνο όταν, η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το κέρδος ανά μετοχή ή θα αύξανε τη ζημία ανά μετοχή από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.**
42. Μία οντότητα χρησιμοποιεί το κέρδος ή τη ζημία των συνεχιζόμενων εκμεταλλεύσεων που αναλογεί στην μητρική οντότητα ως αριθμό ελέγχου προκειμένου να καθορίζει εάν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή. Το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οντότητα αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 12 και εξαιρεί στοιχεία που αφορούν διακοπτόμενες δραστηριότητες.
43. Οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι αυξητικοί των κερδών όταν η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα αύξανε τα κέρδη ανά μετοχή ή θα μείωνε τη ζημία ανά μετοχή από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή δεν προϋποθέτει μετατροπή, άσκηση δικαιώματος ή άλλη έκδοση δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που θα επιδρούσε αυξητικά στα κέρδη ανά μετοχή.
44. Κατά τον έλεγχο αν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές λαμβάνεται ξεχωριστά και όχι στο σύνολό τους. Η ακολουθία κατά την οποία οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές λαμβάνονται υπόψη, μπορεί να επιδρά στο αν αυτοί είναι μειωτικοί των κερδών ανά μετοχή. Συνεπώς, για να μεγιστοποιηθεί η μείωση των βασικών κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές τίθεται σε ακολουθία, από τις πλέον μειωτικές προς τις λιγότερο μειωτικές, δηλαδή οι δυνητικοί τίτλοι μετοχών που απομειώνουν τη συμμετοχή με τα «χαμηλότερα κέρδη ανά διαφορετική μετοχή» συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό πριν εκείνων με υψηλότερα κέρδη ανά πρόσθετη μετοχή. Τα δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών γενικά συμπεριλαμβάνονται πρώτα διότι δεν επηρεάζουν τον αριθμητή του υπολογισμού.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

45. **Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οντότητα θα θεωρεί ως δεδομένη την άσκηση των συντελούντων στη μείωση κερδών δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς. Οι υποθετικές εισπράξεις από αυτά τα μέσα θα θεωρούνται ότι έχουν ληφθεί από την έκδοση κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή της αγοράς των κοινών μετοχών κατά τη λογιστική περίοδο εκείνη. Η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και του αριθμού των κοινών μετοχών που θα είχαν εκδοθεί στην μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, θα αντιμετωπίζεται ως έκδοση κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα.**
46. Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών συντελούν στη μείωση των κερδών, όταν θα κατέληγαν σε έκδοση κοινών μετοχών με τιμή μικρότερη από τη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο. Το ποσό της μείωσης είναι η μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές της περιόδου μείον την τιμή έκδοσης. Συνεπώς, για να υπολογίζονται τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές θεωρείται ότι αποτελούνται από:
- (α) μια σύμβαση για έκδοση ενός ορισμένου αριθμού κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τη διάρκεια της περιόδου. Έτσι, θεωρείται ότι η τιμή τέτοιων κοινών μετοχών είναι εύλογη και ότι αυτές δεν συντελούν στη μείωση, ούτε στην αύξηση των κερδών ανά μετοχή. Δε λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

(β) μια σύμβαση για έκδοση των απομειωμένων κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα. Τέτοιες κοινές μετοχές δε δημιουργούν εισπράξεις και δεν επηρεάζουν το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Συνεπώς, οι μετοχές αυτές είναι μειωτικές των κερδών ανά μετοχή και προστίθενται στον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

47. Τα δικαιώματα προαίρεσης και τα δικαιώματα αγοράς μετοχών έχουν μειωτική επίδραση μόνον όταν η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι μεγαλύτερη της τιμής άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών (δηλαδή είναι «μέσα στα χρήματα»). Τα κέρδη ανά μετοχή όπως είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί δεν αναπροσαρμόζονται αναδρομικά ώστε να αντανακλούν τις μεταβολές στις τιμές των κοινών μετοχών.
48. Τα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών υπαλλήλων με σταθερούς ή προσδιορισμένους όρους και οι μη κατοχυρωμένες κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως δικαιώματα προαίρεσης στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν μπορεί να εξαρτώνται από την κατοχύρωση τους. Θεωρείται ότι είναι σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία που παρέχονται. Τα δικαιώματα προαίρεσης που βασίζονται στην αποδοτικότητα των εργαζομένων αντιμετωπίζονται ως υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές διότι η έκδοσή τους τελεί υπό την αίρεση πλήρωσης καθορισμένων όρων επιπλέον της παρόδου του χρόνου.

Μετατρέψιμα μέσα

49. Η μειωτική επίδραση των μετατρέψιμων μέσων θα αντανακλάται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 36.
50. Οι μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές είναι αυξητικές των κερδών ανά μετοχή όποτε το ποσό του μερίσματος που αναλογεί επί αυτών των μετοχών που δηλώνεται ή σωρεύεται για την τρέχουσα περίοδο ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Ομοίως, οι μετατρέψιμοι χρεωστικοί τίτλοι είναι αυξητικοί των κερδών ανά μετοχή όποτε το ποσό του τόκου (μετά την αφαίρεση του φόρου και των άλλων μεταβολών στα έσοδα ή τις δαπάνες) ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή.
51. Η εξόφληση ή παρακινούμενη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να επηρεάσει μόνο ένα τμήμα των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών που βρίσκονταν προηγουμένως σε κυκλοφορία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οποιαδήποτε επιπλέον τμήμα αναφέρεται στην παράγραφο 17 αναλογεί σε εκείνες τις μετοχές οι οποίες εξοφλούνται ή μετατρέπονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι εναπομένουσες προνομιούχες μετοχές σε κυκλοφορία είναι μειωτικές των κερδών ανά μετοχή. Οι μετοχές που εξοφλούνται ή μετατρέπονται λογίζονται ξεχωριστά από εκείνες τις μετοχές οι οποίες δεν εξοφλούνται ή μετατρέπονται.

Υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές

52. Όπως και στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή, οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εάν οι αναγκαίοι όροι έχουν εκπληρωθεί (δηλαδή αν έχουν συμβεί τα γεγονότα). Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές συμπεριλαμβάνονται από την αρχή της περιόδου (ή από την ημερομηνία της ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας, αν είναι αργότερα). Αν οι όροι δεν εκπληρωθούν, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών, που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το τέλος της περιόδου ήταν το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Η αναπροσαρμογή δεν επιτρέπεται, αν οι συνθήκες δεν πραγματοποιηθούν μέχρι την εκπνοή της περιόδου της αίρεσης.
53. Αν η επίτευξη ή διατήρηση συγκεκριμένου ύψους κερδών για την περίοδο αποτελεί τον όρο της υπό αίρεσης έκδοσης και αν το ποσό αυτό έχει επιτευχθεί στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς αλλά πρέπει να διατηρηθεί μετά το τέλος της περιόδου αυτής για μία ακόμη περίοδο, τότε οι επιπλέον κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως ευρισκόμενες σε κυκλοφορία, αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Στην περίπτωση αυτή, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το ποσό των κερδών στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν το ποσό των κερδών κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Επειδή τα κέρδη μπορεί να μεταβληθούν σε μελλοντική περίοδο, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι όλοι οι αναγκαίοι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί.
54. Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από την μελλοντική χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών. Στην περίπτωση αυτή, αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν η χρηματιστηριακή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν η χρηματιστηριακή τιμή κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Αν ο όρος βασίζεται σε μέσο όρο χρηματιστηριακών τιμών για διάστημα που επεκτείνεται πέραν του τέλους της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς, χρησιμοποιείται ο μέσος όρος για το διάστημα που έχει παρέλθει. Επειδή η χρηματιστηριακή τιμή μπορεί να μεταβληθεί σε μελλοντική περίοδο, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι όλοι οι αναγκαίοι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί.
55. Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από μελλοντικά κέρδη και μελλοντικές τιμές των κοινών μετοχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αριθμός των κοινών μετοχών που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή βασίζεται σε αμφοτέρους τους όρους (δηλαδή τα κέρδη μέχρι τότε και την τρέχουσα χρηματιστηριακή τιμή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς). Οι υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή παρά μόνον αν αμφοτέροι οι όροι πληρωθούν.

IAS 33

56. Σε άλλες περιπτώσεις, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών εξαρτάται από προϋπόθεση εκτός των κερδών ή τη χρηματιστηριακή τιμή (για παράδειγμα, το άνοιγμα συγκεκριμένου αριθμού καταστημάτων λιανικής πώλησης). Στις περιπτώσεις αυτές, αν υποθεθεί ότι το τρέχον καθεστώς της προϋπόθεσης παραμένει αμετάβλητη μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης, οι υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή σύμφωνα με το καθεστώς κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.
57. Οι υπό αίρεση εκδοτέοι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές (εκτός εκείνων που εμπίπτουν σε ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία, όπως τα υπό αίρεση εκδοτέα μετατρέψιμα μέσα) περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:
- (α) μία οντότητα προσδιορίζει αν οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μπορεί να θεωρηθούν ως εκδοτέες βάσει των όρων που έχουν καθοριστεί για την έκδοσή τους σύμφωνα με τους όρους περί ενδεχόμενων κοινών μετοχών στις παραγράφους 52-56
- και
- (β) αν εκείνοι οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να αντανακλώνται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, μία οντότητα προσδιορίζει την επίδρασή τους στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ακολουθώντας τους όρους περί δικαιωμάτων προαίρεσης και αγοράς μετοχών στις παραγράφους 45-48, τους όρους περί μετατρέψιμων μέσω των παραγράφων 49-51, τους όρους περί συμβάσεων που μπορούν να διακανονιστούν είτε σε κοινές μετοχές είτε σε μετρητά στις παραγράφους 58-61, ή άλλους όρους, όπως αρμόζει.

Όμως, η εξάσκηση ή μετατροπή δε λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εκτός αν υποθεθεί η άσκηση ή η μετατροπή παρόμοιων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία των οποίων η έκδοση δεν τελεί υπό αίρεση.

Συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή μετρητά

58. **Όταν μία οντότητα έχει συνάψει ένα συμβόλαιο το οποίο μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή της οντότητας, η οντότητα θα υποθέσει ότι το συμβόλαιο θα διακανονιστεί σε κοινές μετοχές και οι προκύπτουσες κοινές μετοχές θα συμπεριληφθούν στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή.**
59. Όταν τέτοιο συμβόλαιο απεικονίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για λογιστικούς σκοπούς, ή φέρει στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στοιχείο της υποχρέωσης, η οντότητα θα προσαρμόσει τον αριθμητή για όποιες μεταβολές στο κέρδος ή τη ζημία θα είχαν προκύψει κατά τη διάρκεια της περιόδου αν το συμβόλαιο είχε ταξινομηθεί ως συμμετοχικός τίτλος στο σύνολο του. Η προσαρμογή αυτή είναι παρόμοια με τις προσαρμογές που απαιτούνται στην παράγραφο 33.
60. **Για συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή του κατόχου, ο τρόπος διακανονισμού που είναι περισσότερο μειωτικός των κερδών ανά μετοχή, είτε διακανονισμός σε μετρητά είτε σε μετοχές, θα χρησιμοποιηθεί στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.**
61. Παράδειγμα συμβολαίου που μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά είναι χρεωστικός τίτλος που, κατά τη λήξη, παρέχει στην οντότητα το άνευ όρων δικαίωμα να διακανονίσει το κεφάλαιο σε μετρητά ή στις δικές της κοινές μετοχές. Another example is a written put option that gives the holder a choice of settling in ordinary shares or cash.

Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης

62. Συμβόλαια όπως τα αγορασμένα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και δικαιώματα προαίρεσης αγοράς (ήτοι δικαιώματα που κατέχει η οντότητα επί των δικών της κοινών μετοχών) δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ο συνυπολογισμός τους θα ήταν αυξητικός των κερδών ανά μετοχή. Το δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν υψηλότερη από τη χρηματιστηριακή τιμή και το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής.

Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή

63. **Συμβόλαια που απαιτούν η οντότητα να επαναγοράσει τις μετοχές της, όπως τα πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή και τα προθεσμιακά συμβόλαια αγοράς, απεικονίζονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών ανά μετοχή. Εάν τα συμβόλαια αυτά είναι «μέσα στα χρήματα» κατά τη διάρκεια της περιόδου (δηλαδή η τιμή άσκησης ή διακανονισμού υπερβαίνει τη χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο εκείνη), η δυνητική μειωτική επίδραση στα κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίζεται ως εξής:**
- (α) **θα θεωρηθεί ότι στην έναρξη της περιόδου θα εκδοθεί ικανός αριθμός κοινών μετοχών (στη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο) ώστε να δημιουργηθούν οι εισπράξεις που απαιτούνται για την εκπλήρωση του συμβολαίου,**

- (β) θα υποτεθεί ότι οι εισπράξεις από την έκδοση θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση του συμβολαίου (ήτοι για την επαναγορά κοινών μετοχών)
- και
- (γ) οι αυξητικές κοινές μετοχές (η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί και του αριθμού των κοινών μετοχών που έχουν ληφθεί από την εκπλήρωση του συμβολαίου) θα συμπεριληφθούν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ

64. Αν ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των σε κυκλοφορία δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές αυξάνει ως αποτέλεσμα μιας κεφαλαιοποίησης ή δωρεάν έκδοσης μετοχών ή υποδιαίρεσης μετοχών ή μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας σύμπτυξης μετοχών, ο υπολογισμός των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται πρέπει να προσαρμόζεται αναδρομικά. Αν αυτές οι μεταβολές συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν ληφθεί η έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, οι ανά μετοχή υπολογισμοί για αυτές τις λογιστικές περιόδους και για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται πρέπει να βασίζονται στο νέο αριθμό των μετοχών. Το γεγονός ότι οι ανά μετοχή υπολογισμοί ανταναικλούν τέτοιες μεταβολές στον αριθμό των μετοχών πρέπει να γνωστοποιείται. Επιπρόσθετα, βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή όλων των παρουσιαζόμενων λογιστικών περιόδων πρέπει να προσαρμόζονται για:
- (α) την επίδραση των λαθών και των προσαρμογών που προκύπτουν από μεταβολές των λογιστικών πολιτικών, που λογιστικοποιούνται αναδρομικά
- και
- (β) τις επιδράσεις συνένωσης επιχειρήσεων η οποία συνίσταται σε συνένωση συμφερόντων.
65. Η οντότητα δεν αναμορφώνει τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή που είχαν παρουσιαστεί σε οποιαδήποτε προηγούμενη λογιστική περίοδο, λόγω μεταβολών στις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν στον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή ή για τη μετατροπή δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

66. Μία οντότητα πρέπει να παρουσιάζει στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για τα κέρδη ή τις ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και για κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών που κατέχει διαφορετικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη για τη λογιστική περίοδο. Η οντότητα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή με όμοιο τρόπο εμφάνισης για όλες τις λογιστικές περιόδους που παρουσιάζονται.
67. Τα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται για κάθε λογιστική περίοδο κατά την οποία παρουσιάζεται κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Αν απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται για μία τουλάχιστον λογιστική περίοδο, θα παρουσιάζεται για κάθε αναφερόμενη λογιστική περίοδο, έστω και αν ισούται με τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Αν τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή ισούνται, μπορεί να γίνει διπλή παρουσίαση σε μία γραμμή της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.
68. Μία οντότητα που παρουσιάζει μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση θα γνωστοποιεί τα βασικά και απομειωμένα ποσά ανά μετοχή για την διακοπτόμενη εκμετάλλευση είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.
69. Μία οντότητα θα παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, ακόμη και αν τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι αρνητικά (π.χ. ζημία ανά μετοχή).

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

70. Μία οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:
- (α) τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μία συμφωνία αυτών των ποσών με το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στη μητρική οντότητα για την περίοδο. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή.
- (β) το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μία συμφωνία μεταξύ αυτών των παρονομαστών. Η συμφωνία θα περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή.

IAS 33

- (γ) μέσα (συμπεριλαμβανομένων των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών) που θα μπορούσαν να μειώσουν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή μελλοντικά, αλλά που δεν συμπεριλήφθηκαν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ήταν αυξητικά των κερδών ανά μετοχή για την παρουσιαζόμενη λογιστική περίοδο (τις παρουσιαζόμενες λογιστικές περιόδους).
- (δ) μία περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές ή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, εκτός εκείνων που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 64, που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και που θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές κατά το τέλος της λογιστικής περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

71. Παραδείγματα των συναλλαγών της παραγράφου 70 (δ) περιλαμβάνουν:

- (α) την έκδοση μετοχών τοις μετρητοίς,
- (β) μία έκδοση μετοχών, όταν οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για εξόφληση χρεών ή προνομιούχων μετοχών σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (γ) την εξόφληση κοινών μετοχών σε κυκλοφορία,
- (δ) την μετατροπή ή άσκηση δικαιώματος επί δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (ε) μία έκδοση δικαιωμάτων προαίρεσης, αγοράς μετοχών ή μετατρέψιμων μέσωσ
και
- (στ) την εκπλήρωση των όρων που θα προκαλούσαν την έκδοση μετοχών υπό αίρεση.

Τα ποσά των κερδών ανά μετοχή δεν προσαρμόζονται για τέτοιες συναλλαγές που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, γιατί οι συναλλαγές αυτές δεν επηρεάζουν το ποσό του κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε για τη δημιουργία του κέρδους ή ζημίας της περιόδου.

72. Χρηματοοικονομικά μέσα και άλλα συμβόλαια που δημιουργούν δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, μπορεί να ενσωματώνουν όρους και προϋποθέσεις που επηρεάζουν τη αποτίμηση των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Αυτοί οι όροι και προϋποθέσεις μπορεί να προσδιορίζουν αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί των κερδών ή όχι και, σε καταφατική περίπτωση, την επίδραση στο μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών σε κυκλοφορία και κάθε συνεπαγόμενη προσαρμογή στο κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών. Η γνωστοποίηση των όρων και των προϋποθέσεων τέτοιων χρηματοοικονομικών μέσων και άλλων συμβολαίων ενθαρρύνεται, αν δεν απαιτείται αλλιώς (βλέπε ΔΛΠ 32).

73. *Αν μία οντότητα, πέρα των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, γνωστοποιεί τα ποσά ανά μετοχή χρησιμοποιώντας ένα παρουσιαζόμενο στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που δεν απαιτείται από το παρόν Πρότυπο, τα ποσά αυτά πρέπει να υπολογίζονται με τη χρήση του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που προσδιορίζεται σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Τα βασικά και τα απομειωμένα ποσά ανά μετοχή τα οποία σχετίζονται με τέτοιο στοιχείο θα γνωστοποιούνται με όμοιο τρόπο και θα παρουσιάζονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Μία οντότητα θα υποδεικνύει τη βάση στην οποία προσδιορίζεται (προσδιορίζονται) ο (οι) παρονομαστής (παρονομαστές) και εάν τα ποσά ανά μετοχή είναι προ ή μετά φόρων. Αν χρησιμοποιείται ένα στοιχείο της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων που δεν εμφανίζεται ως συγκεκριμένο κονδύλι στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πρέπει να παρέχεται μία συμφωνία μεταξύ του στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε και κάποιου κονδυλίου που εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.*

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΎΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

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

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΆΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

75. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 Κέρδη Κατά Μετοχή (που εκδόθηκε το 1997).

76. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά τη ΜΕΔ-24 Κέρδη Κατά Μετοχή-Χρηματοοικονομικά Μέσα και Λοιπές Συμβάσεις που μπορούν να Διακανονιστούν σε Μετοχές.

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α

IAS 33

Οδηγίες Εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

Κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στη μητρική οντότητα

- A1. Για το σκοπό του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή βάσει των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οντότητα αναφέρεται στο κέρδος ή τη ζημία της ενοποιημένης οντότητας, μετά την προσαρμογή για τα δικαιώματα της μειοψηφίας.

Έκδοση Δικαιωμάτων

- A2. Η έκδοση κοινών μετοχών κατά το χρόνο της άσκησης ή μετατροπής των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δε δημιουργεί συνήθως ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών. Αυτό συμβαίνει διότι οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές εκδίδονται συνήθως στην πλήρη αξία τους, που συνεπάγεται μία αναλογική μεταβολή στους διαθέσιμους πόρους της οντότητας. Στην έκδοση δικαιωμάτων ωστόσο, η τιμή άσκησης είναι συχνά μικρότερη από την εύλογη αξία των μετοχών. Συνεπώς, καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 27 (β), μία τέτοια έκδοση δικαιωμάτων συμπεριλαμβάνει ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών. Εάν γίνει προσφορά έκδοσης δικαιωμάτων σε όλους τους υπάρχοντες μετόχους, ο αριθμός των κοινών μετοχών που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις λογιστικές περιόδους πριν από την έκδοση δικαιωμάτων, είναι ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών πριν από την έκδοση, πολλαπλασιαζόμενος με τον ακόλουθο συντελεστή.

(Εύλογη αξία αμέσως πριν την άσκηση δικαιωμάτων)/(Θεωρητική προ-δικαιωμάτων εύλογη αξία ανά μετοχή)

Η θεωρητική προ-δικαιωμάτων αξία ανά μετοχή υπολογίζεται προσθέτοντας τη συνολική χρηματιστηριακή αξία των μετοχών αμέσως πριν από την άσκηση των δικαιωμάτων, στις εισπράξεις από την άσκηση των δικαιωμάτων και διαιρώντας με τον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών μετά την άσκηση των δικαιωμάτων. Εφόσον τα δικαιώματα θα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως ξεχωριστά από τις μετοχές, πριν από την ημερομηνία άσκησης, η εύλογη αξία για τους σκοπούς αυτού του υπολογισμού καθορίζεται κατά το κλείσιμο της τελευταίας ημέρας κατά την οποία οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες μαζί με τα δικαιώματα.

Αριθμός Ελέγχου

- A3. Για επεξήγηση της εφαρμογής της έννοιας του αριθμού ελέγχου που περιγράφηκε στις παραγράφους 42 και 43, υποθέστε ότι μία οντότητα έχει κέρδη από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις NM4 800 που αναλογούν στη μητρική οντότητα, ζημία από διακοπόμενες εκμεταλλεύσεις (NM7 200) που αναλογεί στη μητρική οντότητα, μία ζημία που αναλογεί στη μητρική οντότητα των (NM2 400), καθώς και 2 000 κοινές μετοχές και 400 δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή της οντότητας για τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις είναι CU2,40, (CU3,60) για τις διακοπόμενες εκμεταλλεύσεις και (CU 1,20) για τη ζημία. Οι 400 δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι τα προκύπτοντα κέρδη των CU2,00 ανά μετοχή για τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις είναι μειωτικά των κερδών, υποθέτοντας μηδενική επίδραση στο κέρδος ή τη ζημία των 400 δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Επειδή το κέρδος από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογεί στη μητρική οντότητα είναι ο αριθμός ελέγχου, η οντότητα περιλαμβάνει και τους 400 δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές στον υπολογισμό των ποσών των άλλων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν τα ποσά των κερδών που προκύπτουν ανά μετοχή είναι αυξητικά των συγκρίσιμων βασικών κερδών ανά μετοχή τους, δηλαδή η ζημία ανά μετοχή είναι μικρότερη [(CU 3,00)] ανά μετοχή για τη ζημία από διακοπόμενες εκμεταλλεύσεις και (CU1,00) ανά μετοχή για τη ζημία.]

Η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών

- A4. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών που υποτίθεται ότι έχουν εκδοθεί υπολογίζεται βάσει της μέσης χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Θεωρητικά, κάθε χρηματιστηριακή συναλλαγή για τις κοινές μετοχές μιας οντότητας θα μπορούσε να συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Πρακτικά όμως ένας απλός μέσος όρος των εβδομαδιαίων ή μηνιαίων τιμών συνήθως επαρκεί.
- A5. Γενικά, οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου επαρκούν για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Όταν όμως οι τιμές διακυμαίνονται σημαντικά, ο μέσος όρος των υψηλών και χαμηλών τιμών συνήθως παράγει μία περισσότερο αντιπροσωπευτική τιμή. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής χρησιμοποιείται σταθερά εκτός αν δεν είναι πλέον αντιπροσωπευτική λόγω μεταβολής των συνθηκών. Για παράδειγμα, μία οντότητα που χρησιμοποιεί τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής επί αρκετά χρόνια σχετικά σταθερών τιμών, μπορεί να χρησιμοποιήσει το μέσο όρο των υψηλών και χαμηλών τιμών αν οι τιμές αρχίσουν να κυμαίνονται ευρέως και οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου δεν παράγουν πλέον μία αντιπροσωπευτική χρηματιστηριακή τιμή.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

- A6. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετατρέψιμων μέσων θεωρούνται ότι έχουν ασκηθεί για την αγορά μετατρέψιμου μέσου όποτε οι μέσες τιμές του μετατρέψιμου μέσου και των κοινών μετοχών που μπορούν να ληφθούν κατά τη μετατροπή υπερβαίνουν την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών. Ωστόσο, η άσκηση των δικαιωμάτων δε συνιστά προϋπόθεση εκτός αν προϋποτίθεται επίσης η μετατροπή παρόμοιων μετατρέψιμων μέσων σε κυκλοφορία, αν υπάρχουν.
- A7. Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν την προσφορά χρεωστικών τίτλων ή άλλων μέσων της οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρίας της) για την πληρωμή ολόκληρης ή μέρους της τιμής άσκησης. Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, αυτά τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν μειωτική επίδραση εάν (α) η μέση χρηματιστηριακή τιμή των σχετιζόμενων κοινών μετοχών για τη λογιστική περίοδο υπερβαίνει την τιμή άσκησης ή (β) η τιμή πώλησης του μέσου που θα προσφερθεί είναι χαμηλότερη εκείνης στην οποία το μέσο μπορεί να προσφερθεί σύμφωνα με το συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσης ή αγοράς και η προκύπτουσα διαφορά υπό ή υπέρ το άρτιο καθιερώνει μία πραγματική τιμή άσκησης χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών που μπορεί να ληφθεί με την άσκηση των δικαιωμάτων. Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, θεωρείται ότι ασκούνται εκείνα τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και ότι γίνεται προσφορά των χρεωστικών τίτλων ή των άλλων μέσων. Εάν η προσφορά μετρητών έχει περισσότερο όφελος για τον κάτοχο του δικαιώματος προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και το συμβόλαιο επιτρέπει την προσφορά μετρητών, τότε υποτίθεται η προσφορά μετρητών. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου που υποτίθεται ότι προσφέρεται προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.
- A8. Παρόμοιος χειρισμός υφίσταται στις προνομιούχες μετοχές που διέπονται από παρόμοιες προϋποθέσεις ή σε άλλα μέσα που φέρουν δικαίωμα μετατροπής το οποίο επιτρέπει στον επενδυτή να καταβάλει μετρητά για περισσότερο ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής.
- A9. Οι υποκείμενοι όροι ορισμένων δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να απαιτούν οι εισπράξεις από την άσκηση των μέσων αυτών να χρησιμοποιούνται για την εξόφληση υποχρέωσης ή άλλων μέσων της οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρίας της). Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, θεωρείται ότι ασκούνται εκείνα τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και ότι οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για την αγορά του χρεωστικού τίτλου στη μέση χρηματιστηριακή τιμή του αντί την αγορά κοινών μετοχών. Ωστόσο, οι επιπλέον εισπράξεις που λαμβάνονται από την υποτιθέμενη άσκηση πέραν του ποσού που χρησιμοποιήθηκε για την υποτιθέμενη αγορά του χρεωστικού τίτλου λαμβάνεται υπόψη (δηλαδή θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για την επαναγορά κοινών μετοχών) στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) της υποτιθέμενης αγοράς οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.

Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή

- A10. Για την απεικόνιση της εφαρμογής της παραγράφου 63, υποθέστε ότι μία οντότητα έχει σε κυκλοφορία 120 πωληθέντα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή επί των κοινών μετοχών της, με τιμή άσκησης CU35. Η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών της για την περίοδο είναι CU28. Κατά την εκτίμηση των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οντότητα εκτιμά ότι εξέδωσε 150 μετοχές με τιμή μονάδας CU28 στην αρχή της περιόδου ώστε να καλύψει την υποχρέωση του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή των CU4 200. Η διαφορά των 150 κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και των 120 κοινών μετοχών που λήφθηκαν από την κάλυψη του δικαιώματος πώλησης σε ορισμένη τιμή (30 αυξητικές κοινές μετοχές), προστίθεται στον παρονομαστή για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Μέσα θυγατρικών, κοινοπραξιών ή συνδεδεμένων εταιριών

- A11. Οι κοινές μετοχές μιας θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης εταιρίας που είναι μετατρέψιμες είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας, είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής, του κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή (της οντότητας που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:
- (α) τα μέσα που εκδίδει μία θυγατρική, κοινοπραξία ή συνδεδεμένη εταιρία που επιτρέπουν στους κατόχους τους να αποκτήσουν κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των δεδομένων των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης επιχείρησης. Τα κέρδη ανά μετοχή αυτά εν συνεχεία συμπεριλαμβάνονται στα κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οντότητας βάσει της συμμετοχής της τελευταίας στα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας.
 - (β) τα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές της αναφέρουσας οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές της τελευταίας προαίρεσης ή αγοράς μετοχών που εκδίδει μία θυγατρική, κοινοπραξία ή συνδεδεμένη εταιρία για την αγορά κοινών μετοχών της αναφέρουσας οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές της τελευταίας στον υπολογισμό των ενοποιημένων απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.
- A12. Για τον σκοπό του προσδιορισμού της επίδρασης στα κέρδη ανά μετοχή των μέσων που εκδίδει η αναφέρουσα οντότητα τα οποία είναι μετατρέψιμα σε κοινές μετοχές μιας subsidiary, joint venture or associate, the instruments are assumed to be converted and the numerator (profit or loss attributable to ordinary equity holders of the parent entity) adjusted as necessary in accordance with paragraph 33. θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συνδεδεμένης εταιρίας, τα μέσα αυτά υποτίθεται ότι έχουν μετατραπεί και ο αριθμητής (το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας), αναπροσαρμόζεται ως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 33. Εκτός των προσαρμογών αυτών, ο αριθμητής προσαρμόζεται για οποιαδήποτε μεταβολή του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε από την αναφέρουσα οντότητα (όπως έσοδα από μερίσματα ή από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης) που αναλογεί στην αύξηση του αριθμού των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης εταιρίας, λόγω της υποτιθέμενης μετατροπής. Ο παρονομαστής του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή δεν επηρεάζεται διότι ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών της αναφέρουσας οντότητας δε θα μεταβαλλόταν με την υποτιθέμενη μετατροπή.

Συμμετέχοντες συμμετοχικοί τίτλοι και κοινές μετοχές δύο κατηγοριών

- A13. Η καθαρή θέση κάποιων οντοτήτων περιλαμβάνει:
- (α) μέσα που μετέχουν στα μερίσματα μαζί με τις κοινές μετοχές σύμφωνα με προκαθορισμένο τύπο (για παράδειγμα, δύο έναντι ενός) με, κατά καιρούς, ανώτατο όριο στην έκταση της συμμετοχής (για παράδειγμα, μέχρι και όχι περισσότερο από ένα καθορισμένο ποσό ανά μετοχή).
 - (β) μία κατηγορία κοινών μετοχών με διαφορετικό συντελεστή μερισμάτων από εκείνο άλλης κατηγορίας κοινών μετοχών αλλά χωρίς προνομιακά ή πρώτης σειράς δικαιώματα.
- A14. Για το σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μετατροπή είναι προϋπόθεση για τα μέσα που περιγράφηκαν στην παράγραφο A13, εάν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών. Για εκείνα τα μέσα τα οποία δεν είναι μετατρέψιμα σε κατηγορία κοινών μετοχών, το κέρδος ή η ζημία της περιόδου κατανέμεται στις διαφορετικές κατηγορίες μετοχών και συμμετεχόντων συμμετοχικών τίτλων σύμφωνα με τα δικαιώματα σε μερίσματα ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε μη διανεμόμενα κέρδη. Για τον υπολογισμό βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή:
- (α) το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας αναπροσαρμόζεται (ένα κέρδος μειώνεται και μία ζημία αυξάνεται) κατά το ποσό των μερισμάτων που δηλώθηκε στη λογιστική περίοδο για κάθε κατηγορία μετοχής και κατά το συμβατικό ποσό των μερισμάτων (ή τόκου επί συμμετεχόντων ομολόγων) που πρέπει να καταβληθεί για την περίοδο (για παράδειγμα, μη καταβληθέντα σωρευμένα μερίσματα).
 - (β) το εναπομένον κέρδος ή η ζημία επιμερίζεται στις κοινές μετοχές και τους συμμετέχοντες συμμετοχικούς τίτλους στην έκταση που κάθε μέσο συμμετέχει στα κέρδη, ως αν είχε κατανεμηθεί όλο το κέρδος ή η ζημία της λογιστικής περιόδου. Το συνολικό κέρδος ή ζημία που κατανέμεται σε κάθε κατηγορία συμμετοχικού τίτλου προσδιορίζεται προσθέτοντας το ποσό που κατανέμεται για μερίσματα και το ποσό που κατανέμεται με χαρακτηρισμό συμμετοχής.

IAS 33

- (γ) Το συνολικό κέρδος ή ζημία που κατανέμεται σε κάθε κατηγορία συμμετοχικού τίτλου διαιρείται με τον αριθμό των σε κυκλοφορία μέσω στα οποία επιμερίζονται τα κέρδη, για τον προσδιορισμό των κερδών ανά μετοχή του μέσου.

Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, όλοι οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές που υποτίθεται ότι έχουν εκδοθεί, συμπεριλαμβάνονται στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία.

Μερικώς εξοφλημένες μετοχές

- A15 Όπου κοινές μετοχές εκδίδονται αλλά δεν εξοφλούνται πλήρως, χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή ως κλάσμα κοινής μετοχής στην έκταση που είχαν δικαίωμα συμμετοχής στα μερίσματα που αναλογούν σε μία πλήρως εξοφλημένη κοινή μετοχή, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.
- A16 Κατά την έκταση που μερικώς εξοφλημένες μετοχές δεν έχουν δικαίωμα να συμμετέχουν σε μερίσματα κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, χειρίζονται ως να ισοδυναμούν με δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών, στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Το ανεξόφλητο υπόλοιπο θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει εισπράξεις που χρησιμοποιούνται για την αγορά κοινών μετοχών. Ο αριθμός των μετοχών που περιλαμβάνεται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή είναι η διαφορά μεταξύ του αριθμού των μετοχών που είχαν προεγγραφεί και του αριθμού των μετοχών που θεωρείται ότι έχουν αγοραστεί.
-

ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Β

IAS 33

Τροποποιήσεις σε άλλες ανακοινώσεις

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 Πρότυπο αυτό για προγενέστερη λογιστική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμόζονται για εκείνη την προγενέστερη λογιστική περίοδο.

- B1. Στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διερμηνειών που είναι εφαρμοστέα τον Δεκέμβριο του 2003, οι αναφορές στην τρέχουσα έκδοση του ΔΛΠ 33 Κέρδη Κατά Μετοχή τροποποιούνται ως ΔΛΠ 33 Κέρδη κατά Μετοχή.
-

Επενδύσεις σε Ακίνητα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σημεία
Σκοπός	1
Πεδίο εφαρμογής	2-4
Ορισμοί	5-15
Αναγνώριση	16-19
Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση	20-29
Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση	30-56
Λογιστική πολιτική	30-32
Μέθοδος εύλογης αξίας	33-55
Αδυναμία αξιόπιστης αποτίμησης εύλογης αξίας	53-55
Μέθοδος κόστους	56
Μεταφορές	57-65
Διαθέσεις	66-73
Γνωστοποιήσεις	74-79
Μέθοδος εύλογης αξίας και μέθοδος κόστους	74-79
Μέθοδος εύλογης αξίας	76-78
Μέθοδος κόστους	79
Μεταβατικές διατάξεις	80-84
Μέθοδος εύλογης αξίας	80-82
Μέθοδος κόστους	83-84
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	85
Ανάκληση του ΔΛΠ 40 (2000)	86

Το αναφερωθέν αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40 (2000): *Επενδύσεις σε Ακίνητα* και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

IAS 40

2. **Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, αποτίμηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα.**
3. Μεταξύ άλλων, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την αποτίμηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον εκμισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή. Το παρόν Πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις, που περιλαμβάνουν:
- (α) την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών,
 - (β) την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (βλ. επίσης ΔΛΠ 18 Έσοδα),
 - (γ) την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή,
 - (δ) την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή,
 - (ε) τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης
- και,
- (στ) τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.
4. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:
- (α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία)
- και
- (β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στον ισολογισμό.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή κατασκευής του.

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

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια ή μέρη κτιρίων ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα μάλλον παρά για:

- (α) χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς

ή

- (β) πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

IAS 40

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

6. **Δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί ή να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως επένδυση σε ακίνητα μόνον και μόνον όταν το ακίνητο θα πληρούσε τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και ο μισθωτής κάνει χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας που παρατίθεται στις παραγράφους 35-55 για το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο. Η εναλλακτική κατάταξη που περιγράφεται μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανάλογα με το ακίνητο. Όμως, εφόσον επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη για ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται με λειτουργική μίσθωση, κάθε ακίνητο που κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Όταν επιλεγεί η εναλλακτική αυτή κατάταξη, κάθε δικαίωμα που κατατάσσεται σύμφωνα με αυτή θα περιλαμβάνεται στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 74-78.**
7. Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερα. Συνεπώς, μία επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμιακές ροές σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την οντότητα. Αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Η παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (ή η χρήση του ακινήτου για διοικητικούς σκοπούς) δημιουργεί ταμιακές ροές που είναι αποδοτέες όχι μόνο στα ακίνητα, αλλά επίσης και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Το ΔΛΠ 16 *Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις* εφαρμόζεται στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.
8. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα:
 - (α) γη που κατέχεται για μακρόχρονη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων μάλλον παρά για βραχύχρονη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
 - (β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος (αν μία οντότητα δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει τη γη είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων).
 - (γ) ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της οντότητας (ή που κατέχεται από την οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις,
 - (δ) ένα κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.
9. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα στοιχείων που δεν αποτελούν επένδυση σε ακίνητα και συνεπώς βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου:
 - (α) ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για τέτοια πώληση (βλ. ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*), για παράδειγμα ακίνητα που αγοράστηκαν αποκλειστικά με την προοπτική να διατεθούν στο εγγύς μέλλον ή για αξιοποίηση και για επαναπώληση.
 - (β) ακίνητα που κατασκευάζονται ή αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων μερών (βλ. ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις Κατασκευής*).
 - (γ) Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 16) που περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρησιμοποίηση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα από το αν οι εργαζόμενοι πληρώνουν ενοίκιο κατά τα ισχύοντα στην αγορά) και ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή διάθεσης.
 - (δ) ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται σε τέτοια ακίνητα μέχρι να συμπληρωθεί η κατασκευή ή αξιοποίηση, οπότε τα ακίνητα καθίστανται επένδυση σε ακίνητα και το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα που ανακατασκευάζονται για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα (βλ. παράγραφο 58).
 - (ε) ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση.

10. Ορισμένα ακίνητα περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για να κερδίζονται ενοίκια ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων και ένα άλλο τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Αν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά (ή να εκμισθωθούν ξεχωριστά με χρηματοδοτική μίσθωση) η οντότητα τα λογιστικοποιεί ξεχωριστά. Αν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν ξεχωριστά, το ακίνητο είναι επένδυση μόνο αν ένα ασήμαντο τμήμα του κατέχεται για χρησιμοποίηση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.
11. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Η οντότητα μεταχειρίζεται ένα τέτοιο ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητο αν οι υπηρεσίες είναι ένα σχετικώς ασήμαντο συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Ένα παράδειγμα είναι όταν ο ιδιοκτήτης ενός κτιρίου γραφείων παρέχει υπηρεσίες φύλαξης και συντήρησης στους μισθωτές που χρησιμοποιούν το κτίριο.
12. Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι πιο ουσιώδεις. Για παράδειγμα, αν η οντότητα κατέχει και διαχειρίζεται ένα ξενοδοχείο, οι υπηρεσίες που παρέχονται στους πελάτες είναι ένα ουσιαστικό συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Συνεπώς, ένα ξενοδοχείο που διαχειρίζεται ο ιδιοκτήτης είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο μάλλον παρά επένδυση σε ακίνητα.
13. Μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί εάν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε μία ιδιοκτησία να μην έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης ενός ξενοδοχείου μερικές φορές μεταφέρει ορισμένες ευθύνες σε τρίτους στα πλαίσια μίας σύμβασης διαχείρισης. Οι όροι μιας τέτοιας σύμβασης ποικίλουν ευρέως. Από τη μία πλευρά, η θέση του ιδιοκτήτη μπορεί, ουσιαστικά, να είναι αυτή του παθητικού επενδυτή. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιοκτήτης μπορεί απλά να αναθέσει σε τρίτους καθημερινές λειτουργίες, αλλά να διατηρεί ουσιαστική έκθεση στη διακύμανση των ταμιακών ροών που δημιουργούνται από τη λειτουργία του ξενοδοχείου.
14. Κρίση χρειάζεται για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Η οντότητα αναπτύσσει κριτήρια ούτως ώστε να μπορεί να ασκήσει αυτήν την κρίση με συνέπεια και σύμφωνα με τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και με τις σχετικές οδηγίες των παραγράφων 7-13. Η παράγραφος 75 (γ) απαιτεί η οντότητα να γνωστοποιεί αυτά τα κριτήρια, όταν η ταξινόμηση είναι δύσκολη.
15. Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στην και χρησιμοποιείται από τη μητρική εταιρία της ή άλλη θυγατρική. Το ακίνητο δεν έχει τις ιδιότητες της επένδυσης σε ακίνητα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γιατί είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο όταν εξεταστεί από την προοπτική του ομίλου. Όμως, από την προοπτική της ιδιοκτήτριας οντότητας, το ακίνητο είναι επένδυση αν πληροί τον ορισμό της παραγράφου 5. Συνεπώς, ο εκμισθωτής μεταχειρίζεται το ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

16. *Η επένδυση θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:*

(α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οντότητα

και

(β) το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

17. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του ακινήτου.
18. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16, η οντότητα δεν αναγνωρίζει τα κόστη της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Μάλλον, τα κόστη αυτά αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Τα καθημερινά κόστη συντήρησης αποτελούνται κυρίως από το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του ακινήτου.

IAS 40

19. Κάποια τμήματα των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να έχουν αποκτηθεί μέσω της αντικατάστασης. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα το κόστος αντικατάστασης τμήματος του ακινήτου όταν επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται διαγράφεται όπως προβλέπεται στο παρόν Πρότυπο.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

20. **Μία επένδυση σε ακίνητα θα αποτιμάται αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής θα συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση.**
21. Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα αποτελείται από την τιμή της απόκτησης και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη. Άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόρους μεταβίβασης ακινήτου και άλλα κόστη της συναλλαγής.
22. Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα είναι το κόστος της κατά την ημερομηνία που η κατασκευή ή αξιοποίηση ολοκληρώνεται. Μέχρι αυτήν την ημερομηνία, η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16. Κατά την ημερομηνία εκείνη, το ακίνητο καθίσταται επένδυση και εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο (βλέπε παραγράφους 57(ε) και 65).
23. Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα δεν αυξάνεται από:
- (α) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει),
 - (β) λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση σε ακίνητα φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας
- ή
- (γ) υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.
24. Αν πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης.
25. **Το αρχικό κόστος ενός δικαιώματος σε ακίνητο που κατέχεται με μίσθωση και κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητο θα προσδιορίζεται για χρηματοδοτική μίσθωση από την παράγραφο 20 του ΔΛΠ 17 – ήτοι το περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Ένα ισοδύναμο ποσό θα αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με την ίδια παράγραφο.**
26. Κάθε υπερ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για μίσθωση αντιμετωπίζεται ως μέρος των ελάχιστων καταβολών για το σκοπό αυτό και συνεπώς συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου αλλά δε συμπεριλαμβάνεται στην υποχρέωση. Όταν ένα δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται βάσει μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα, το στοιχείο που λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία είναι εκείνο το δικαίωμα και όχι το υποκείμενο ακίνητο. Στις παραγράφους 33-52 παρέχονται οδηγίες για τον υπολογισμό της εύλογης αξίας του δικαιώματος επί του ακινήτου βάσει της μεθόδου της εύλογης αξίας. Οι οδηγίες αυτές σχετίζονται επίσης με τον υπολογισμό της εύλογης αξίας όταν η αξία αυτή θεωρείται το κόστος για τους σκοπούς της αρχικής αναγνώρισης.
27. Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματοοικονομικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα 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 παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν περιουσιακό στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

28. Η οντότητα προσδιορίζει αν η συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της συναλλαγής. Μία συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:
- (α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου
- ή
- (β) η 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 συναλλαγή ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οντότητας θα αντανakλά τις μετά φόρων ταμιακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

29. Η εύλογη αξία ενός 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 αποτιμήσει 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.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Λογιστική πολιτική

30. **Με την εξαίρεση της παραγράφου 34, η οντότητα πρέπει να επιλέξει ως λογιστική πολιτική της είτε το μοντέλο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 είτε το υπόδειγμα του κόστους της παραγράφου 56 και να εφαρμόζει αυτή την πολιτική σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.**
31. Το ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη, δηλώνει ότι η οικειοθελής αλλαγή στη λογιστική πολιτική πρέπει να γίνεται μόνο αν η αλλαγή θα καταλήξει σε πιο κατάλληλη παρουσίαση των συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή συνθηκών στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Είναι αρκετά απίθανο ότι μία αλλαγή από τη μέθοδο της εύλογης αξίας στη μέθοδο του κόστους θα καταλήξει σε πιο κατάλληλη παρουσίαση.
32. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί όλες οι οντότητες να προσδιορίζουν την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα για το σκοπό είτε της επιμέτρησης (αν η οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας) είτε της γνωστοποίησης (αν εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους). Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να προσδιορίζει την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα με βάση την αποτίμηση από ένα ανεξάρτητο εκτιμητή που κατέχει μία αναγνωρισμένη και σχετική επαγγελματική ιδιότητα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση.

Μέθοδος εύλογης αξίας

33. **Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας πρέπει να αποτιμά ολόκληρη την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, εκτός από τις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53.**
34. **Όταν το δικαίωμα επί ακινήτου που κατέχεται από μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης κατατάσσεται ως επένδυση σε ακίνητα σύμφωνα με την παράγραφο 6, η παράγραφος 30 δεν είναι προαιρετική και θα εφαρμόζεται η μέθοδος της εύλογης αξίας.**

IAS 40

35. **Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μία μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία ανακύπτει.**
36. Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι το ποσό για το οποίο αυτό το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε μία συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση (βλέπε παράγραφο 5). Η εύλογη αξία ειδικά αποκλείει μία εκτιμώμενη τιμή αυξημένη ή μειωμένη από ειδικούς όρους ή συνθήκες τέτοιες όπως είναι η άτυπη χρηματοδότηση, οι συμφωνίες πώλησης και επαναμίσθωσης, οι ειδικές προϋποθέσεις ή παραχωρήσεις που δίδονται από οποιονδήποτε που συνδέεται με την πώληση.
37. Η οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία χωρίς καμία έκπτωση για κόστη συναλλαγής, που μπορεί να τη βαρύνουν κατά την πώληση ή άλλη διάθεση.
38. **Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα απεικονίζει τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**
39. Η εύλογη αξία προσδιορίζεται με συγκεκριμένη ημερομηνία. Δεδομένου ότι οι συνθήκες της αγοράς μπορεί να αλλάξουν, το ποσό που αναφέρεται ως εύλογη αξία μπορεί να είναι λανθασμένο ή ακατάλληλο για οποιοδήποτε άλλο χρόνο. Ο ορισμός της εύλογης αξίας επίσης υποθέτει ταυτόχρονη ανταλλαγή και εκπλήρωση της σύμβασης για την πώληση χωρίς οποιαδήποτε διακύμανση στην τιμή που μπορούσε να επιτευχθεί σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ μερών που επιθυμούν τη συναλλαγή, αν η ανταλλαγή και η εκπλήρωση δε συμβαίνουν ταυτόχρονα.
40. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αντανακλά μεταξύ άλλων, το μισθωτικό έσοδο από τρέχουσες μισθώσεις και τις εύλογες και βάσιμες παραδοχές που αντιπροσωπεύουν την άποψη της αγοράς για το τι καλώς πληροφορημένα και πρόθυμα μέρη θα εκτιμούσαν ως μισθωτικό έσοδο από μελλοντικές μισθώσεις υπό το πρίσμα των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Αντανακλά επίσης, σε όμοια βάση, κάθε ταμιακή εκροή (συμπεριλαμβανομένων των καταβολών μισθωμάτων και άλλων εκροών) που θα αναμένονταν σε σχέση με το ακίνητο. Κάποιες από αυτές τις εκροές αντικατοπτρίζονται στην υποχρέωση ενώ άλλες σχετίζονται με εκροές που δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις παρά σε μεταγενέστερη ημερομηνία (ήτοι περιοδικές πληρωμές όπως είναι τα ενδεχόμενα μισθώματα).
41. Η παράγραφος 25 προσδιορίζει τη βάση της αρχικής αναγνώρισης του κόστους του δικαιώματος επί του μισθωμένου ακινήτου. Η παράγραφος 33 απαιτεί το δικαίωμα επί μισθωμένου ακινήτου να επανεκτιμηθεί, αν είναι αναγκαίο, στην εύλογη αξία. Σε μίσθωση της οποίας η διαπραγμάτευση έγινε στις ισχύουσες τιμές της αγοράς, η εύλογη αξία δικαιώματος επί μισθωμένου ακινήτου κατά την απόκτηση, καθαρή από κάθε αναμενόμενη καταβολή μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με αναγνωρισμένες υποχρεώσεις), θα πρέπει να είναι μηδενική. Η εύλογη αξία δεν αλλάζει άσχετα αν, για λογιστικούς σκοπούς, ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία ή στην παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 20 του ΔΛΠ 17. Έτσι, η επανεκτίμηση ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου από το κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 25 στην εύλογη αξία σύμφωνα με την παράγραφο 33 δε θα πρέπει να δημιουργεί αρχικό κέρδος ή ζημία, εκτός αν η εύλογη αξία αποτιμηθεί σε διαφορετικούς χρόνους. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί αν επιλεγεί η εφαρμογή της μεθόδου της εύλογης αξίας μετά την αρχική αναγνώριση.
42. Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε «μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς». Στο πλαίσιο αυτό, «καλώς πληροφορημένα μέρη» εννοούνται τόσο ο πρόθυμος αγοραστής όσο και ο πρόθυμος πωλητής που είναι εύλογα πληροφορημένοι για τη φύση και τα χαρακτηριστικά της επένδυσης σε ακίνητα, τις πραγματικές και πιθανές χρήσεις του και τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ένας πρόθυμος αγοραστής παρακινείται, αλλά δεν υποχρεούται να αγοράσει. Αυτός ο αγοραστής δεν είναι ούτε υπέρ το δέον πρόθυμος ούτε αποφασισμένος να αγοράσει σε οποιαδήποτε τιμή. Ο υποτιθέμενος αγοραστής δε θα πλήρωνε μία υψηλότερη τιμή από ό,τι θα απαιτούσε μία αγορά που αποτελείται από καλώς πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές.
43. Ένας πρόθυμος πωλητής δεν είναι ούτε ένας υπέρ το δέον πρόθυμος ούτε ένας εξαναγκασμένος πωλητής, προετοιμασμένος να πωλήσει σε οποιαδήποτε τιμή, ούτε ένας προετοιμασμένος να αναμένει μία τιμή που δε θεωρείται εύλογη βάσει των τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Ο πρόθυμος πωλητής παρακινείται να πουλήσει την επένδυση σε ακίνητα με τους όρους της αγοράς στην καλύτερη τιμή προσφοράς. Οι αντικειμενικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα δεν αποτελούν μέρος αυτού του όρου, γιατί ο πρόθυμος πωλητής είναι ένας υποθετικός ιδιοκτήτης (ήτοι ένα πρόθυμο πωλητής δε θα λάμβανε υπόψη τις ιδιαίτερες φορολογικές συνθήκες του πραγματικού ιδιοκτήτη της επένδυσης σε ακίνητα).
44. Ο ορισμός της εύλογης αξίας αναφέρεται σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση είναι μία συναλλαγή μεταξύ μερών που δεν έχουν ιδιαίτερη ή ειδική σχέση που να κάνει τις τιμές της συναλλαγής μη αντιπροσωπευτικές των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά. Η συναλλαγή υποτίθεται ότι είναι μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών, που το καθένα ενεργεί ανεξάρτητα.

45. Η καλύτερη ένδειξη της εύλογης αξίας δίδεται από τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά για παρόμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και υποκείμενο σε παρόμοια μίσθωση και άλλες συμβάσεις. Η οντότητα φροντίζει να εξακριβώνει κάθε διαφορά στη φύση, τοποθεσία ή κατάσταση του ακινήτου ή στους συμβατικούς όρους των μισθώσεων και άλλων συμβολαίων που αφορούν το ακίνητο.
46. Εάν οι τρέχουσες τιμές σε μία ενεργό αγορά του είδους που περιγράφεται στην παράγραφο 45 δεν είναι διαθέσιμες, η οντότητα λαμβάνει πληροφόρηση από διάφορες πηγές, που συμπεριλαμβάνουν:
- (α) τρέχουσες τιμές σε ενεργό αγορά για ακίνητα διαφορετικής φύσης, κατάστασης ή τοποθεσίας (ή υποκείμενα σε διαφορετική μίσθωση ή άλλες συμβάσεις), αναπροσαρμοσμένες για να αντανακλούν αυτές τις διαφορές,
 - (β) πρόσφατες τιμές παρόμοιων ακινήτων σε λιγότερο ενεργές αγορές, με αναπροσαρμογές για να αντανακλούν κάθε μεταβολή στις οικονομικές συνθήκες από την ημερομηνία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν σε αυτές τις τιμές
- και
- (γ) προβλέψεις προεξοφλημένων ταμιακών ροών που βασίζονται σε αξιόπιστες εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών, που υποστηρίζονται από τους όρους κάθε υπάρχουσας μίσθωσης ή άλλων συμβάσεων και (όπου είναι δυνατόν) από εξωτερικά αποδεικτικά στοιχεία τέτοια όπως τα τρέχοντα ενοίκια της αγοράς για παρόμοια ακίνητα, στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση και χρησιμοποιώντας προεξοφλητικά επιτόκια που αντανακλούν τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς σχετικά με την αβεβαιότητα στην ποσότητα και την επιλογή του χρόνου των ταμιακών ροών.
47. Σε μερικές περιπτώσεις, οι διάφορες πηγές που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να οδηγούν σε διαφορετικά συμπεράσματα ως προς την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα. Η οντότητα μελετά τους λόγους για αυτές τις διαφορές, ώστε να φθάσει στην πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας εντός του φάσματος των λογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας.
48. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν μία οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή ύστερα από μία αλλαγή στη χρήση) υπάρχει σαφής ένδειξη ότι η διακύμανση των λογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας θα είναι τόσο μεγάλη και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων θα είναι τόσο δύσκολο να εκτιμηθούν, ώστε η χρησιμότητα μιας απλής εκτίμησης της εύλογης αξίας να αναφύεται. Αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι η εύλογη αξία του ακινήτου δε θα είναι προσδιορίσιμη αξιόπιστα πάνω σε μια συνεχή βάση (βλέπε παράγραφο 53).
49. Η εύλογη αξία διαφέρει από την αξία λόγω χρήσης, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 36 *Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων*. Η εύλογη αξία αντανακλά τη γνώση και τις εκτιμήσεις καλώς πληροφορημένων, πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Αντίθετα, η αξία λόγω χρήσης αντανακλά τις εκτιμήσεις της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των παραγόντων που μπορεί να είναι ειδικοί για την οντότητα και που δεν εφαρμόζονται στις οντότητες γενικά. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία δεν αντανακλά τους ακόλουθους παράγοντες στην έκταση που δεν θα ήταν γενικώς διαθέσιμοι σε καλώς πληροφορημένους, πρόθυμους αγοραστές και πωλητές:
- (α) επιπρόσθετη αξία που προέρχεται από τη δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου ακινήτων σε διαφορετικές τοποθεσίες,
 - (β) συνέργιες μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα και άλλων περιουσιακών στοιχείων,
 - (γ) νομικά δικαιώματα ή νομικούς περιορισμούς που ισχύουν μόνο για τον τωρινό ιδιοκτήτη
- και
- (δ) φορολογικά οφέλη ή φορολογικά βάρη που ισχύουν για τον τωρινό ιδιοκτήτη.

IAS 40

50. Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της σε επένδυση σε ακίνητα, η οντότητα αποφεύγει διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Για παράδειγμα:
- (α) εξοπλισμός, όπως ανελκυστήρες ή κλιματισμός είναι συχνά ένα αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου και γενικά περιλαμβάνεται στην επένδυση του ακινήτου μάλλον και δεν αναγνωρίζεται ξεχωριστά ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο,
 - (β) αν ένα γραφείο μισθώνεται επιπλωμένο, η εύλογη αξία του γραφείου γενικά περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επίπλων, γιατί το έσοδο από μίσθωση αφορά το επιπλωμένο γραφείο. Όταν η επίπλωση περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, η οντότητα δεν αναγνωρίζει αυτήν την επίπλωση ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο,
 - (γ) η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν περιλαμβάνει προπληρωμένα λειτουργικά έξοδα ή δεδουλευμένα λειτουργικά έσοδα μίσθωσης, επειδή η οντότητα αναγνωρίζει αυτά ως ξεχωριστή υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο,
 - (δ) η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται με μίσθωση αντανακλά τις μη αναμενόμενες ταμιακές ροές (συμπεριλαμβανομένων των ενδεχόμενων μισθώσεων που αναμένεται να καταβληθούν). Συνεπώς, αν η εκτίμηση ενός ακινήτου είναι καθαρή από κάθε αναμενόμενη καταβολή, θα πρέπει να προστεθεί εκ νέου κάθε αναγνωρισμένη υποχρέωση της μίσθωσης, προκειμένου να υπολογιστεί η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα για λογιστικούς σκοπούς.
51. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν αντανακλά μελλοντικές κεφαλαιουχικές δαπάνες που θα βελτιώσουν ή θα ενισχύσουν την αξία του ακινήτου και δεν αντανακλά τα σχετικά μελλοντικά οφέλη από αυτές τις μελλοντικές κεφαλαιουχικές δαπάνες.
52. Σε μερικές περιπτώσεις, η οντότητα αναμένει ότι η παρούσα αξία των πληρωμών της που αφορούν μία επένδυση σε ακίνητα (εκτός από πληρωμές που αφορούν αναγνωρισμένες υποχρεώσεις) θα ξεπεράσει την παρούσα αξία των σχετικών ταμιακών εισπράξεων. Η οντότητα χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις για να προσδιορίσει αν θα αναγνωρίσει μία υποχρέωση και, αν ναι, πως θα την επιμετρήσει.

Αδυναμία αξιόπιστης αποτίμησης εύλογης αξίας

53. *Υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι η οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίζει την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα αξιόπιστα σε μία συνεχή βάση. Όμως, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οντότητα αποκτήσει μία επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή μετά από μία μεταβολή στη χρήση), υπάρχει σαφή ένδειξη ότι ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης δεν είναι εφικτός σε μία συνεχή βάση. Αυτό ανακύπτει όταν και μόνον όταν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι σπάνιες και εναλλακτικές αξιόπιστες εκτιμήσεις της εύλογης αξίας (για παράδειγμα, βασισμένες σε προεξόφληση προϋπολογιζόμενων ταμιακών ροών) δεν είναι διαθέσιμες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οντότητα θα αποτιμά αυτήν την επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16. Η υπολειμματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα θεωρείται ότι είναι μηδενική. Η οντότητα θα συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα.*
54. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν η οντότητα αναγκάζεται, για το λόγο που δόθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, να αποτιμά μία επένδυση ακίνητης περιουσίας χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, θα αποτιμά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία. Στις περιπτώσεις αυτές, αν και η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μία επένδυση σε ακίνητα, θα συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε εναπομένουσα επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας.
55. *Αν η οντότητα έχει αποτιμήσει προηγουμένως μία επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, πρέπει να συνεχίσει να αποτιμά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή η οντότητα να αρχίσει να αξιοποιεί το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης) ακόμη και αν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές γίνονται λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές καθίστανται λιγότερο εύκολα διαθέσιμες.*

Μέθοδος κόστους

56. *Μετά την αρχική αναγνώριση, η οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα αποτιμά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για τη μέθοδο εκείνη, δηλαδή στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.*

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

IAS 40

57. **Μεταφορές προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει να γίνονται όταν και μόνον όταν υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από:**
- (α) **έναρξη ιδιοκατοίκησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο,**
 - (β) **έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, προκειμένου για μία μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα,**
 - (γ) **πέρασ της ιδιοχρησιμοποίησης από τον ιδιοκτήτη, προκειμένου για μία μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα,**
 - (δ) **έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο, προκειμένου για μία μεταφορά από αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα**
- ή,
- (ε) **πέρασ της κατασκευής ή αξιοποίησης, προκειμένου για μία μεταφορά από ακίνητα υπό κατασκευή ή αξιοποίηση (καλυπτόμενη από ΔΛΠ 16) σε επένδυση σε ακίνητα.**
58. Η παράγραφος 57(β) απαιτεί η οντότητα να μεταφέρει ένα ακίνητο από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα, όταν και μόνον όταν, υπάρχει μία μεταβολή στη χρήση, που αποδεικνύεται από έναρξη της αξιοποίησης με σκοπό την πώληση. Όταν η οντότητα αποφασίσει να διαθέσει μία επένδυση σε ακίνητα χωρίς αξιοποίηση, συνεχίζει να μεταχειρίζεται το ακίνητο ως μία επένδυση μέχρις ότου διαγραφεί (απαλειφθεί από τον ισολογισμό) και δεν το μεταχειρίζεται ως απόθεμα. Ομοίως, αν η οντότητα αρχίσει να ανακατασκευάζει μία υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση, παραμένει μία επένδυση σε ακίνητα και δεν επαναταξινομείται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο κατά τη διάρκεια της ανακατασκευής.
59. Οι παράγραφοι 60-65 αφορούν θέματα αναγνώρισης και επιμέτρησης που ανακύπτουν, όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας για επενδύσεις σε ακίνητα. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους, μεταφορές μεταξύ επένδυσης σε ακίνητα, ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου και αποθεμάτων δε μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται και δε μεταβάλλουν το κόστος αυτού του ακινήτου για σκοπούς αποτίμησης ή γνωστοποίησης.
60. **Για μία μεταφορά από επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή στα αποθέματα, το τεκμαρτό κόστος του ακινήτου για μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 2 θα είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσης.**
61. **Αν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οντότητα θα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 μέχρι την ημερομηνία της αλλαγής της χρήσης. Η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτή την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.**
62. Μέχρι την ημερομηνία όπου ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο γίνεται μία επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οντότητα αποσβένει το ακίνητο και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Η οντότητα θα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά αυτήν την ημερομηνία μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Δηλαδή:
- (α) **κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, κατά την έκταση που ένα ποσό συμπεριλαμβάνεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για αυτό το ακίνητο, η μείωση επιρρίπτεται σε αυτά τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής.**

IAS 40

- (β) κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:
- (i) κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει μία προηγούμενη ζημία απομείωσης για αυτό το ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που χρειάζεται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή από απόσβεση) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης.
 - (ii) κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση πιστώνεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση υπό τον τίτλο των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση μπορεί να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δε γίνονται μέσω των κερδών ή των ζημιών.
63. **Για μία μεταφορά από αποθέματα σε επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.**
64. Ο χειρισμός των μεταφορών από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία είναι συνεπής με το χειρισμό των πωλήσεων των αποθεμάτων.
65. **Όταν η οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά αυτήν την ημερομηνία και της προηγούμενης λογιστικής αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.**

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

66. **Μία επένδυση σε ακίνητα θα διαγράφεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.**
67. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας της διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητα, η οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 για την αναγνώριση του εσόδου από την πώληση αγαθών και λαμβάνει υπόψη της τις σχετικές οδηγίες του Προσαρτήματος του ΔΛΠ 18. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και πώλησης και επαναμίσθωσης.
68. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16 η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το αντικαθιστούμενο τμήμα μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. 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 κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να αντανακλά ότι το τμήμα που θα αντικατασταθεί έχει χάσει της αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να μειωθεί λόγω του αντικαθιστούμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία του αντικαθιστούμενου τμήματος, μία εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα απαιτείτο για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν την αντικατάσταση.
69. **Κέρδη ή ζημιές που ανακύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε μία πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.**
70. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μία επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

71. Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 ή άλλα Πρότυπα, όπως αρμόζει, για κάθε υποχρέωση που διατηρεί μετά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα.
72. **Αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.**
73. Απομειώσεις ή ζημιές επενδύσεων σε ακίνητα, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:
- (α) απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
 - (β) αποσύρσεις ή διαθέσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους 66-71 του παρόντος Προτύπου,
 - (γ) αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή
- και
- (δ) το κόστος περιουσιακών στοιχείων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως αντικαταστάσεις προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 20-29 του παρόντος Προτύπου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Μέθοδος εύλογης αξίας και μέθοδος κόστους

74. Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΛΠ 17. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Η οντότητα που κατέχει επένδυση σε ακίνητα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή για τις λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.
75. **Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:**
- (α) **αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους.**
 - (β) **αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, και υπό ποιες συνθήκες κατατάσσονται και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα δικαιώματα σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων.**
 - (γ) **αν η κατάταξη είναι δύσκολη (βλέπε παράγραφο 14), τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης.**
 - (δ) **τις μεθόδους και τις ουσιαστικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβάνοντας μία κατάσταση για το αν και κατά πόσο ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή ήταν περισσότερο έντονα βασισμένος σε άλλους παράγοντες (που η οντότητα θα γνωστοποιεί) λόγω της φύσης του ακινήτου και της έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς.**
 - (ε) **την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε μία εκτίμηση από έναν ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.**

IAS 40

(στ) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε αναφορικά με:

- (i) έσοδα μισθωμάτων από την επένδυση σε ακίνητα,
 - (ii) άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβάνοντας επισκευές και συντήρηση) που προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα μισθωτικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου
και,
 - (iii) άμεσες λειτουργικές δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που ανακύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δε δημιούργησε μισθωτικά έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- (ζ) την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης.
- (η) συμβατικές υποχρεώσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Μέθοδος εύλογης αξίας

76. Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 75, η οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 πρέπει επίσης να γνωστοποιεί μία συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και το τέλος της περιόδου που να απεικονίζει τα ακόλουθα:

- (α) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου,
 - (β) προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
 - (γ) διαθέσεις,
 - (δ) καθαρά κέρδη ή ζημίες από προσαρμογές της εύλογης αξίας.
 - (ε) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας,
- (στ) μεταφορές στα και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

και

- (ζ) άλλες μεταβολές.

77. Όταν η εκτίμηση μιας επένδυσης σε ακίνητα προσαρμόζεται σε σημαντικό βαθμό για τους σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα για την αποφυγή διπλού λογισμού περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που περιγράφηκε στην παράγραφο 50, η οντότητα θα γνωστοποιεί συμφωνίες μεταξύ της εκτίμησης και της προσαρμοσμένης εκτίμησης που συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζοντας ξεχωριστά το συνολικό ποσό κάθε αναγνωρισμένης υποχρέωσης μίσθωσης που έχει προστεθεί εκ νέου καθώς και κάθε σημαντική προσαρμογή.

78. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 53, όταν η οντότητα αποτιμά επενδύσεις σε ακίνητα με τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16, η συμφωνία που απαιτείται από την παράγραφο 76 θα γνωστοποιεί ποσά που σχετίζονται με την επένδυση σε ακίνητα ξεχωριστά από ποσά που σχετίζονται με άλλες επενδύσεις σε ακίνητα. Επιπρόσθετα, η οντότητα θα γνωστοποιεί:

- (α) μία περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα,

- (β) επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,
- (γ) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία
και
- (δ) κατά τη διάθεση επένδυσης σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία:
- (i) το γεγονός ότι η οντότητα έχει διαθέσει την επένδυση σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία,
- (ii) τη λογιστική αξία αυτής της επένδυσης σε ακίνητα κατά το χρόνο της πώλησης
και
- (iii) το ποσό του κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε.

Μέθοδος κόστους

79. Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 75, η οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 56 θα γνωστοποιεί:
- (α) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- (β) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- (γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου,
- (δ) συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα κατά την έναρξη και το τέλος της περιόδου που να απεικονίζει:
- (i) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίστηκαν ως περιουσιακά στοιχεία,
- (ii) προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,
- (iii) διαθέσεις,
- (iv) αποσβέσεις,
- (v) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε και το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
- (vi) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας,
- (vii) μεταφορές στα και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα
και
- (viii) άλλες μεταβολές
και

IAS 40

- (ε) την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53, όταν η οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αξιόπιστα, θα γνωστοποιεί:
- (i) μία περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα,
- (ii) μία επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα
- και
- (iii) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Μέθοδος εύλογης αξίας

80. Η οντότητα που έχει προηγουμένως εφαρμόσει το ΔΛΠ 40 (2000) και επιλέγει για πρώτη φορά να κατατάξει και να αντιμετωπίσει κάποια ή όλα τα δικαιώματα επί ακινήτων που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση ως επενδύσεις σε ακίνητα θα αναγνωρίζει τις επιδράσεις εκείνης της επιλογής ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον της περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά η εκλογή. Επιπρόσθετα:

(α) αν η οντότητα έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως (με τις οικονομικές καταστάσεις ή αλλιώς) την εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων επί ακινήτων σε προηγούμενες περιόδους (προσδιορισμένη σε μια βάση που πληροί τον ορισμό της εύλογης αξίας της παραγράφου 5 και των οδηγιών των παραγράφων 36-52), η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται να:

(i) προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την περίοδο που παρουσιάστηκε για πρώτη φορά τέτοια εύλογη αξία και γνωστοποιήθηκε δημόσια

και

(ii) επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση για αυτές τις περιόδους

και

(β) αν η οντότητα δεν έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως την πληροφορία που περιγράφεται στην περίπτωση (α), δε θα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση και πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

81. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί ένα χειρισμό που διαφέρει εκείνου που απαιτείται από το ΔΛΠ 8. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί να επαναδιατυπώνεται η συγκριτική πληροφόρηση εκτός αν τέτοια επαναδιατύπωση δεν είναι πρακτικό δυνατό να γίνει.

82. Όταν η οντότητα υιοθετεί αυτό το Πρότυπο για πρώτη φορά, η προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον περιλαμβάνει την επαναταξινόμηση κάθε ποσού των πλεονασμάτων αναπροσαρμογής για την επένδυση.

Μέθοδος κόστους

83. Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται σε κάθε μεταβολή των λογιστικών πολιτικών που γίνεται, όταν η οντότητα υιοθετεί για πρώτη φορά αυτό το Πρότυπο και επιλέγει να χρησιμοποιεί το μοντέλο κόστους. Το αποτέλεσμα της μεταβολής στις λογιστικές πολιτικές περιλαμβάνει την επαναταξινόμηση κάθε ποσού που βρίσκεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για την επένδυση σε ακίνητα.

84. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 27-29 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση επένδυσης σε ακίνητα που αποκτήθηκαν σε συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων θα εφαρμόζεται μελλοντικά μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

IAS 40

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

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 40 (2000)

86. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα που εκδόθηκε το 2000.
-