



Περιεχόμενα

II Μη νομοθετικές πράξεις

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

- ★ Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1986 της Επιτροπής, της 31ης Οκτωβρίου 2017, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 ⁽¹⁾ 1
- ★ Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1987 της Επιτροπής, της 31ης Οκτωβρίου 2017, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 15 ⁽¹⁾ 63
- ★ Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1988 της Επιτροπής, της 3ης Νοεμβρίου 2017, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 4 ⁽¹⁾ 72
- ★ Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1989 της Επιτροπής, της 6ης Νοεμβρίου 2017, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 ⁽¹⁾ 84
- ★ Κανονισμός (ΕΕ) 2017/1990 της Επιτροπής, της 6ης Νοεμβρίου 2017, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 ⁽¹⁾ 89

⁽¹⁾ Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ

II

(Μη νομοθετικές πράξεις)

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2017/1986 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 31ης Οκτωβρίου 2017

για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

Έχοντας υπόψη 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. 1126/2008 της Επιτροπής ⁽²⁾ υιοθετήθηκαν ορισμένα διεθνή πρότυπα και διερμηνείες που υφίσταντο στις 15 Οκτωβρίου 2008.
- (2) Στις 13 Ιανουαρίου 2016 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 16 Μισθώσεις. Το εν λόγω πρότυπο αποσκοπεί στη βελτίωση της χρηματοοικονομικής αναφοράς για τις συμβάσεις μίσθωσης.
- (3) Η έγκριση του ΔΠΧΠ 16 συνεπάγεται συνακόλουθες τροποποιήσεις στα ακόλουθα πρότυπα ή διερμηνείες προτύπων: ΔΠΧΑ 1, ΔΠΧΑ 3, ΔΠΧΑ 4, ΔΠΧΑ 7, ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 13, ΔΠΧΑ 15, Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 1, ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 7, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 21, ΔΛΠ 23, ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 37, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 39, ΔΛΠ 40, ΔΛΠ 41, Διερμηνεία της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ) 1, ΕΔΔΠΧΑ 12, Διερμηνεία της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (ΜΕΔ) 29 και ΜΕΔ-32.
- (4) Η διαβούλευση με την Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα για θέματα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς επιβεβαιώνει ότι το ΔΠΧΑ 16 πληροί τα κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.
- (5) Ως εκ τούτου, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως.
- (6) 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. 1126/2008 τροποποιείται ως εξής:

- α) προστίθεται το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 16 Μισθώσεις, όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού·

⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

⁽²⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 της Επιτροπής, της 3ης Νοεμβρίου 2008, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 320 της 29.11.2008, σ. 1).

- β) τα πρότυπα ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 2, ΔΛΠ 7, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 21, ΔΛΠ 23, ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 37, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 39, ΔΛΠ 40, ΔΛΠ 41, ΔΠΧΑ 1, ΔΠΧΑ 3, ΔΠΧΑ 4, ΔΠΧΑ 7, ΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 13, ΔΠΧΑ 15 και οι διερμηνείες ΕΔΔΠΧΑ 1, ΕΔΔΠΧΑ 12, ΜΕΔ-29 και ΜΕΔ-32 τροποποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1, το αργότερο από την ημερομηνία έναρξης του πρώτου οικονομικού έτους τους που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα.

Άρθρο 3

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

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

Βρυξέλλες, 31 Οκτωβρίου 2017.

Για την Επιτροπή
Ο Πρόεδρος
Jean-Claude JUNCKER

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16

Μισθώσεις

Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 16 Μισθώσεις

ΣΚΟΠΟΣ

1. Το παρόν Πρότυπο ορίζει τις αρχές για την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις των μισθώσεων. Σκοπός είναι να διασφαλιστεί ότι οι μισθωτές και οι εκμισθωτές παρέχουν σχετικές πληροφορίες, με τρόπο ο οποίος αποτυπώνει πιστά τις εν λόγω συναλλαγές. Οι πληροφορίες αυτές δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση, προκειμένου να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας οικονομικής οντότητας.
2. Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους και τις προϋποθέσεις των συμβάσεων και όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις μισθώσεις, περιλαμβανομένων των μισθώσεων περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο πλαίσιο υπομίσθωσης, με εξαίρεση στις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων·
 - β) μισθώσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία και κατέχονται από μισθωτή·
 - γ) συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ΕΔΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών·
 - δ) άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας που παραχωρούνται από εκμισθωτή και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες· και
 - ε) δικαιώματα που κατέχονται από μισθωτή δυνάμει συμβάσεων παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα.
4. Ο μισθωτής μπορεί, αλλά δεν απαιτείται, να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο στις μισθώσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν εμπίπτουν στην παράγραφο 3 στοιχείο ε).

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β3–Β8)

5. Ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις των παραγράφων 22-49:
 - α) στις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις· και
 - β) στις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β3–Β8).
6. Εάν ο μισθωτής επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις των παραγράφων 22-49 είτε στις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις είτε στις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, ο μισθωτής αναγνωρίζει τα μισθώματα των εν λόγω μισθώσεων ως έξοδα είτε με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο μισθωτής εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν αυτή η βάση αποτυπώνει καλύτερα την κατανομή του οφέλους που αποκομίζει ο μισθωτής.
7. Εάν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6, τότε, για τους σκοπούς του παρόντος Προτύπου, θεωρεί τη μίσθωση ως νέα μίσθωση εάν:
 - α) υπάρχει τροποποίηση της μίσθωσης· ή
 - β) υπάρχει οποιαδήποτε μεταβολή στη διάρκεια της μίσθωσης (για παράδειγμα, ο μισθωτής ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο δεν περιλαμβανόταν προηγουμένως στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης).

8. Για τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις, η επιλογή διενεργείται ανά κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων με τις οποίες συνδέεται το δικαίωμα χρήσης. Μια κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων όμοιας φύσης και χρήσης στις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας. Για τις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, η επιλογή μπορεί να διενεργηθεί ανά μίσθωση.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β9–Β33)

9. **Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση. Μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση εάν η σύμβαση μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος. Οι παράγραφοι Β9–Β31 καθορίζουν τις κατευθυντήριες γραμμές για να εκτιμηθεί εάν η σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση.**
10. Η χρονική περίοδος μπορεί να περιγραφεί σε όρους βαθμού χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, ο αριθμός των μονάδων παραγωγής για τις οποίες θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχανήμα).
11. Η οικονομική οντότητα επανεκτιμά εάν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση μόνο εάν μεταβληθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις της σύμβασης.

Διάκριση των στοιχείων της σύμβασης

12. Όταν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε μισθωτικό στοιχείο το οποίο περιλαμβάνεται στη σύμβαση ως μίσθωση, χωριστά από τα μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, εκτός εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική λύση της παραγράφου 15. Οι κατευθυντήριες γραμμές διάκρισης των στοιχείων της σύμβασης ορίζονται στις παραγράφους Β32–Β33.

Μισθωτής

13. Όταν μια σύμβαση περιέχει ένα μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο μισθωτής επιμερίζει το αντάλλαγμα της σύμβασης σε κάθε μισθωτικό στοιχείο με βάση τη σχετική αυτοτελή τιμή του μισθωτικού στοιχείου και τη σωρευτική αυτοτελή τιμή των μη μισθωτικών στοιχείων.
14. Η σχετική αυτοτελής τιμή των μισθωτικών και μη μισθωτικών στοιχείων προσδιορίζεται με βάση την τιμή την οποία θα χρέωνε ο εκμισθωτής, ή άλλος παρόμοιος προμηθευτής, σε μια οικονομική οντότητα για το εν λόγω στοιχείο, ή παρόμοιο στοιχείο, χωριστά. Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, ο μισθωτής εκτιμά την αυτοτελή τιμή μεγιστοποιώντας τη χρήση των παρατηρήσιμων πληροφοριών.
15. Ως πρακτική λύση, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει, ανά κατηγορία υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, να μη διαχωρίσει τα μη μισθωτικά από τα μισθωτικά στοιχεία και, αντίθετως, να αντιμετωπίσει λογιστικά κάθε μισθωτικό και συνδεδεμένο μη μισθωτικό στοιχείο ως ενιαίο μισθωτικό στοιχείο. Ο μισθωτής δεν εφαρμόζει την εν λόγω πρακτική λύση στα ενσωματωμένα παράγωγα τα οποία πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 4.3.3 του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα.
16. Εάν δεν εφαρμοστεί η πρακτική λύση της παραγράφου 15, ο μισθωτής εφαρμόζει άλλα ισχύοντα πρότυπα για τη λογιστική αντιμετώπιση των μη μισθωτικών στοιχείων.

Εκμισθωτής

17. Όταν η σύμβαση εμπεριέχει μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο εκμισθωτής επιμερίζει το αντάλλαγμα στη σύμβαση σύμφωνα με τις παραγράφους 73-90 του ΔΠΧΑ 15.

ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β34–Β41)

18. Η οικονομική οντότητα καθορίζει τη διάρκεια της μίσθωσης ως την αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης, σε συνδυασμό με:
- τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και
 - τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

19. Όταν η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, εξετάζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που δημιουργούν οικονομικό κίνητρο στον μισθωτή να ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή να μην ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B37–B40.
20. Ο μισθωτής επανεκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιη η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή η μη άσκηση του δικαιώματος καταγγελίας, με την επέλευση σημαντικού γεγονότος ή σημαντικής μεταβολής των περιστάσεων η οποία:
- α) εμπίπτει στον έλεγχο του μισθωτή και
 - β) επηρεάζει το κατά πόσο ο μισθωτής είναι μάλλον βέβαιο ότι θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως δεν περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης (όπως περιγράφεται στην παράγραφο B41).
21. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη διάρκεια μίσθωσης εάν επέλθει μεταβολή στην αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης. Για παράδειγμα, η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης μεταβάλλεται όταν:
- α) ο μισθωτής ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο δεν είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα·
 - β) ο μισθωτής δεν ασκεί ένα δικαίωμα το οποίο είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα·
 - γ) επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο υποχρεώνει συμβατικά τον μισθωτή να ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο δεν είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα· ή
 - δ) επέρχεται κάποιο γεγονός το οποίο απαγορεύει συμβατικά στον μισθωτή να ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο είχε προηγουμένως συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της διάρκειας μίσθωσης από την οικονομική οντότητα.

ΜΙΣΘΩΤΗΣ

Αναγνώριση

22. **Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση.**

Επιμέτρηση**Αρχική επιμέτρηση**

Αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

23. **Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος.**
24. Το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αποτελείται από:
- α) το ποσό της αρχικής επιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 26·
 - β) τυχόν μισθώματα τα οποία καταβλήθηκαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ή προγενέστερα, μείον οποιαδήποτε κίνητρα μίσθωσης έχουν εισπραχθεί·
 - γ) τυχόν αρχικές άμεσες δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε ο μισθωτής· και
 - δ) εκτίμηση του κόστους με το οποίο θα επιβαρυνθεί ο μισθωτής προκειμένου να αποσυναρμολογήσει και να απομακρύνει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο, να αποκαταστήσει τον χώρο όπου έχει τοποθετηθεί ή να αποκαταστήσει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση στην οποία προβλέπεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις της μίσθωσης, εκτός εάν το εν λόγω κόστος συνεπάγεται την παραγωγή αποθεμάτων. Ο μισθωτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να επιβαρυνθεί με το εν λόγω κόστος είτε κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου είτε λόγω χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
25. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το κόστος που περιγράφεται στην παράγραφο 24 στοιχείο δ) ως μέρος του κόστους του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης όταν αναλαμβάνει την υποχρέωση να καλύψει αυτό το κόστος. Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 Αποθέματα στο κόστος με το οποίο επιβαρύνεται κατά μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο ως αποτέλεσμα της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης με σκοπό την παραγωγή αποθεμάτων την εν λόγω περίοδο. Οι υποχρεώσεις που αφορούν κόστος το οποίο αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο ή με το ΔΛΠ 2 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.

Αρχική επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

26. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των μισθωμάτων τα οποία παραμένουν ανεξόφλητα κατά την ημερομηνία αυτή. Τα μισθώματα προεξοφλούνται με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εφόσον μπορεί να καθοριστεί εύκολα. Εάν αυτό το επιτόκιο δεν μπορεί να καθοριστεί εύκολα, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.
27. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα μισθώματα τα οποία περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση αποτελούνται από τις ακόλουθες καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες δεν έχουν πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:
- α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β42), μειωμένα κατά τυχόν εισπρακτέα κίνητρα μίσθωσης·
 - β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 28)·
 - γ) τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβάλλει ο μισθωτής βάσει των εγγυήσεων υπολειμματικής αξίας·
 - δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα (λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες εκτίμησης που περιγράφονται στις παραγράφους Β37–Β40)· και
 - ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εάν η διάρκεια μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.
28. Τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, και τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο 27 στοιχείο β), περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, καταβολές οι οποίες συνδέονται με τον δείκτη τιμών καταναλωτή ή με κάποιο επιτόκιο αναφοράς (όπως το LIBOR), ή καταβολές οι οποίες είναι κυμαινόμενες και αποτυπώνουν τις μεταβολές των τιμών ενοικίων στην αγορά.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης

29. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης με εφαρμογή μιας μεθόδου κόστους, εκτός εάν εφαρμόζει οποιαδήποτε από τις μεθόδους επιμέτρησης που περιγράφονται στις παραγράφους 34 και 35.

Μέθοδος κόστους

30. Για την εφαρμογή της μεθόδου κόστους, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος:
- α) μειωμένο κατά τις τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης· και
 - β) προσαρμοσμένο κατά τυχόν επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση όπως προσδιορίζεται στην παράγραφο 36 στοιχείο γ).
31. Κατά την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις απόσβεσης του ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων της παραγράφου 32.
32. Εάν η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή έως το τέλος της μισθωτικής περιόδου ή εάν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αντανάκλα την άσκηση δικαιώματος αγοράς από τον μισθωτή, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της ωφέλιμης ζωής του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε διαφορετική περίπτωση, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ή έως το τέλος της διάρκειας μίσθωσης.
33. Ο μισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων προκειμένου να προσδιορίσει εάν το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης έχει απομειωθεί και να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημίες απομείωσης.

Άλλες μέθοδοι επιμέτρησης

34. Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα στις επενδύσεις του σε ακίνητα, τότε εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας και στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40.

35. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης αφορούν κάποια κατηγορία ενσώματων παγίων στην οποία ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τη μέθοδο αναπροσαρμογής σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία αφορούν την εν λόγω κατηγορία ενσώματων παγίων.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

36. **Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση, ως εξής:**

α) αυξάνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση

β) μειώνει τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει την καταβολή των μισθωμάτων και

γ) επανεπιμετρά τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τυχόν επανεκτιμήσεις ή τροποποιήσεις της μίσθωσης όπως προσδιορίζονται στις παραγράφους 39-46, ή για να αποτυπώσει αναθεωρημένα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα (βλέπε παράγραφο Β42).

37. Οι τόκοι επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση για κάθε περίοδο της διάρκειας της μίσθωσης ισούται με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή ενός σταθερού περιοδικού επιτοκίου επί του ανεξόφλητου υπολοίπου της υποχρέωσης από τη μίσθωση. Το περιοδικό επιτόκιο είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο περιγράφεται στην παράγραφο 26 ή, κατά περίπτωση, το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο περιγράφεται στην παράγραφο 41, την παράγραφο 43 ή την παράγραφο 45 στοιχείο γ).

38. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα, εκτός εάν το κόστος περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατ' εφαρμογή άλλων προτύπων, αμφότερα τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση και

β) τα κυμαινόμενα επιτόκια τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση στην περίοδο κατά την οποία επήλθε το γεγονός ή ο όρος ενεργοποίησης αυτών των καταβολών.

Επανεκτίμηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

39. Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής εφαρμόζει τις παραγράφους 40-43 για να επανεπιμετρήσει την υποχρέωση από τη μίσθωση, έτσι ώστε να αποτυπωθούν οι μεταβολές των μισθωμάτων. Ο μισθωτής αναγνωρίζει το ποσό της επανεπιμέτρησης της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως αναπροσαρμογή του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης. Ωστόσο, εάν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης μηδενίζεται και υπάρχει περαιτέρω μείωση στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση, ο μισθωτής αναγνωρίζει το υπολειπόμενο ποσό της επανεπιμέτρησης στα αποτελέσματα.

40. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με βάση το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο, εάν:

α) έχει επέλθει μεταβολή στη διάρκεια μίσθωσης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 20-21. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα με βάση την αναθεωρημένη διάρκεια μίσθωσης· ή

β) έχει επέλθει μεταβολή στην εκτίμηση του δικαιώματος αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, αφού έχουν ληφθεί υπόψη τα γεγονότα και οι περιστάσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 20-21 στο πλαίσιο ενός δικαιώματος αγοράς. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα πληρωτέα ποσά σύμφωνα με το δικαίωμα αγοράς.

41. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 40, ο μισθωτής προσδιορίζει το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία της επανεκτίμησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

42. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα, εάν:

α) έχει επέλθει μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας·

β) έχει επέλθει μεταβολή στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των εν λόγω πληρωμών, όπως, για παράδειγμα, μεταβολή η οποία διενεργείται με σκοπό να αποτυπωθούν οι αλλαγές στις τιμές των ενοικίων της αγοράς μετά από επισκόπηση της αγοράς μισθωμάτων. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση για να αποτυπώσει τα εν λόγω αναθεωρημένα μισθώματα

μόνο όταν επέλθει μεταβολή στις ταμειακές ροές (δηλαδή, όταν ισχύσει η προσαρμογή στα μισθώματα). Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης με βάση τις αναθεωρημένες συμβατικές καταβολές.

43. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 42, ο μισθωτής χρησιμοποιεί το ίδιο προεξοφλητικό επιτόκιο, εκτός εάν η μεταβολή στα μισθώματα οφείλεται σε μεταβολή κυμαινόμενων επιτοκίων. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής χρησιμοποιεί αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο αποτυπώνει τις μεταβολές στο επιτόκιο.

Τροποποιήσεις της μίσθωσης

44. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως χωριστή μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων· και
 - β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διέκτασης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.
45. Όταν η τροποποίηση της μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης ο μισθωτής:
- α) επιμερίζει το αντάλλαγμα στην τροποποιημένη σύμβαση κατ' εφαρμογή των παραγράφων 13-16·
 - β) καθορίζει τη διάρκεια μίσθωσης της τροποποιημένης μίσθωσης κατ' εφαρμογή των παραγράφων 18-19· και
 - γ) επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα με το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο. Το αναθεωρημένο προεξοφλητικό επιτόκιο προσδιορίζεται ως το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης, εφόσον το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ή ως το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.
46. Όταν η τροποποίηση της μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση ως εξής:
- α) μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης έτσι ώστε να αντανakλάται η μερική ή ολική λύση της μίσθωσης, στην περίπτωση τροποποίησης της μίσθωσης η οποία μειώνει το αντικείμενο της μίσθωσης. Ο μισθωτής αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη μερική ή ολική λύση της μίσθωσης·
 - β) προσαρμόζει αντίστοιχα το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης για οποιαδήποτε άλλη τροποποίηση της μίσθωσης.

Παρουσίαση

47. Ο μισθωτής είτε παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε γνωστοποιεί στις σημειώσεις:
- α) τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά από τα άλλα στοιχεία ενεργητικού. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε:
 - i) ταξινομεί τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης στο κονδύλιο στο οποίο θα παρουσιάζονταν κάθε αντίστοιχο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ήταν ιδιόκτητο· και
 - ii) γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·
 - β) τις υποχρεώσεις από μισθώσεις χωριστά από τις άλλες υποχρεώσεις. Εάν ο μισθωτής δεν παρουσιάσει τις υποχρεώσεις από μισθώσεις με δικαίωμα χρήσης χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης, τότε γνωστοποιεί σε ποια κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης περιλαμβάνονται οι εν λόγω υποχρεώσεις.
48. Η απαίτηση της παραγράφου 47 στοιχείο α) δεν ισχύει για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, τα οποία παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως επενδύσεις σε ακίνητα.

49. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος, ο μισθωτής παρουσιάζει το έξοδο τόκων επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση χωριστά από την επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης. Τα έξοδα τόκων επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση αποτελούν στοιχείο του χρηματοοικονομικού κόστους, το οποίο σύμφωνα με την παράγραφο 82 στοιχείο β) του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* απαιτείται να παρουσιάζεται χωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος.
50. Στην κατάσταση ταμειακών ροών, ο μισθωτής καταχωρεί:
- α) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά το κεφάλαιο, στο πλαίσιο των χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων·
 - β) τις πληρωμές σε μετρητά για το τμήμα της υποχρέωσης από τη μίσθωση που αφορά τους τόκους εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 7 *Κατάσταση των ταμειακών ροών* για τους καταβληθέντες τόκους· και
 - γ) τις καταβολές για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις, μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία και κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης από μισθώσεις στο πλαίσιο των λειτουργικών δραστηριοτήτων.

Γνωστοποίηση

51. **Με τις γνωστοποιήσεις οι μισθωτές στοχεύουν στη γνωστοποίηση πληροφοριών στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών, παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του μισθωτή. Οι παράγραφοι 52-60 προσδιορίζουν τις απαιτήσεις σχετικά με την επίτευξη αυτού του στόχου.**
52. Ο μισθωτής γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής σε μία ενιαία σημείωση ή σε χωριστή ενότητα των οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να επαναλάβει πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζονται ήδη σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες ενσωματώνονται στην ενιαία σημείωση ή τη χωριστή ενότητα των οικονομικών καταστάσεων με τη μορφή παραπομπής.
53. Ο μισθωτής γνωστοποιεί τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:
- α) την επιβάρυνση της απόσβεσης για τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·
 - β) τα έξοδα τόκων επί των υποχρέωσεων από μισθώσεις·
 - γ) το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6. Το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις με διάρκεια μίσθωσης έως ένα μήνα, δεν χρειάζεται να συμπεριληφθεί σε αυτό το έξοδο·
 - δ) το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6. Σε αυτό το έξοδο δεν περιλαμβάνεται το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες περιλαμβάνονται στην παράγραφο 53 στοιχείο γ)·
 - ε) το έξοδο που αφορά τις καταβολές κυμαινόμενων μισθωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των υποχρέωσεων από μισθώσεις·
 - στ) το εισόδημα από την υπομίσθωση περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης·
 - ζ) τις συνολικές ταμειακές εκροές για μισθώσεις·
 - η) τις προσθήκες στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·
 - θ) τα κέρδη ή τις ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης· και
 - ι) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.
54. Ο μισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που ορίζονται στην παράγραφο 53 σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη. Τα ποσά τα οποία γνωστοποιούνται περιλαμβάνουν το κόστος που έχει συμπεριλάβει ο μισθωτής στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο αναφοράς.
55. Ο μισθωτής γνωστοποιεί το ποσό των δεσμεύσεων για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6 εάν το χαρτοφυλάκιο βραχυπρόθεσμων μισθώσεων στο οποίο είναι δεσμευμένος κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς είναι διάφορο του χαρτοφυλακίου βραχυπρόθεσμων μισθώσεων με το οποίο συνδέεται το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης το οποίο γνωστοποιείται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 53 στοιχείο γ).

56. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 40. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 53 στοιχεία α), στ), η) και ι) για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.
57. Εάν ο μισθωτής επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης σε αναπροσαρμοσμένα ποσά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 16, γνωστοποιεί για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τις πληροφορίες που απαιτούνται με βάση την παράγραφο 77 του ΔΛΠ 16.
58. Ο μισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των υποχρεώσεων από μισθώσεις σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και Β11 του ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* χωριστά από την ανάλυση ληκτότητας άλλων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.
59. Πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 53-58, ο μισθωτής γνωστοποιεί επιπρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης της παραγράφου 51 (όπως περιγράφεται στην παράγραφο Β48). Οι πρόσθετες πληροφορίες μπορούν να περιλαμβάνουν, χωρίς περιορισμό, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:
- α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του μισθωτή·
 - β) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές στις οποίες είναι δυνητικά εκτεθειμένος ο μισθωτής και οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις. Σε αυτή την κατηγορία, περιλαμβάνεται η έκθεση η οποία προκύπτει από:
 - i) κυμαινόμενα μισθώματα (όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β49)·
 - ii) δικαιώματα παράτασης και καταγγελίας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β50)·
 - iii) εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β51)· και
 - iv) μισθώσεις οι οποίες δεν έχουν ξεκινήσει ακόμη αλλά για τις οποίες έχει δεσμευτεί ο μισθωτής·
 - γ) τους περιορισμούς ή τις ρήτρες που επιβάλλονται από τις μισθώσεις· και
 - δ) τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης (όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β52).
60. Όταν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις ή τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία σύμφωνα με την παράγραφο 6, γνωστοποιεί το γεγονός.

ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ

Κατάταξη των μισθώσεων (παράγραφοι Β53-Β58)

61. Ο εκμισθωτής κατατάσσει καθεμία από τις μισθώσεις του είτε ως **λειτουργική μίσθωση** είτε ως **χρηματοδοτική μίσθωση**.
62. Μια μίσθωση κατατάσσεται ως **χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Μια μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση αν δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.**
63. Το αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής και όχι από τη μορφή της σύμβασης. Παραδείγματα καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό κατά κανόνα συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής:
- α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου·
 - β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία από την οποία καθίσταται δυνατή η άσκηση του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί·
 - γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, ακόμη και αν ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται·
 - δ) κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ισούται ουσιαστικά τουλάχιστον με το σύνολο της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου· και
 - ε) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να το χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

64. Ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:
- α) αν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από τον μισθωτή·
 - β) κέρδη ή ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στον μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης)· και
 - γ) ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.
65. Τα παραδείγματα και οι ενδείξεις των παραγράφων 63-64 δεν είναι πάντα επαρκή για την οριστική κατάταξη. Εάν είναι φανερό από άλλα στοιχεία ότι η μίσθωση δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική. Για παράδειγμα, κάτι τέτοιο μπορεί να συμβεί αν η κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μεταβιβαστεί στη λήξη της μίσθωσης έναντι μεταβλητής καταβολής που ισούται με την τότε εύλογη αξία του, ή αν υπάρχουν μεταβλητές καταβολές μισθωμάτων, ως αποτέλεσμα των οποίων ο εκμισθωτής δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες.
66. Η κατάταξη μιας μίσθωσης πραγματοποιείται κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και αξιολογείται εκ νέου μόνον εάν υπάρξει τροποποίηση της μίσθωσης. Μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση υποχρεώσεων από τον μισθωτή) δεν συνεπάγονται νέα κατάταξη μιας μίσθωσης για λογιστικούς σκοπούς.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Αναγνώριση και επιμέτρηση

67. **Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής αναγνωρίζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και τα παρουσιάζει ως απαιτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.**

Αρχική επιμέτρηση

68. Ο εκμισθωτής χρησιμοποιεί το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης για να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Σε περίπτωση υπομίσθωσης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της υπομίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα, ο ενδιαμέσος εκμισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την κύρια μίσθωση (προσαρμοσμένο κατά τυχόν αρχικές άμεσες δαπάνες που αφορούν την υπομίσθωση) προκειμένου να επιμετρήσει την καθαρή επένδυση στην υπομίσθωση.
69. Αρχικές άμεσες δαπάνες, εκτός εκείνων που βαρύνουν εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι, συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση και μειώνουν το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης προσδιορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι αρχικές άμεσες δαπάνες να συμπεριλαμβάνονται αυτόματα στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση· δεν είναι απαραίτητο να προστεθούν χωριστά.

Αρχική επιμέτρηση των μισθωμάτων της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση

70. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, τα μισθώματα τα οποία περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση αποτελούνται από τις ακόλουθες καταβολές έναντι του δικαιώματος χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης οι οποίες δεν έχουν εισπραχθεί έως την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου:
- α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο Β42), μειωμένα κατά τυχόν πληρωτέα κίνητρα μίσθωσης·
 - β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από έναν δείκτη ή ένα επιτόκιο, τα οποία αρχικά επιμετρώνται με χρήση του δείκτη ή του επιτοκίου κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου·

- γ) τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εγγύηση·
- δ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα (λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες εκτίμησης που περιγράφονται στην παράγραφο Β37)· και
- ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης, εάν η διάρκεια μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Εκμισθωτές που είναι κατασκευαστές ή έμποροι

- 71. Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει τα ακόλουθα στοιχεία για καθεμία χρηματοδοτική μίσθωση:
 - α) τα έσοδα που αποτελούν την εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή, εάν είναι χαμηλότερη, την παρούσα αξία των μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, προεξοφλημένα με βάση ένα επιτόκιο της αγοράς·
 - β) το κόστος πωλήσεων, που είναι το κόστος, ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μείον την παρούσα αξία της *μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας*· και
 - γ) το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση (η διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους πώλησης) σύμφωνα με την πολιτική του για τις άμεσες πωλήσεις για τις οποίες ισχύει το ΔΠΧΑ 15. Ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ανεξαρτήτως εάν ο εκμισθωτής μεταβιβάζει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 15.
- 72. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Η χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή τη ζημία που θα προέκυπτε από την άμεση πώληση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, στις οποίες συνυπολογίζονται οι εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές εκπτώσεις ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας.
- 73. Οι κατασκευαστές ή έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα ο εκμισθωτής να αναγνωρίζει υπερβολικό τμήμα του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου. Εάν τα προσφερόμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής περιορίζει το κέρδος από την πώληση σε αυτό που θα προέκυπτε εάν η εκμίσθωση επιβαρυνόταν με επιτόκιο της αγοράς.
- 74. Ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής αναγνωρίζει ως έξοδο τις δαπάνες που απορρέουν από την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου επειδή ουσιαστικά σχετίζονται με το κέρδος από την πώληση το οποίο θα αποκομίσει ο κατασκευαστής ή έμπορος. Οι δαπάνες τις οποίες διενεργεί ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος όσον αφορά την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό των αρχικών άμεσων δαπανών και, κατ' επέκταση, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

- 75. **Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό έσοδο για τη διάρκεια της μίσθωσης, βάσει προτύπου που αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή στη μίσθωση.**
- 76. Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθωτικής περιόδου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί τα μισθώματα κάθε περιόδου μειωτικά της *ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση*, μειώνοντας τόσο το κεφάλαιο, όσο και το *μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο*.
- 77. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις παύσης αναγνώρισης και απομείωσης του ΔΠΧΑ 9 στην καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Ο εκμισθωτής επανεξετάζει τακτικά τις εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, ο εκμισθωτής αναθεωρεί την κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και αναγνωρίζει αμέσως κάθε μείωση σε σχέση με τα δεδομένα ποσά.

78. Εκμισθωτής ο οποίος κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό χρηματοδοτική μίσθωση ως κατεχόμενο προς πώληση (ή το συμπεριλαμβάνει σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες, αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο.

Τροποποιήσεις της μίσθωσης

79. Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ως χωριστή μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων· και
 - το ανάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή αποτυπώνουν τις περιστάσεις της συγκεκριμένης σύμβασης.
80. Όταν η τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή μίσθωση, ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση, ως εξής:
- εάν η μίσθωση θα κατατασσόταν στις λειτουργικές μισθώσεις σε περίπτωση που η τροποποίηση ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής:
 - αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης· και
 - επιμετρά τη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ως την καθαρή επένδυση στη μίσθωση αμέσως πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης·
 - σε διαφορετική περίπτωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9.

Λειτουργικές μισθώσεις

Αναγνώριση και επιμέτρηση

81. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει τις καταβολές μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις ως έσοδο είτε με την ευθεία μέθοδο είτε σε άλλη συστηματική βάση. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει άλλη συστηματική βάση εάν η εν λόγω βάση είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.
82. Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει στα έξοδα δαπάνες, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που πραγματοποιούνται για την απόκτηση των εσόδων της μίσθωσης.
83. Ο εκμισθωτής προσθέτει τις αρχικές άμεσες δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται για τη σύναψη λειτουργικής μίσθωσης στη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει τις εν λόγω δαπάνες ως έξοδα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης στην ίδια βάση με τα έσοδα της μίσθωσης.
84. Η μέθοδος απόσβεσης των αποσβέσιμων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ακολουθεί τη συνήθη πολιτική απόσβεσης του εκμισθωτή για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Ο εκμισθωτής υπολογίζει την απόσβεση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38.
85. Ο εκμισθωτής εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 για να προσδιορίσει αν ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό λειτουργική μίσθωση είναι απομειωμένο και για να αντιμετωπίσει λογιστικά τυχόν ζημιές απομειώσης.
86. Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν συνάπτει λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση.

Τροποποιήσεις της μίσθωσης

87. Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση μιας λειτουργικής μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν προπληρωμένα ή δουλευμένα μισθώματα που αφορούν την αρχική μίσθωση στο πλαίσιο των μισθωμάτων της νέας μίσθωσης.

Παρουσίαση

88. Ο εκμισθωτής παρουσιάζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης του υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση ανάλογα με τη φύση κάθε υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

Γνωστοποίηση

89. **Στόχος των γνωστοποιήσεων είναι οι εκμισθωτές να γνωστοποιούν πληροφορίες στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στην κατάσταση ταμειακών ροών, να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές του εκμισθωτή. Οι παράγραφοι 90-97 προσδιορίζουν τις απαιτήσεις σχετικά με την επίτευξη αυτού του στόχου.**
90. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:
- a) για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:
 - i) το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση·
 - ii) το χρηματοοικονομικό έσοδο από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση· και
 - iii) το έσοδο που αφορά τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση·
 - β) για τις λειτουργικές μισθώσεις, το έσοδο μίσθωσης, με χωριστή γνωστοποίηση των εσόδων που αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιον δείκτη ή επιτόκιο.
91. Ο εκμισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που ορίζονται στην παράγραφο 90 σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη.
92. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί πρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης της παραγράφου 89. Οι πρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:
- a) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του εκμισθωτή· και
 - β) τον τρόπο με τον οποίο ο εκμισθωτής διαχειρίζεται τον κίνδυνο που συνδέεται με τυχόν δικαιώματα που διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα, ο εκμισθωτής γνωστοποιεί τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου των δικαιωμάτων τα οποία διατηρεί επί των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των μέσων τα οποία χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής για να μειώσει τον κίνδυνο. Στα μέσα αυτά περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, συμφωνίες επαναγοράς, εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας ή κυμαινόμενα μισθώματα σε περίπτωση υπέρβασης προκαθορισμένων ορίων.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

93. Ο εκμισθωτής παρέχει ποιοτική και ποσοτική επεξήγηση των σημαντικών μεταβολών στη λογιστική αξία της καθαρής επένδυσης στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.
94. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των εισπρακτέων μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα εισπρακτέα μισθώματα σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και το σύνολο των ποσών για τα υπόλοιπα έτη. Ο εκμισθωτής προχωρεί σε συμφωνία των μη προεξοφλημένων μισθωμάτων με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Στη συμφωνία πρέπει να προσδιορίζεται το μη δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο που αφορά τα εισπρακτέα μισθώματα, καθώς και τυχόν προεξοφλημένες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες.

Λειτουργικές μισθώσεις

95. Όσον αφορά τα στοιχεία των ενσώματων παγίων τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16. Κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων γνωστοποίησης του ΔΛΠ 16, ο εκμισθωτής αναλύει κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις και σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις. Κατ' αντιστοιχία, ο εκμισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 16 για τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις (ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου) χωριστά από τα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τηρεί και χρησιμοποιεί ο εκμισθωτής.
96. Ο εκμισθωτής τηρεί τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που ορίζονται στα ΔΛΠ 36, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ 40 και ΔΛΠ 41 για περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση.

97. Ο εκμισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των μισθωμάτων, παρουσιάζοντας τα μη προεξοφλημένα μισθώματα τα οποία θα εισπράττονται σε ετήσια βάση για τα πρώτα πέντε έτη κατ' ελάχιστον και συνολικά τα ποσά για τα υπόλοιπα έτη.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

98. Εάν μια οικονομική οντότητα (ο πωλητής-μισθωτής) μεταβιβάσει ένα περιουσιακό στοιχείο σε μια άλλη οικονομική οντότητα (ο αγοραστής-εκμισθωτής) και επαναμισθώσει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο από τον αγοραστή-εκμισθωτή, τόσο ο πωλητής-μισθωτής όσο και ο αγοραστής-εκμισθωτής αντιμετωπίζουν λογιστικά τη σύμβαση μεταβίβασης και τη μίσθωση σύμφωνα με τις παραγράφους 99-103.

Εκτίμηση του κατά πόσο η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αποτελεί πώληση

99. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 σχετικά με το πότε θεωρείται ότι έχει εκπληρωθεί μια υποχρέωση εκτέλεσης, προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται λογιστικά ως πώληση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.

Η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου αποτελεί πώληση

100. Εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου από τον πωλητή-μισθωτή πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση περιουσιακού στοιχείου:

- α) ο πωλητής-μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης το οποίο προκύπτει από την επαναμισθωση αναλογικά με την προηγούμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου η οποία συνδέεται με το δικαίωμα χρήσης το οποίο διατηρεί ο πωλητής-μισθωτής. Συνεπώς, ο πωλητής-μισθωτής αναγνωρίζει μόνο το ποσό κέρδους ή ζημίας το οποίο αφορά τα δικαιώματα που έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή-εκμισθωτή·
- β) ο αγοραστής-εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την αγορά του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα, ενώ στη μίσθωση εφαρμόζει τις λογιστικές απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου για τους εκμισθωτές.

101. Εάν η εύλογη αξία του ανταλλάγματος για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου δεν ισούται με την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, ή εάν οι καταβολές για τη μίσθωση δεν είναι εκπεφρασμένες σε αγοραίες τιμές, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί τις ακόλουθες προσαρμογές για να επιμετρήσει την εύλογη αξία του προϊόντος της πώλησης:

- α) οι όροι που είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους της αγοράς αντιμετωπίζονται λογιστικά ως προσπληρωμή μισθωμάτων· και
- β) οι όροι που είναι περισσότερο ευνοϊκοί από εκείνους της αγοράς αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επιπρόσθετη χρηματοδότηση την οποία παρέχει ο αγοραστής-εκμισθωτής στον πωλητή-μισθωτή.

102. Η οικονομική οντότητα επιμετρά τυχόν δυνητικές αναπροσαρμογές οι οποίες απαιτούνται από την παράγραφο 101 στη βάση της μεγαλύτερης ευκολίας προσδιορισμού ανάμεσα:

- α) στη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος για την πώληση και της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου· και
- β) στη διαφορά μεταξύ της παρούσας αξίας των συμβατικών καταβολών για τη μίσθωση και της παρούσας αξίας των καταβολών για τη μίσθωση σε όρους αγοράς.

Η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου δεν αποτελεί πώληση

103. Εάν η μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου από τον πωλητή-μισθωτή δεν πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση περιουσιακού στοιχείου:

- α) ο πωλητής-μισθωτής συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση ίση με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9·
- β) ο αγοραστής-εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ίσο με το προϊόν της μεταβίβασης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου.

ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου	Η ημερομηνία κατά την οποία ο εκμισθωτής καθιστά ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο διαθέσιμο προς χρήση από τον μισθωτή .
οικονομική ζωή	Είτε περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες είτε το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.
ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης	Η ημερομηνία κατά την οποία τα δύο μέρη συμφωνούν σε τροποποίηση της μίσθωσης .
εύλογη αξία	Για τους σκοπούς της εφαρμογής των λογιστικών απαιτήσεων του εκμισθωτή στο παρόν Πρότυπο, το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ένα περιουσιακό στοιχείο ή να διακανονιστεί μια υποχρέωση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στο πλαίσιο συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.
χρηματοδοτική μίσθωση	Η μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου .
σταθερά μισθώματα	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης , εξαιρουμένων των κυμαινόμενων μισθωμάτων .
ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση	Το άθροισμα: α) των καταβολών μισθωμάτων που μπορεί να απαιτήσει ο εκμισθωτής βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης και β) κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που δικαιούται ο εκμισθωτής.
ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης	Η ημερομηνία της σύμβασης μίσθωσης ή, εάν προηγείται, η ημερομηνία δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης.
αρχικές άμεσες δαπάνες	Το διαφορικό κόστος σύναψης της μίσθωσης το οποίο δεν θα είχε πραγματοποιηθεί εάν δεν είχε συναφθεί η μίσθωση, με εξαίρεση το κόστος που επιβαρύνει κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές σε σχέση με κάποια χρηματοδοτική μίσθωση .
τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης	Το επιτόκιο το οποίο εξισώνει την παρούσα αξία α) των μισθωμάτων και β) της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας με το άθροισμα i) της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και ii) κάθε αρχικής άμεσης δαπάνης του εκμισθωτή.
μίσθωση	Η σύμβαση, ή το μέρος της σύμβασης, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο) για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
κίνητρα μίσθωσης	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο εκμισθωτής προς τον μισθωτή σε σχέση με μια μίσθωση , ή η επιστροφή ή ανάληψη διαφόρων δαπανών του μισθωτή από τον εκμισθωτή.
τροποποίηση της μίσθωσης	Η μεταβολή του αντικείμενου της μίσθωσης , ή του ανταλλάγματος για τη μίσθωση, η οποία δεν περιλαμβάνονταν στους αρχικούς όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης (για παράδειγμα, η προ-σθήκη ή η κατάργηση του δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων , ή η παράταση ή σμίκρυνση της συμβατικής διάρκειας της μίσθωσης).

μισθώματα	<p>Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή και αφορούν το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, και περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:</p> <p>α) τα σταθερά μισθώματα (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων), μειωμένα κατά τυχόν κίνητρα μίσθωσης·</p> <p>β) τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία μεταβάλλονται σύμφωνα με κάποιον δείκτη ή επιτόκιο·</p> <p>γ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα· και</p> <p>δ) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης εάν η διάρκεια της μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.</p> <p>Όσον αφορά τον μισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν από τον μισθωτή σύμφωνα με τις εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, εκτός εάν ο μισθωτής επιλέξει να συνδυάσει μη μισθωτικά στοιχεία με κάποιο στοιχείο μίσθωσης και να τα αντιμετωπίσει λογιστικά ως ένα ενιαίο στοιχείο μίσθωσης.</p> <p>Όσον αφορά τον εκμισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μη συνδεδεμένο με τον μισθωτή μέρος το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει την εγγύηση. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία.</p>
διάρκεια μίσθωσης	<p>Η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, σε συνδυασμό με:</p> <p>α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και</p> <p>β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.</p>
μισθωτής	<p>Η οικονομική οντότητα η οποία αποκτά το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.</p>
διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή	<p>Το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής εάν δανειζόταν τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου παρόμοιας αξίας με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, για παρόμοια χρονική περίοδο, με παρόμοιες εξασφαλίσεις και σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον.</p>
εκμισθωτής	<p>Η οικονομική οντότητα η οποία παρέχει το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.</p>
καθαρή επένδυση στη μίσθωση	<p>Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.</p>
λειτουργική μίσθωση	<p>Η μίσθωση η οποία δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.</p>
προαιρετικά μισθώματα	<p>Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια περιόδων οι οποίες καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης και οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη διάρκεια μίσθωσης.</p>
περίοδος χρήσης	<p>Η συνολική χρονική περίοδος κατά την οποία χρησιμοποιείται ένα περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να τηρηθεί μια σύμβαση με έναν πελάτη (περιλαμβάνει και τυχόν μη συνεχόμενες χρονικές περιόδους).</p>
εγγύηση υπολειμματικής αξίας	<p>Η εγγύηση την οποία παρέχει στον εκμισθωτή ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με αυτόν, σύμφωνα με την οποία η αξία (ή μέρος της αξίας) του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα ανέρχεται σε ένα συγκεκριμένο ποσό κατ' ελάχιστον στο τέλος της μίσθωσης.</p>

περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτυπώνει το δικαίωμα του μισθωτή να χρησιμοποιεί το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης .
βραχυπρόθεσμη μίσθωση	Η μίσθωση της οποίας η διάρκεια κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου ισούται με 12 ή με λιγότερους μήνες. Η μίσθωση η οποία περιλαμβάνει δικαίωμα αγοράς δεν αποτελεί βραχυπρόθεσμη μίσθωση.
υπομίσθωση	Η συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας ο μισθωτής («ενδιάμεσος εκμισθωτής») εκμισθώνει εκ νέου το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος, ενώ η μίσθωση («κύρια μίσθωση») μεταξύ του κυρίως εκμισθωτή και του μισθωτή παραμένει σε ισχύ.
υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της μίσθωσης και του οποίου το δικαίωμα χρήσης έχει παρασχεθεί από τον εκμισθωτή στον μισθωτή .
μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο	Η διαφορά μεταξύ: α) της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση και β) της καθαρής επένδυσης στη μίσθωση .
μη εγγυημένη υπολειμματική αξία	Το μέρος της υπολειμματικής αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου , η ρευστοποίηση του οποίου από τον εκμισθωτή δεν είναι εξασφαλισμένη ή είναι εγγυημένη μόνον από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.
κυμαινόμενα μισθώματα	Το μέρος των καταβολών τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια μίσθωσης το οποίο κυμαίνεται λόγω μεταβολών σε γεγονότα ή καταστάσεις που επέρχονται μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου , εκτός από την πάροδο του χρόνου.

Όροι οι οποίοι ορίζονται σε άλλα πρότυπα και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με την ίδια σημασία

σύμβαση	Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.
ωφέλιμη ζωή	Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από μια οικονομική οντότητα· ή το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Προτύπου. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-103 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του Προτύπου.

Εφαρμογή σε χαρτοφυλάκιο

B1 Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης μίσθωσης. Ωστόσο, ως πρακτική λύση, μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου στις επιμέρους μισθώσεις του εν λόγω χαρτοφυλακίου. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση ενός χαρτοφυλακίου, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές που αντανακλούν το μέγεθος και τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

Συνδυασμός συμβάσεων

B2 Κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, μια οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον αντισυμβαλλόμενο) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με συνολικό εμπορικό στόχο ο οποίος δεν είναι κατανοητός εάν οι συμβάσεις δεν εξετασθούν συνολικά·
- β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης· ή
- γ) τα δικαιώματα χρήσης των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων τα οποία μεταβιβάζονται με τις συμβάσεις (ή κάποια δικαιώματα χρήσης των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων τα οποία μεταβιβάζονται με καθεμία από τις συμβάσεις) σχηματίζουν ένα ενιαίο μισθωτικό στοιχείο, όπως περιγράφεται στην παράγραφο Β32.

Εξαιρούνται από την αναγνώριση: οι μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία (παράγραφοι 5-8)

- B3 Με την επιφύλαξη της παραγράφου B7, το παρόν Πρότυπο επιτρέπει στον μισθωτή να εφαρμόσει την παράγραφο 6 για να αντιμετωπίσει λογιστικά τις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία. Ο μισθωτής εκτιμά την αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου με βάση την αξία του περιουσιακού στοιχείου όταν είναι καινούργιο, ανεξαρτήτως της ηλικίας του περιουσιακού στοιχείου κατά τη μίσθωσή του.
- B4 Η εκτίμηση για το κατά πόσο ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία διεξάγεται σε απόλυτη βάση. Για τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων χαμηλής αξίας ακολουθείται η λογιστική αντιμετώπιση της παραγράφου 6 ανεξαρτήτως εάν οι εν λόγω μισθώσεις είναι ουσιώδεις για τον μισθωτή. Η εκτίμηση δεν επηρεάζεται από το μέγεθος, τη φύση ή τις περιστάσεις του μισθωτή. Συνεπώς, αναμένεται ότι διαφορετικοί μισθωτές θα καταλήξουν στο ίδιο συμπέρασμα για το κατά πόσον ένα συγκεκριμένο υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία.
- B5 Το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται χαμηλής αξίας μόνο όταν:
- α) ο μισθωτής μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου μόνου του ή από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή· και
 - β) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία.
- B6 Η μίσθωση ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται μίσθωση περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας εάν η φύση του περιουσιακού στοιχείου είναι τέτοια, ώστε, όταν είναι καινούργιο, το περιουσιακό στοιχείο να μην έχει συνήθως χαμηλή αξία. Για παράδειγμα, οι μισθώσεις αυτοκινήτων δεν θεωρούνται μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων χαμηλής αξίας διότι συνήθως ένα καινούργιο αυτοκίνητο δεν έχει χαμηλή αξία.
- B7 Εάν ο μισθωτής υπομισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο, ή πρόκειται να υπομισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο, η κύρια μίσθωση δεν μπορεί να θεωρηθεί μίσθωση περιουσιακού στοιχείου χαμηλής αξίας.
- B8 Στα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία χαμηλής αξίας περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, οι ταμπλέτες και οι προσωπικοί υπολογιστές, μικρά αντικείμενα επίπλωσης γραφείου και οι τηλεφωνικές συσκευές.

Προσδιορισμός μίσθωσης (παράγραφοι 9-11)

- B9 Για να εκτιμήσει εάν μια σύμβαση μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους B13–B20) για μια χρονική περίοδο, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν, καθ' όλη την περίοδο χρήσης, ο πελάτης διατηρεί αμφοτέρωτα τα ακόλουθα δικαιώματα:
- α) το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B21–B23)· και
 - β) το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B24–B30).
- B10 Εάν ο πελάτης έχει το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου μόνο για ένα μέρος της διάρκειας της σύμβασης, η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση γι' αυτό το μέρος της διάρκειάς της.
- B11 Μια σύμβαση λήψης αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να συναφθεί από σχήματα υπό κοινό έλεγχο, ή εκ μέρους ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο. Σε αυτή την περίπτωση, το σχήμα υπό κοινό έλεγχο θεωρείται ο πελάτης στη σύμβαση. Συνεπώς, κατά την εκτίμηση της ύπαρξης μίσθωσης στη σύμβαση, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο έχει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης.
- B12 Η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση για κάθε δυνητικό χωριστό μισθωτικό στοιχείο. Για κατευθύνσεις σχετικά με τα χωριστά μισθωτικά στοιχεία, βλέπε την παράγραφο B32.

Αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο

- B13 Συνήθως το αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται ρητά στη σύμβαση. Ωστόσο, ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωριστεί και μέσω έμμεσου προσδιορισμού κατά τον χρόνο που το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση από τον πελάτη.

Ουσιαστικά δικαιώματα υποκατάστασης

- B14 Ακόμη και όταν έχει προσδιοριστεί το περιουσιακό στοιχείο, ο πελάτης δεν έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο εάν ο προμηθευτής διατηρεί το ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή θεωρείται ουσιαστικό μόνο εάν συντρέχουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) ο προμηθευτής έχει την πρακτική ικανότητα να υποκαθιστά εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου χρήσης (για παράδειγμα, ο πελάτης δεν μπορεί να εμποδίσει τον προμηθευτή να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο και τα εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία είναι ευχερώς διαθέσιμα στον προμηθευτή ή ο προμηθευτής θα μπορούσε να τα προμηθευτεί εντός εύλογου χρονικού διαστήματος)· και
 - β) ο προμηθευτής θα αποκόμιζε οικονομικό όφελος από την άσκηση του δικαιώματος υποκατάστασης του περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή τα οφέλη που απορρέουν από την υποκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου αναμένεται να υπερβούν το κόστος που συνεπάγεται η υποκατάσταση του περιουσιακού στοιχείου).
- B15 Εάν ο προμηθευτής έχει δικαίωμα ή υποχρέωση να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο μόνο σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή μετά την παρέλευση συγκεκριμένης ημερομηνίας ή προσδιορισμένου γεγονότος, το δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή δεν θεωρείται ουσιαστικό διότι ο προμηθευτής δεν έχει την πρακτική ικανότητα να υποκαθιστά εναλλακτικά περιουσιακά στοιχεία καθ' όλη την περίοδο χρήσης.
- B16 Η αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σχετικά με το ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης του προμηθευτή βασίζεται σε γεγονότα και περιστάσεις κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης και εξαιρείται η εξέταση μελλοντικών γεγονότων τα οποία, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, δεν θεωρείται πιθανόν να συμβούν. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα μελλοντικών γεγονότων τα οποία, κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, δεν θα θεωρούνταν πιθανά να συμβούν και επομένως θα έπρεπε να εξαιρεθούν από την αξιολόγηση:
- α) η συμφωνία με έναν μελλοντικό πελάτη να πληρώσει υψηλότερη τιμή από την τιμή της αγοράς για να χρησιμοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο·
 - β) η εισαγωγή νέας τεχνολογίας η οποία δεν έχει ουσιαστικά αναπτυχθεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης·
 - γ) η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη, ή της επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου, και της χρήσης ή επίδοσης που είχε θεωρηθεί πιθανή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης· και
 - δ) η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της αγοραίας τιμής του περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο χρήσης και της αγοραίας τιμής που είχε θεωρηθεί πιθανή κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της σύμβασης.
- B17 Εάν το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του πελάτη ή άλλου, το κόστος το οποίο συνεπάγεται η υποκατάσταση είναι συνήθως υψηλότερο σε σχέση με την περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή και, επομένως, είναι πιο πιθανόν να υπερβεί τα οφέλη που απορρέουν από την υποκατάστασή του.
- B18 Το δικαίωμα ή η υποχρέωση του προμηθευτή να υποκαταστήσει το περιουσιακό στοιχείο σε περίπτωση επισκευής ή συντήρησης, εάν το περιουσιακό στοιχείο δεν λειτουργεί ορθά ή εάν καταστεί διαθέσιμη κάποια τεχνική αναβάθμιση, δεν αποκλείει τον πελάτη από το δικαίωμα χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου.
- B19 Εάν ο πελάτης δεν μπορεί να προσδιορίσει εύκολα αν ο προμηθευτής έχει ουσιαστικό δικαίωμα υποκατάστασης, οποιοδήποτε δικαίωμα υποκατάστασης θεωρείται μη ουσιαστικό.

Αναλογίες περιουσιακών στοιχείων

- B20 Η αναλογία στη δυναμικότητα ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελεί αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο εάν έχει διακριτή φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένας όροφος ενός κτιρίου). Η αναλογία στη δυναμικότητα ή άλλου είδους αναλογία ενός περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν έχει διακριτή φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, η αναλογία δυναμικότητας ενός καλωδίου οπτικών ινών) δεν αποτελεί αναγνωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο, εκτός εάν αντιπροσωπεύει ουσιαστικά τη συνολική δυναμικότητα του περιουσιακού στοιχείου και, επομένως, παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα να λάβει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

Δικαίωμα λήψης των οικονομικών οφελών από τη χρήση

- B21 Προκειμένου να ελέγχει τη χρήση ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου, ο πελάτης απαιτείται να έχει το δικαίωμα να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης (για παράδειγμα, μέσω αποκλειστικής χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο αυτή).

Ο πελάτης μπορεί να λάβει οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου άμεσα ή έμμεσα με πολλούς τρόπους, όπως με τη χρήση, διατήρηση ή υπομίσθωση του περιουσιακού στοιχείου. Τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνουν το πρωτεύον προϊόν και τα υποπροϊόντα (μεταξύ άλλων και τις δυνητικές ταμειακές ροές από αυτά τα στοιχεία), καθώς και άλλα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και τα οποία θα μπορούσαν να επιτευχθούν μέσω εμπορικής συναλλαγής με τρίτο μέρος.

- B22 Κατά την εκτίμηση του δικαιώματός της να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου στο πλαίσιο του καθορισμένου πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος του πελάτη για χρήση του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παράγραφο B30). Για παράδειγμα:
- α) εάν μια σύμβαση περιορίζει τη χρήση ενός μηχανοκίνητου οχήματος σε μια συγκεκριμένη περιοχή κατά την περίοδο χρήσης, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μηχανοκίνητου οχήματος στην εν λόγω περιοχή και μόνο·
 - β) εάν μια σύμβαση προσδιορίζει ότι ο πελάτης μπορεί να οδηγήσει το μηχανοκίνητο όχημα μόνο για ορισμένο αριθμό χιλιομέτρων κατά την περίοδο χρήσης, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μηχανοκίνητου οχήματος για την επιτρεπόμενη διανυθείσα απόσταση και όχι για μεγαλύτερη.
- B23 Εάν μια σύμβαση απαιτεί από τον πελάτη να καταβάλλει στον προμηθευτή ή σε τρίτο μέρος τμήμα των ταμειακών ροών που απορρέουν από τη χρήση του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου, οι εν λόγω ταμειακές ροές που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα θεωρούνται μέρος του οικονομικού οφέλους που λαμβάνει ο πελάτης από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης απαιτείται να καταβάλλει στον προμηθευτή ένα ποσοστό επί των πωλήσεων από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής ως αντάλλαγμα γι' αυτή τη χρήση, η εν λόγω απαίτηση δεν αποκλείει τον πελάτη από το δικαίωμα να λαμβάνει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι ταμειακές ροές οι οποίες προκύπτουν από αυτές τις πωλήσεις θεωρούνται οικονομικά οφέλη τα οποία λαμβάνει ο πελάτης από τη χρήση του χώρου του καταστήματος λιανικής, μέρος των οποίων καταβάλλει στη συνέχεια στον προμηθευτή ως αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του χώρου.

Δικαίωμα κατεύθυνσης της χρήσης

- B24 Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης εάν:
- α) ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B25-B30)· ή
 - β) οι σχετικές αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι προκαθορισμένες και:
 - i) ο πελάτης έχει το δικαίωμα να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο (ή να κατευθύνει άλλους να λειτουργούν το περιουσιακό στοιχείο κατά τον τρόπο που καθορίζει) καθ' όλη την περίοδο χρήσης, χωρίς να έχει δικαίωμα ο προμηθευτής να μεταβάλλει αυτές τις οδηγίες λειτουργίας· ή
 - ii) ο πελάτης σχεδίασε το περιουσιακό στοιχείο (ή συγκεκριμένες πτυχές του περιουσιακού στοιχείου) με τέτοιο τρόπο ώστε να προκαθορίζεται ο τρόπος και ο σκοπός χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης.

Τρόπος και σκοπός χρήσης του περιουσιακού στοιχείου

- B25 Ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου εάν, εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης όπως ορίζεται στη σύμβαση, μπορεί να μεταβάλλει τον τρόπο και τον σκοπό χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Κατά την εκτίμηση αυτή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων τα οποία είναι πιο συναφή με τη μεταβολή του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου καθ' όλη την περίοδο χρήσης. Τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων είναι συναφή όταν επηρεάζουν τα οικονομικά οφέλη τα οποία απορρέουν από τη χρήση. Τα πιο συναφή δικαιώματα λήψης αποφάσεων πιθανόν να διαφέρουν για κάθε σύμβαση, αναλόγως της φύσης του περιουσιακού στοιχείου και των όρων και προϋποθέσεων της σύμβασης.
- B26 Ακολουθούν μερικά παραδείγματα δικαιωμάτων λήψης αποφάσεων τα οποία, αναλόγως των συνθηκών, εκχωρούν το δικαίωμα μεταβολής του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, στο πλαίσιο του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης του πελάτη:
- α) δικαιώματα μεταβολής του είδους προϊόντος που παράγεται με το περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει εάν ένα εμπορευματοκιβώτιο θα χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά αγαθών ή για αποθήκευση ή να αποφασίσει το μείγμα προϊόντων το οποίο θα πωλείται σε έναν χώρο καταστήματος λιανικής)·

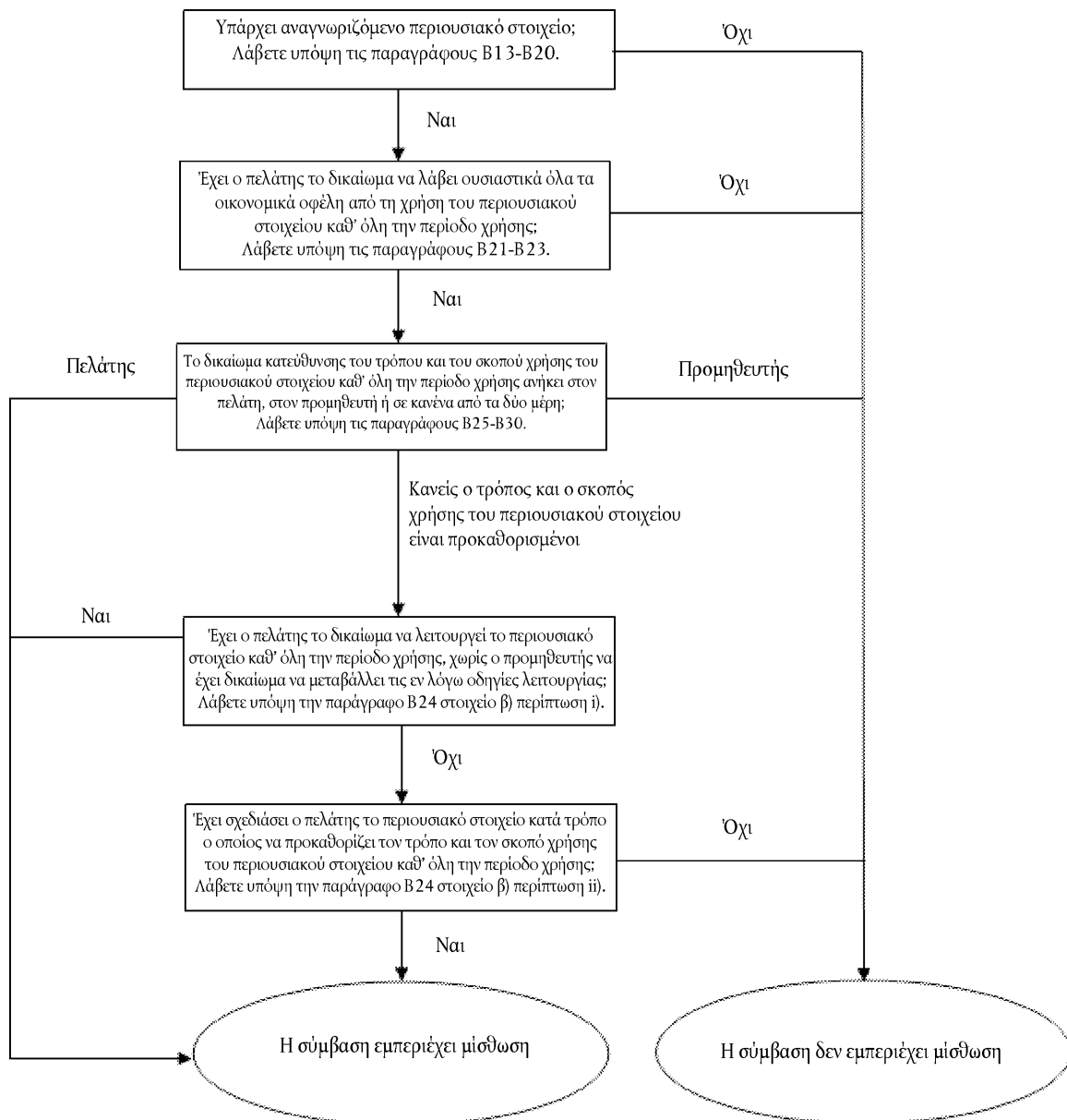
- β) δικαιώματα μεταβολής του χρόνου παραγωγής του προϊόντος (για παράδειγμα, να αποφασιστεί πότε θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχάνημα ή ένας σταθμός παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας)·
- γ) δικαιώματα μεταβολής του χώρου παραγωγής του προϊόντος (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει τον προορισμό ενός φορτηγού ή ενός πλοίου ή να αποφασίσει πού θα χρησιμοποιηθεί ο εξοπλισμός)· και
- δ) δικαιώματα μεταβολής της απόφασης για την παραγωγή ή όχι ενός προϊόντος και την ποσότητα του προϊόντος (για παράδειγμα, καλείται να αποφασίσει εάν και πόση ενέργεια θα παραχθεί από έναν σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας).
- B27 Στα παραδείγματα δικαιωμάτων λήψεως αποφάσεων τα οποία δεν εκχωρούν το δικαίωμα μεταβολής του τρόπου και του σκοπού χρήσης του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνονται τα δικαιώματα τα οποία περιορίζονται στη λειτουργία ή συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου. Τέτοια δικαιώματα μπορεί να έχει ο πελάτης ή ο προμηθευτής. Αν και συχνά τα δικαιώματα λειτουργίας ή συντήρησης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι απαραίτητα για την αποδοτική χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν αποτελούν δικαιώματα τα οποία κατευθύνουν τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και συχνά εξαρτώνται από τις αποφάσεις για τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, τα δικαιώματα λειτουργίας ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται να εκχωρούν στον πελάτη το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του εάν οι συναφείς αποφάσεις για τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι προκαθορισμένες [βλέπε παράγραφο B24 στοιχείο β) περίπτωση i)].

Αποφάσεις οι οποίες καθορίζονται πριν από την περίοδο χρήσης και στη διάρκεια αυτής

- B28 Οι συναφείς αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού δικαιώματος μπορούν να προκαθοριστούν με διάφορους τρόπους. Για παράδειγμα, οι συναφείς αποφάσεις ενδέχεται να έχουν προκαθοριστεί κατά τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου ή με βάση συμβατικούς περιορισμούς σχετικά με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
- B29 Κατά την εκτίμηση του κατά πόσον ο πελάτης έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων σχετικά με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο χρήσης, εκτός εάν ο πελάτης έχει σχεδιάσει το περιουσιακό στοιχείο (ή συγκεκριμένες πτυχές του περιουσιακού στοιχείου) όπως περιγράφεται στην παράγραφο B24 στοιχείο β) περίπτωση ii). Κατά συνέπεια, με εξαίρεση την περίπτωση που πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου B24 στοιχείο β) περίπτωση iii), η οικονομική οντότητα δεν εξετάζει αποφάσεις οι οποίες έχουν προκαθοριστεί πριν από την περίοδο χρήσης. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης μπορεί να προσδιορίσει το προϊόν ενός περιουσιακού στοιχείου μόνο πριν από την περίοδο χρήσης, δεν έχει το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Η δυνατότητα προσδιορισμού του προϊόντος στη σύμβαση πριν από την περίοδο χρήσης, χωρίς κανένα άλλο δικαίωμα λήψης αποφάσεων που να αφορά τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, παρέχει στον πελάτη τα ίδια δικαιώματα με κάθε άλλον πελάτη που αγοράζει αγαθά ή υπηρεσίες.

Δικαιώματα προστασίας

- B30 Μια σύμβαση ενδέχεται να περιέχει όρους και προϋποθέσεις που έχουν σχεδιαστεί έτσι ώστε να προστατεύουν τα συμφέροντα του προμηθευτή επί του περιουσιακού στοιχείου ή επί των περιουσιακών στοιχείων, να προστατεύουν το προσωπικό του ή να διασφαλίζουν τη συμμόρφωση του προμηθευτή με τους νόμους και τις κανονιστικές διατάξεις. Αυτοί οι όροι αποτελούν παραδείγματα δικαιωμάτων προστασίας. Για παράδειγμα, μια σύμβαση ενδέχεται i) να προσδιορίζει το ανώτατο ποσό χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, ή να περιορίζει τον τόπο ή χρόνο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη, ii) να απαιτεί από τον πελάτη να ακολουθεί συγκεκριμένες πρακτικές λειτουργίας, ή iii) να απαιτεί από τον πελάτη να ενημερώνει τον προμηθευτή για τυχόν μεταβολές στον τρόπο χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Τα δικαιώματα προστασίας συνήθως ορίζουν το πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος χρήσης του πελάτη, αλλά δεν αποκλείουν, από μόνα τους, τον πελάτη από το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
- B31 Το ακόλουθο διάγραμμα ροής μπορεί να βοηθήσει τις οικονομικές οντότητες να εκτιμήσουν εάν μια σύμβαση συνιστά ή εμπεριέχει μίσθωση.



Διάκριση των στοιχείων της σύμβασης (παράγραφοι 12-17)

B32 Το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί χωριστό μισθωτικό στοιχείο εάν ισχύουν αμφότερα τα ακόλουθα:

α) ο μισθωτής μπορεί να επωφεληθεί από τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είτε μόνου του είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή. Οι άμεσα διαθέσιμοι πόροι είναι αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία πωλούνται ή μισθώνονται χωριστά (από τον εκμισθωτή ή άλλους προμηθευτές) ή πόροι τους οποίους έχει ήδη αποκτήσει ο μισθωτής (από τον εκμισθωτή ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα)· και

β) το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία στη σύμβαση. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι ο μισθωτής θα μπορούσε να αποφασίσει να μη μισθώσει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο χωρίς να επηρεαστούν σημαντικά τα δικαιώματά του να χρησιμοποιήσει άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία της σύμβασης ενδέχεται να υποδεικνύει ότι το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτάται από ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με αυτά τα άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία.

B33 Η σύμβαση μπορεί να περιλαμβάνει ένα ποσό πληρωτέο από τον μισθωτή για δραστηριότητες και δαπάνες οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή. Για παράδειγμα, ο εκμισθωτής μπορεί να περιλαμβάνει στο συνολικό πληρωτέο ποσό κάποια χρέωση για διοικητικά καθήκοντα, ή άλλες δαπάνες τις οποίες διενήργησε σε σχέση με τη μίσθωση και οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή. Τέτοιου είδους πληρωτέα ποσά δεν δημιουργούν χωριστό στοιχείο της μίσθωσης, αλλά θεωρούνται μέρος του συνολικού ανταλλάγματος το οποίο επιμερίζεται στα χωριστά στοιχεία τη σύμβασης.

Διάρκεια μίσθωσης (παράγραφοι 18-21)

B34 Κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης και κατά την εκτίμηση της διάρκειας της αμετάκλητης χρονικής περιόδου της μίσθωσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τον ορισμό της σύμβασης και καθορίζει τη χρονική περίοδο κατά την οποία είναι εκτελεστική η σύμβαση. Η μίσθωση παύει να είναι εκτελεστική όταν καθένας εκ του μισθωτή και του εκμισθωτή έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης χωρίς άδεια από το άλλο μέρος και χωρίς να απαιτείται να καταβάλει παρά μόνο μια αμελητέα ποινή.

B35 Εάν μόνο ο μισθωτής έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, το εν λόγω δικαίωμα θεωρείται δικαίωμα του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης και η οικονομική οντότητα το λαμβάνει υπόψη κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης. Εάν μόνο ο εκμισθωτής έχει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης, η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης περιλαμβάνει τη χρονική περίοδο την οποία καλύπτει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης.

B36 Η διάρκεια μίσθωσης ξεκινά κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου και περιλαμβάνει όλες τις δωρεάν χρονικές περιόδους τις οποίες παρέχει ο εκμισθωτής στον μισθωτή.

B37 Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ή εάν είναι μάλλον αβέβαιο ότι θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης. Η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που δημιουργούν οικονομικό κίνητρο στον μισθωτή να ασκήσει, ή να μην ασκήσει, το δικαίωμά του, μεταξύ άλλων τις αναμενόμενες μεταβολές σε γεγονότα και περιστάσεις από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα παραγόντων οι οποίοι θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ άλλων:

α) οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις για τις προαιρετικές χρονικές περιόδους σε σχέση με τους όρους της αγοράς, όπως:

i) το ποσό των καταβολών για τη μίσθωση κατά οποιαδήποτε προαιρετική χρονική περίοδο·

ii) το ποσό τυχόν κυμαινόμενων μισθωμάτων για τη μίσθωση ή άλλων ενδεχόμενων καταβολών, όπως καταβολές που απορρέουν από ποινές καταγγελίας και εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας· και

iii) οι όροι και προϋποθέσεις τυχόν δικαιωμάτων τα οποία μπορούν να ασκηθούν μετά τις αρχικές προαιρετικές περιόδους (για παράδειγμα, ένα δικαίωμα αγοράς το οποίο μπορεί να ασκηθεί στη λήξη μιας περιόδου παράτασης σε τιμή η οποία αυτή τη στιγμή είναι χαμηλότερη της αγοραίας)·

β) οι σημαντικές βελτιώσεις του μισθίου οι οποίες έχουν διενεργηθεί (ή αναμένεται να διενεργηθούν) κατά τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης και οι οποίες αναμένεται να οδηγήσουν σε σημαντικό οικονομικό όφελος για τον μισθωτή όταν καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, ή του δικαιώματος αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·

γ) το κόστος που συνδέεται με την καταγγελία της μίσθωσης, όπως το κόστος διαπραγμάτευσης, επανεγκατάστασης ή προσδιορισμού άλλου υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου το οποίο θα είναι κατάλληλο για τις ανάγκες του μισθωτή, το κόστος ενσωμάτωσης ενός νέου περιουσιακού στοιχείου στις δραστηριότητες του μισθωτή, ή τυχόν ποινές καταγγελίας και παρόμοιες δαπάνες, περιλαμβανομένου του κόστους που συνδέεται με την επιστροφή του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε συμβατικά καθορισμένη κατάσταση ή τόπο·

δ) η σημασία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για τη δραστηριότητα του μισθωτή, λαμβάνοντας υπόψη, για παράδειγμα, εάν το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο είναι εξειδικευμένο, την τοποθεσία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου και τη διαθεσιμότητα κατάλληλων εναλλακτικών περιουσιακών στοιχείων· και

ε) οι προϋποθέσεις που συνδέονται με την άσκηση του δικαιώματος (δηλαδή εάν το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί μόνο εφόσον πληρούνται μία ή περισσότερες προϋποθέσεις) και την πιθανότητα πλήρωσης των προϋποθέσεων.

B38 Το δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης μπορεί να συνδυάζεται με ένα ή περισσότερα συμβατικά χαρακτηριστικά (για παράδειγμα, μια εγγύηση υπολειμματικής αξίας) όπως ότι ο μισθωτής εγγυάται στον εκμισθωτή μια ελάχιστη ή σταθερή χρηματική απόδοση η οποία ουσιαστικά παραμένει αμετάβλητη ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη του δικαιώματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις, και κατά παρέκκλιση των οδηγιών για τα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα της παραγράφου B42, η οικονομική οντότητα θεωρεί μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης.

- B39 Όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος της μίσθωσης, τόσο πιθανότερη είναι η άσκηση του δικαιώματος του μισθωτή για παράταση της μίσθωσης ή η μη άσκηση του δικαιώματος για καταγγελία της μίσθωσης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι το κόστος που συνδέεται με την αντικατάσταση του περιουσιακού στοιχείου πιθανόν θα είναι αναλογικά μεγαλύτερο όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος.
- B40 Η παρελθούσα τακτική ενός μισθωτή σχετικά με τη χρονική περίοδο συνήθους χρήσης συγκεκριμένων ειδών περιουσιακών στοιχείων (είτε μισθωμένων είτε ιδιόκτητων) και οι οικονομικοί λόγοι που τον οδηγούν σε αυτή την τακτική ενδέχεται να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για να εκτιμηθεί εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα. Για παράδειγμα, εάν ο μισθωτής συνηθίζει να χρησιμοποιεί συγκεκριμένα είδη περιουσιακών στοιχείων για συγκεκριμένη χρονική περίοδο ή εάν ο μισθωτής συνηθίζει να ασκεί συχνά δικαιώματα επί μισθώσεων συγκεκριμένων ειδών υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, ο μισθωτής εξετάζει τους οικονομικούς λόγους γ' αυτή την παρελθούσα τακτική όταν εκτιμά κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο η άσκηση ενός δικαιώματος επί μισθώσεων των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων.
- B41 Σύμφωνα με την παράγραφο 20, μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής επανεκτιμά τη διάρκεια μίσθωσης εφόσον επέλθει κάποιο σημαντικό γεγονός ή κάποια σημαντική μεταβολή των περιστάσεων που εμπίπτει στον έλεγχο του μισθωτή και επηρεάζει το κατά πόσο είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως δεν περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης ή ότι δεν θα ασκήσει ένα δικαίωμα το οποίο προηγουμένως περιλαμβανόταν στον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα σημαντικών γεγονότων ή μεταβολών των περιστάσεων:
- α) οι σημαντικές βελτιώσεις του μισθίου οι οποίες δεν αναμένονταν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου και οι οποίες αναμένεται να αποφέρουν σημαντικό οικονομικό όφελος στον μισθωτή όταν καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης, ή αγοράς του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου·
 - β) η σημαντική τροποποίηση, ή προσαρμογή, του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου η οποία δεν αναμενόταν κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου·
 - γ) η έναρξη υπομίσθωσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για χρονική περίοδο η οποία ξεπερνά τη λήξη της διάρκειας μίσθωσης η οποία είχε προηγουμένως καθοριστεί· και
 - δ) μια επιχειρηματική απόφαση του μισθωτή η οποία συνδέεται άμεσα με την άσκηση, ή τη μη άσκηση, ενός δικαιώματος (για παράδειγμα, η απόφαση παράτασης της μίσθωσης ενός συμπληρωματικού περιουσιακού στοιχείου, η απόφαση πώλησης ενός εναλλακτικού περιουσιακού στοιχείου ή ενός επιχειρηματικού τομέα στον οποίο απασχολείται το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης).

Ουσιαστικά σταθερά μισθώματα [παράγραφοι 27 στοιχείο α), 36 στοιχείο γ) και 70 στοιχείο α)]

- B42 Τα μισθώματα περιλαμβάνουν οποιαδήποτε ουσιαστικά σταθερά μισθώματα. Τα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα αφορούν καταβολές οι οποίες, τυπικά, περιλαμβάνουν κάποια μεταβλητότητα, αλλά, ουσιαστικά, είναι αναπόφευκτες. Για παράδειγμα, ουσιαστικά σταθερά μισθώματα υπάρχουν εάν:
- α) οι καταβολές είναι δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα, αλλά χωρίς να υπάρχει πραγματική μεταβλητότητα των καταβολών. Δηλαδή αυτές οι καταβολές περιλαμβάνουν ρητρες μεταβλητότητας οι οποίες δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση. Ακολουθούν μερικά παραδείγματα αυτών των τύπων καταβολών:
 - i) καταβολές οι οποίες πρέπει να γίνουν μόνο εάν το περιουσιακό στοιχείο αποδειχθεί ικανό να λειτουργεί κατά τη διάρκεια της μίσθωσης ή εάν επέλθει ένα γεγονός για το οποίο δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα να μην επέλθει· ή
 - ii) καταβολές οι οποίες είναι αρχικά δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία συνδέονται με τη χρήση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου, αλλά των οποίων η μεταβλητότητα θα καθοριστεί σε κάποιο χρονικό σημείο μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου οπότε και οι καταβολές θα γίνουν σταθερές για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης. Οι εν λόγω καταβολές γίνονται ουσιαστικά σταθερές καταβολές όταν καθοριστεί η μεταβλητότητα.
 - β) υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά μόνο μία εξ αυτών είναι ρεαλιστική. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η ρεαλιστική σειρά καταβολών αντιστοιχεί στα μισθώματα.
 - γ) υπάρχουν περισσότερες από μία σειρές καταβολών τις οποίες θα μπορούσε να πραγματοποιήσει ο μισθωτής, αλλά πρέπει να πραγματοποιήσει τουλάχιστον μία εξ αυτών. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η σειρά καταβολών με το χαμηλότερο συνολικό ποσό (μετά από προεξόφληση) αντιστοιχεί στα μισθώματα.

Εμπλοκή του μισθωτή με το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο πριν από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου**Το κόστος του μισθωτή που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου**

- B43 Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαπραγματευτεί τη μίσθωση πριν το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο καταστεί διαθέσιμο προς χρήση από τον μισθωτή. Σε κάποιες μισθώσεις, ενδέχεται το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο να πρέπει να κατασκευαστεί ή να επανασχεδιαστεί προκειμένου να χρησιμοποιηθεί από τον μισθωτή. Ανάλογα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης, ο μισθωτής ενδέχεται να πρέπει να καταβάλλει ποσά τα οποία αφορούν την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου.
- B44 Εάν ο μισθωτής επιβαρυνθεί με το κόστος που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου, αντιμετωπίζει λογιστικά το εν λόγω κόστος εφαρμόζοντας άλλα ισχύοντα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 16. Το κόστος που αφορά την κατασκευή ή τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει καταβολές του μισθωτή για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Οι καταβολές για το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θεωρούνται καταβολές για τη μίσθωση ανεξαρτήτως του χρόνου καταβολής τους.

Νομικός τίτλος του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

- B45 Ο μισθωτής μπορεί να αποκτήσει τον νομικό τίτλο ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νομικός τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή και το περιουσιακό στοιχείο μισθωθεί από τον μισθωτή. Η απόκτηση του νομικού τίτλου δεν καθορίζει από μόνη της τη λογιστική αντιμετώπιση της συναλλαγής.
- B46 Εάν ο μισθωτής ελέγχει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (ή αποκτήσει τον έλεγχο του) πριν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή, πρόκειται για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης η οποία αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 98-103.
- B47 Ωστόσο, εάν ο μισθωτής δεν έχει αποκτήσει τον έλεγχο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν από τη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου στον εκμισθωτή, δεν πρόκειται για συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που ο κατασκευαστής, ο εκμισθωτής και ο μισθωτής διαπραγματεύονται μια συναλλαγή κατά την οποία ο εκμισθωτής αγοράζει ένα περιουσιακό στοιχείο από τον κατασκευαστή και στη συνέχεια το εκμισθώνει στον μισθωτή. Ο μισθωτής ενδέχεται να αποκτήσει τον νομικό τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νομικός τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή. Σε αυτή την περίπτωση, εάν ο μισθωτής αποκτήσει τον νομικό τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αλλά όχι τον έλεγχο του πριν το περιουσιακό στοιχείο μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή, η συναλλαγή δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αλλά ως μίσθωση.

Γνωστοποιήσεις μισθωτή (παράγραφος 59)

- B48 Όταν καθορίζει εάν είναι απαραίτητες οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές δραστηριότητές του στο πλαίσιο επίτευξης του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51, ο μισθωτής εξετάζει:
- α) εάν οι πληροφορίες είναι σχετικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Ο μισθωτής παρέχει τις πρόσθετες πληροφορίες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 59 μόνο εάν οι εν λόγω πληροφορίες αναμένεται να είναι σχετικές για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Κατά αυτή την έννοια, οι πληροφορίες αναμένεται να είναι σχετικές εάν βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν:
- i) την ευελιξία που παρέχουν οι μισθώσεις. Οι μισθώσεις ενδέχεται να παρέχουν ευελιξία εάν, για παράδειγμα, ο μισθωτής μπορεί να μειώσει την έκθεσή του μέσω της άσκησης δικαιωμάτων καταγγελίας ή μέσω της ανανέωσης των μισθώσεων με ευνοϊκούς όρους και προϋποθέσεις.
- ii) τους περιορισμούς τους οποίους επιβάλλουν οι μισθώσεις. Οι μισθώσεις ενδέχεται να επιβάλλουν περιορισμούς, για παράδειγμα, να απαιτούν από τον μισθωτή να τηρεί συγκεκριμένους χρηματοοικονομικούς δείκτες.
- iii) την ευαισθησία των υποβαλλόμενων πληροφοριών σε βασικές παραμέτρους. Οι υποβαλλόμενες πληροφορίες ενδέχεται να είναι ευαίσθητες, για παράδειγμα, στα μελλοντικά κυμαινόμενα μισθώματα.
- iv) την έκθεση σε λοιπούς κινδύνους οι οποίοι απορρέουν από τις μισθώσεις.
- (v) τις αποκλίσεις από τις πρακτικές του κλάδου. Σε αυτές τις αποκλίσεις μπορεί να περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, ασυνήθιστοι ή μοναδικοί μισθωτικοί όροι και προϋποθέσεις οι οποίοι επηρεάζουν το μισθωτικό χαρτοφυλάκιο του μισθωτή.
- β) εάν οι εν λόγω πληροφορίες εμπεριέχονται σε πληροφορίες που είτε παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις είτε γνωστοποιούνται στις σημειώσεις. Ο μισθωτής δεν χρειάζεται να επαναλάβει πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζονται ήδη σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων.

- B49 Οι επιπρόσθετες πληροφορίες οι οποίες αφορούν τα κυμαινόμενα μισθώματα και οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:
- α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα κυμαινόμενα μισθώματα και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω καταβολών·
 - β) το σχετικό μέγεθος των κυμαινόμενων μισθωμάτων έναντι των σταθερών μισθωμάτων·
 - γ) τις βασικές μεταβλητές από τις οποίες εξαρτώνται τα κυμαινόμενα επιτόκια και πώς αναμένεται να διαφοροποιούνται οι καταβολές ως αντίδραση στις μεταβολές των εν λόγω βασικών μεταβλητών· και
 - δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των κυμαινόμενων μισθωμάτων.
- B50 Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:
- α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής χρησιμοποιεί τα δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω δικαιωμάτων·
 - β) το σχετικό μέγεθος των προαιρετικών μισθωμάτων έναντι των μισθωμάτων·
 - γ) τον βαθμό επικράτησης της άσκησης αυτών των δικαιωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονταν στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και
 - δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των δικαιωμάτων.
- B51 Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51 θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:
- α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής παρέχει εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω εγγυήσεων·
 - β) το σχετικό μέγεθος της έκθεσης του μισθωτή σε κίνδυνο υπολειμματικής αξίας·
 - γ) τη φύση των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία έχουν παρασχεθεί οι εν λόγω εγγυήσεις· και
 - δ) άλλες λειτουργικές και χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών των εγγυήσεων.
- B52 Οι πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις συμβάσεις πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες, αναλόγως των περιστάσεων, ενδέχεται να απαιτούνται για την επίτευξη του στόχου γνωστοποιήσεων της παραγράφου 51, θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν, για παράδειγμα:
- α) τους λόγους για τους οποίους ο μισθωτής εκτέλεσε τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης και τον βαθμό επικράτησης των εν λόγω συναλλαγών·
 - β) τους βασικούς όρους και τις προϋποθέσεις των επιμέρους συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης·
 - γ) τις καταβολές οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη μέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις· και
 - δ) τις επιπτώσεις των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης στις ταμειακές ροές της περιόδου αναφοράς.

Κατάταξη των μισθώσεων για τους εκμισθωτές (παραγράφοι 61-66)

- B53 Η κατάταξη των μισθώσεων για τους εκμισθωτές στο παρόν Πρότυπο στηρίζεται στον βαθμό στον οποίο η μίσθωση μεταβιβάζει τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.
- B54 Μια σύμβαση μίσθωσης ενδέχεται να περιλαμβάνει όρους και προϋποθέσεις προκειμένου να προσαρμόζονται τα μισθώματα για συγκεκριμένες μεταβολές οι οποίες επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας έναρξης της μίσθωσης και της ημερομηνίας έναρξης της μισθωτικής περιόδου (όπως μια μεταβολή στο κόστος του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για τον εκμισθωτή ή μια μεταβολή στο κόστος χρηματοδότησης του εκμισθωτή για τη μίσθωση). Σε μια τέτοια περίπτωση, για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης, οι επιπτώσεις τυχόν τέτοιων μεταβολών θα θεωρούνται ότι συνέβησαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης.

- B55 Όταν μια μίσθωση περιλαμβάνει στοιχεία γης και κτιρίων, ο εκμισθωτής αξιολογεί την κατάταξη κάθε στοιχείου ως χρηματοδοτική μίσθωση ή λειτουργική μίσθωση χωριστά, εφαρμόζοντας τις παραγράφους 62–66 και B53–B54. Όταν προσδιορίζεται αν το στοιχείο γης συνιστά λειτουργική ή χρηματοδοτική μίσθωση, ένας σημαντικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη είναι ότι η γη συνήθως έχει απεριόριστη οικονομική ζωή.
- B56 Όποτε απαιτείται για την κατάταξη και τη λογιστική αντιμετώπιση μίσθωσης γης και κτιρίων, ο εκμισθωτής επιμερίζει τα μισθώματα (συμπεριλαμβανομένων όποιων εφάπαξ προπληρωμών) μεταξύ των στοιχείων γης και κτιρίων ανάλογα με τις σχετικές εύλογες αξίες της συμμετοχής του μισθίου στα στοιχεία της γης και των κτιρίων της μίσθωσης κατά την έναρξη της μίσθωσης. Αν οι καταβολές μισθωμάτων δεν μπορούν να επιμεριστούν αξιόπιστα μεταξύ των δύο αυτών στοιχείων, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός εάν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία συνιστούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.
- B57 Σε περίπτωση μίσθωσης γης και κτιρίων στην οποία το ποσό για το στοιχείο της γης είναι επουσιώδες για τη μίσθωση, ο εκμισθωτής μπορεί να αντιμετωπίσει τη γη και τα κτίρια ως ενιαία μονάδα για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης και να την κατατάξει ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση εφαρμόζοντας τις παραγράφους 62-66 και B53-B54. Σε αυτή την περίπτωση, ο εκμισθωτής θεωρεί ότι η οικονομική ζωή των κτιρίων αποτελεί την οικονομική ζωή ολόκληρου του υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου.

Κατάταξη υπομίσθωσης

- B58 Κατά την κατάταξη μιας υπομίσθωσης, ένας ενδιάμεσος εκμισθωτής κατατάσσει την υπομίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση ως εξής:
- α) εάν η κύρια μίσθωση είναι βραχυπρόθεσμη μίσθωση την οποία η οικονομική οντότητα, ως μισθωτής, έχει αντιμετωπίσει λογιστικά με εφαρμογή της παραγράφου 6, η υπομίσθωση ταξινομείται ως λειτουργική μίσθωση.
 - β) σε διαφορετική περίπτωση, η υπομίσθωση ταξινομείται με βάση το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης το οποίο προκύπτει από την κύρια μίσθωση και όχι με βάση το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, το στοιχείο ενσώματου παγίου το οποίο αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης).

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του Προτύπου και έχει το ίδιο κύρος με τα λοιπά μέρη του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- G1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα για οικονομικές οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου ή πριν από αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- G2 Για τους σκοπούς των απαιτήσεων των παραγράφων Γ1-Γ19, η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για πρώτη φορά.

Ορισμός της μίσθωσης

- G3 Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επανεκτιμά εάν μια σύμβαση αποτελεί, ή εμπεριέχει, μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Αντιθέτως, επιτρέπεται στην οικονομική οντότητα:
- α) να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις οι οποίες προηγουμένως είχαν αναγνωριστεί ως μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις και την ΕΔΔΠΧΑ 4 Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις των παραγράφων Γ5-Γ18 στις εν λόγω μισθώσεις.
 - β) να μην εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σε συμβάσεις οι οποίες δεν είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί ως συμβάσεις που εμπεριέχουν μίσθωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και την ΕΔΔΠΧΑ 4.

- Γ4 Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την πρακτική λύση της παραγράφου Γ3, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει την πρακτική λύση σε όλες τις συμβάσεις της. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 9-11 μόνο στις συμβάσεις οι οποίες συνάπτονται (ή μεταβάλλονται) κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ή μετά από αυτήν.

Μισθωτές

- Γ5 Ο μισθωτής εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στις μισθώσεις του είτε:
- α) αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με απεικόνιση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* είτε
 - β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του Προτύπου να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7-Γ13.
- Γ6 Ο μισθωτής εφαρμόζει την επιλογή που περιγράφεται στην παράγραφο Γ5 με συνέπεια σε όλες τις μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως μισθωτής.
- Γ7 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής δεν επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες. Αντιθέτως, ο μισθωτής αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος Προτύπου ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.

Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις

- Γ8 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής:
- α) αναγνωρίζει την υποχρέωση από τη μίσθωση κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
 - β) αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για τις μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιλέγει, για κάθε μίσθωση χωριστά, να επιμετρήσει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης είτε
 - i) στη λογιστική αξία σαν να είχε εφαρμοστεί το Πρότυπο από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, αλλά προεξοφλημένη με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· είτε
 - ii) στο ποσό που ισούται με την υποχρέωση από τη μίσθωση, προσαρμοσμένο κατά το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δουλευμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση και τα οποία είχαν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.
 - γ) εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν ο μισθωτής εφαρμόσει την πρακτική λύση της παραγράφου Γ10 στοιχείο β).
- Γ9 Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων της παραγράφου Γ8, όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο μισθωτής:
- α) δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις υποκειμένων περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία (όπως περιγράφονται στις παραγράφους Β3-Β8) οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά με εφαρμογή της παραγράφου 6. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.
 - β) δεν απαιτείται να κάνει οποιαδήποτε προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως αντιμετωπιζόνταν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.
 - γ) επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και οι οποίες θα αντιμετωπιστούν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με τη χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

- Γ10 Ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες πρακτικές λύσεις όταν εφαρμόζει αναδρομικά το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β) σε μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Ο μισθωτής επιτρέπεται να εφαρμόσει αυτές τις πρακτικές λύσεις ανά μίσθωση:
- α) ο μισθωτής μπορεί να εφαρμόσει ένα ενιαίο προεξοφλητικό επιτόκιο σε ένα χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με ευλόγως όμοια χαρακτηριστικά γνωρίσματα (όπως μισθώσεις με παρόμοια υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης για υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο παρόμοιας κατηγορίας σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον).
 - β) ο μισθωτής μπορεί να βασιστεί στην εκτίμησή του σχετικά με το εάν οι μισθώσεις είναι επαχθείς εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως εναλλακτική λύση στη διενέργεια ελέγχου απομείωσης. Εάν ο μισθωτής επιλέξει αυτή την πρακτική λύση, τότε προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής κατά το ποσό τυχόν προβλέψεων για επαχθείς μισθώσεις το οποίο έχει αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
 - γ) ο μισθωτής ενδέχεται να επιλέξει να μην εφαρμόσει τις απαιτήσεις της παραγράφου Γ8 σε μισθώσεις των οποίων η διάρκεια μίσθωσης λήγει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής:
 - i) αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις κατά τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης των βραχυπρόθεσμων μισθώσεων όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6· και
 - ii) περιλαμβάνει το κόστος που συνδέεται με τις εν λόγω μισθώσεις στη γνωστοποίηση για το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης κατά την ετήσια περίοδο αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
 - δ) ο μισθωτής μπορεί να εξαιρέσει τις αρχικές άμεσες δαπάνες από την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
 - ε) ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιήσει την αποκτηθείσα γνώση, όπως κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης εάν η σύμβαση περιλαμβάνει δικαιώματα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης.

Μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις

- Γ11 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), όσον αφορά μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως κατατάσσονταν ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης και της υποχρέωσης από τη μίσθωση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ισούται με τη λογιστική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης από μίσθωση που είχαν επιμετρηθεί πριν από την εν λόγω ημερομηνία σύμφωνα με το ΔΛΠ 17. Γι' αυτές τις μισθώσεις, ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση από τη μίσθωση εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γνωστοποίηση

- Γ12 Εάν ο μισθωτής επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο σύμφωνα με την παράγραφο Γ5 στοιχείο β), ο μισθωτής γνωστοποιεί τις πληροφορίες για την αρχική εφαρμογή οι οποίες απαιτούνται από την παράγραφο 28 του ΔΛΠ 8, εκτός από τις πληροφορίες που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8. Αντί για τις πληροφορίες που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8, ο μισθωτής γνωστοποιεί:
- α) το σταθμισμένο μέσο διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή το οποίο έχει εφαρμοστεί στις υποχρεώσεις από μισθώσεις οι οποίες έχουν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
 - β) επεξήγηση οποιασδήποτε διαφοράς προκύψει μεταξύ:
 - i) των δεσμεύσεων λειτουργικών μισθώσεων που γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 στη λήξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς η οποία προηγήθηκε της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής, προεξοφλημένων με το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής όπως περιγράφεται στην παράγραφο Γ8 στοιχείο α)· και
 - ii) των υποχρεώσεων από μισθώσεις που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- Γ13 Εάν ο μισθωτής χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις πρακτικές λύσεις που προσδιορίζονται στην παράγραφο Γ10, γνωστοποιεί το γεγονός.

Εκμισθωτές

- Γ14 Με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο Γ15, ο εκμισθωτής δεν απαιτείται να κάνει κάποια προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως εκμισθωτής και τις αντιμετωπίζει λογιστικά εφαρμόζοντας το παρόν Πρότυπο από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- Γ15 Ο ενδιάμεσος εκμισθωτής:
- επανεκτιμά τις υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και συνεχίζουν να είναι ενεργές κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, προκειμένου να καθορίσει εάν κάθε υπομίσθωση θα πρέπει να καταταχθεί ως λειτουργική μίσθωση ή ως χρηματοδοτική μίσθωση σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. Ο ενδιάμεσος εκμισθωτής διενεργεί την εκτίμηση κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής βάσει των υπολειπόμενων συμβατικών όρων και προϋποθέσεων της κύριας μίσθωσης και της υπομίσθωσης κατά την εν λόγω ημερομηνία.
 - όσον αφορά υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 αλλά ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, αντιμετωπίζει λογιστικά την υπομίσθωση ως νέα χρηματοδοτική μίσθωση η οποία συνάφθηκε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης προγενέστερες από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής

- Γ16 Η οικονομική οντότητα δεν επανεκτιμά τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες συνάφθηκαν πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση.
- Γ17 Εάν, εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17, μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπιζόταν λογιστικά ως πώληση και χρηματοδοτική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:
- αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη χρηματοδοτική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
 - συνεχίζει να αποσβένει τυχόν κέρδος από την πώληση καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
- Γ18 Εάν, εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17, η συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπιζόταν λογιστικά ως πώληση και λειτουργική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:
- αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη λειτουργική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
 - προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης της επαναμίσθωσης για τυχόν αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημιές, που σχετίζονται με όρους οι οποίοι δεν είναι αντιπροσωπευτικοί της αγοράς, και τα οποία είχαν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής·

Ποσά τα οποία είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί αναφορικά με συνενώσεις επιχειρήσεων

- Γ19 Εάν ο μισθωτής έχει προηγουμένως αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* που συνδέεται με ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους μιας λειτουργικής μίσθωσης η οποία αποκτήθηκε στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων, ο μισθωτής παύει να αναγνωρίζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και προσαρμόζει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά το αντίστοιχο ποσό την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

- Γ20 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο, αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, οποιαδήποτε παραπομπή του παρόντος Προτύπου στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Γ21 Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τα ακόλουθα Πρότυπα και Διερμηνείες:
- ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*
 - ΕΔΔΠΧΑ 4 *Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση*
 - ΜΕΔ-15 *Λειτουργικές μισθώσεις—Κίνητρα*· και
 - ΜΕΔ-27 *Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης*.

Προσάρτημα Δ

Τροποποιήσεις σε άλλα Πρότυπα

Στο παρόν προσάρτημα ορίζονται οι τροποποιήσεις σε άλλα Πρότυπα λόγω της έκδοσης του παρόντος Προτύπου από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παρούσες τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για προγενέστερη περίοδο, οι παρούσες τροποποιήσεις εφαρμόζονται επίσης για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

Οι οικονομικές οντότητες δεν επιτρέπεται να εφαρμόσουν το ΔΠΧΑ 16 πριν εφαρμόσουν το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες (βλέπε παράγραφο Γ1).

Ως εκ τούτου, για τα Πρότυπα που ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016, οι τροποποιήσεις στο παρόν προσάρτημα παρουσιάζονται βάσει του κειμένου των εν λόγω Προτύπων που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 2016, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15. Το κείμενο των εν λόγω Προτύπων στο παρόν προσάρτημα δεν περιλαμβάνει οποιεσδήποτε άλλες τροποποιήσεις οι οποίες δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016.

Για τα Πρότυπα που δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016, οι τροποποιήσεις στο παρόν προσάρτημα παρουσιάζονται βάσει του κειμένου της αρχικής δημοσίευσης του εκάστοτε Προτύπου, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15. Το κείμενο των εν λόγω Προτύπων στο παρόν προσάρτημα δεν περιλαμβάνει οποιεσδήποτε άλλες τροποποιήσεις οι οποίες δεν ήταν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2016.

ΔΠΧΑ 1 Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τροποποιείται η παράγραφος 30 και προστίθεται η παράγραφος 39KH.

Η χρήση της εύλογης αξίας ως τεκμαιρόμενου κόστους

30. Εάν, στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης της, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την εύλογη αξία ως τεκμαιρόμενο κόστος για ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων, μια επένδυση σε ακίνητα, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή ένα περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης (βλέπε παραγράφους Δ5 και Δ7), στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ θα γνωστοποιούνται για κάθε κονδύλιο της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ:

α) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

39KH Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 30, Γ4, Δ1, Δ7, Δ8B και Δ9, διαγράφηκε η παράγραφος Δ9A και προστέθηκαν οι παράγραφοι Δ9B–Δ9E. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Τροποποιείται η παράγραφος Γ4.

Εξαιρέσεις για συνενώσεις επιχειρήσεων

...

Γ4 Αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 αναδρομικά σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων, τούτο συνεπάγεται τα ακόλουθα για την εν λόγω συνένωση επιχειρήσεων:

α) ...

στ) Αν περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε ή υποχρέωση που αναλήφθηκε σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων δεν είχε αναγνωριστεί σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, το τεκμαιρόμενο κόστος στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν είναι μηδενικό. Αντίθετως, ο αποκτών το αναγνωρίζει και το επιμετρά στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης του στη βάση που θα απαιτούσαν τα ΔΠΧΑ στην κατάσταση οικονομικής θέσης του αποκτώμενου. Για επεξήγηση: Αν ο αποκτών, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, δεν είχε κεφαλαιοποιήσει μισθώσεις που αποκτήθηκαν σε παρελθούσα συνένωση

επιχειρήσεων στην οποία ο αποκτών ήταν μισθωτής, κεφαλαιοποιεί τις εν λόγω μισθώσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, όπως το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις θα απαιτούσε να κάνει ο αποκτώμενος στην κατάσταση οικονομικής θέσης του σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Ομοίως, εάν σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ ο αποκτών δεν είχε αναγνωρίσει ενδεχόμενη υποχρέωση που συνεχίζει να υφίσταται κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ο αποκτών αναγνωρίζει την εν λόγω ενδεχόμενη υποχρέωση κατά την ημερομηνία εκείνη εκτός εάν το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* θα απαγόρευε την αναγνώρισή της στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου. Αντιστρόφως, εάν, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση είχε συναθροισθεί στο κονδύλιο της υπεραξίας αλλά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 θα αναγνωριζόταν ως διακεκριμένο στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση παραμένει ως συστατικό στοιχείο της υπεραξίας εκτός αν τα ΔΠΧΑ θα απαιτούσαν την αναγνώρισή του στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου.

ζ) ...

Στο προσάρτημα Δ τροποποιούνται οι παράγραφοι Δ1, Δ7, Δ8B και Δ9. Η παράγραφος Δ9A διαγράφεται. Προστίθενται οι παράγραφοι Δ9B-Δ9E.

Εξαιρέσεις από άλλα ΔΠΧΑ

...

Δ1 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες εξαιρέσεις:

α) ...

δ) μισθώσεις (παράγραφοι Δ9 και Δ9B-Δ9E),

...

Τεκμαιρόμενο κόστος

...

Δ7 Οι επιλογές των παραγράφων Δ5 και Δ6 εφαρμόζονται και σε:

α) επενδύσεις σε ακίνητα, αν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*,

αα) περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης (ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις), και

β) ...

...

Δ8B Ορισμένες οικονομικές οντότητες κατέχουν στοιχεία ενσώματων παγίων, περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, ή χρησιμοποιήθηκαν στο παρελθόν, σε δραστηριότητες των οποίων οι τιμές υπόκεινται σε ρύθμιση. Η λογιστική αξία των εν λόγω στοιχείων μπορεί να περιλαμβάνει ποσά που καθορίστηκαν βάσει προηγούμενων ΓΠΛΑ αλλά δεν είναι κατάλληλα για κεφαλαιοποίηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Εάν συμβαίνει αυτό, ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει την προηγούμενη λογιστική αξία βάσει των ΓΠΛΑ ενός τέτοιου στοιχείου κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ ως τεκμαιρόμενο κόστος. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει αυτή την εξαίρεση σε ένα στοιχείο, δεν χρειάζεται να την εφαρμόσει σε όλα τα στοιχεία. Κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, μια οντότητα εξετάζει για απομείωση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 κάθε στοιχείο για το οποίο χρησιμοποιείται η εξαίρεση αυτή. Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, οι δραστηριότητες υπόκεινται σε ρύθμιση τιμών εφόσον διέπονται από πλαίσιο διαμόρφωσης των τιμών που μπορούν να χρεωθούν στους πελάτες για αγαθά ή υπηρεσίες και το εν λόγω πλαίσιο υπόκειται στην εποπτεία και/ή έγκριση ρυθμιστικής αρχής τιμών (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 14 *Ρυθμιζόμενοι αναβαλλόμενοι λογαριασμοί*).

Μισθώσεις

Δ9 Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να αξιολογήσει αν μια σύμβαση που υφίσταται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ εμπεριέχει μίσθωση εφαρμόζοντας τις παραγράφους 9-11 του ΔΠΧΑ 16 βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υπάρχουν κατά την ημερομηνία εκείνη.

Δ9A [Διαγράφηκε]

Δ9B Όταν ένας υιοθετών για πρώτη φορά που είναι μισθωτής αναγνωρίζει υποχρεώσεις από μισθώσεις και περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης, μπορεί να υιοθετήσει την ακόλουθη προσέγγιση για όλες τις μισθώσεις του (σύμφωνα με τις πρακτικές λύσεις που περιγράφονται στην παράγραφο Δ9Δ):

α) να επιμετρά μια υποχρέωση από μίσθωση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Ο μισθωτής που υιοθετεί αυτή την προσέγγιση επιμετρά την εν λόγω υποχρέωση από μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων (βλέπε παράγραφο Δ9E), προεξοφλημένη με βάση το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού (βλέπε παράγραφο Δ9E) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

- β) να επιμετρά ένα περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Ο μισθωτής επιλέγει, ανά μίσθωση, να επιμετρά το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης είτε:
- i) στη λογιστική του αξία, όπως εάν είχε εφαρμοστεί το ΔΧΠΑ 16 από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου (βλέπε παράγραφο Δ9Ε), αλλά προεξοφλημένη με βάση το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ· είτε
 - ii) σε ποσό ίσο με την υποχρέωση από μίσθωση, κατόπιν αναπροσαρμογής με βάση το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δουλευμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση η οποία αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- γ) να εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 σε περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- Δ9Γ Κατά παρέκκλιση των απαιτήσεων της παραγράφου Δ9Β, ένας υιοθετών για πρώτη φορά που είναι μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ για τις μισθώσεις που εμπίπτουν στον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 και επιμετρώνται με βάση τη μέθοδο εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40, από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- Δ9Δ Ένας υιοθετών για πρώτη φορά που είναι μισθωτής δύναται να προβεί σε μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες ενέργειες κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, τις οποίες εφαρμόζει ανά μίσθωση:
- α) να εφαρμόζει ενιαίο προεξοφλητικό επιτόκιο σε χαρτοφυλάκιο μισθώσεων με ευλόγως παρόμοια χαρακτηριστικά (για παράδειγμα, παρόμοια υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης για παρόμοια κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον).
 - β) να επιλέγει να μην εφαρμόζει τις απαιτήσεις της παραγράφου Δ9Β σε μισθώσεις για τις οποίες η διάρκεια μίσθωσης (βλέπε παράγραφο Δ9Ε) λήγει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά (συμπεριλαμβανομένης της γνωστοποίησης πληροφοριών για) τις εν λόγω μισθώσεις όπως εάν επρόκειτο για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ΔΠΧΑ 16.
 - γ) να επιλέγει να μην εφαρμόζει τις απαιτήσεις της παραγράφου Δ9Β σε μισθώσεις για τις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β3-Β8 του ΔΠΧΑ 16). Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά (συμπεριλαμβανομένης της γνωστοποίησης πληροφοριών για) τις εν λόγω μισθώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ΔΠΧΑ 16.
 - δ) να εξαιρεί τις αρχικές άμεσες δαπάνες (βλέπε παράγραφο Δ9Ε) από την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
 - ε) να χρησιμοποιεί εκ των υστέρων αποκτηθείσα γνώση, όπως για παράδειγμα κατά τον καθορισμό της διάρκειας μίσθωσης, εάν η σύμβαση παρέχει δυνατότητα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης.
- Δ9Ε Οι όροι «μισθώματα», «μισθωτής», «διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή», «ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου», «αρχικές άμεσες δαπάνες» και «διάρκεια μίσθωσης» ορίζονται στο ΔΠΧΑ 16 και χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με την ίδια σημασία.

ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 14 και 17 και προστίθενται οι παράγραφοι 28Α και 28Β και ο αντίστοιχος τίτλος τους, καθώς και η παράγραφος 67Γ.

Όροι αναγνώρισης

...

14. Οι παράγραφοι Β31-Β40 παρέχουν οδηγίες για την αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι παράγραφοι 22-28Β καθορίζουν τους τύπους αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που περιλαμβάνουν στοιχεία για τα οποία το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει ορισμένες εξαιρέσεις όσον αφορά την αρχή και τους όρους αναγνώρισης.

Κατάταξη ή προσδιορισμός αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και αναληφθεισών υποχρεώσεων κατά τη συνένωση επιχειρήσεων

...

17. Το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει δύο εξαιρέσεις της αρχής που αναφέρεται στην παράγραφο 15:
- α) την κατάταξη μιας σύμβασης μίσθωσης στην οποία ο αποκτώμενος είναι ο εκμισθωτής είτε ως λειτουργική μίσθωση είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις και
 - β) ...
- Μισθώσεις στις οποίες ο αποκτώμενος είναι ο μισθωτής
- 28Α Ο αποκτών αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και υποχρεώσεις από μισθώσεις που προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 όπου ο αποκτών είναι ο μισθωτής. Ο αποκτών δεν υποχρεούται να αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και υποχρεώσεις από μισθώσεις στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- α) μισθώσεις για τις οποίες η διάρκεια μίσθωσης (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 16) εκπνέει εντός 12 μηνών από την ημερομηνία απόκτησης· ή
 - β) μισθώσεις για τις οποίες το υποκείμενο στοιχείο ενεργητικού έχει χαμηλή αξία (όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β3–Β8 του ΔΠΧΑ 16).
- 28Β Ο αποκτών επιμετρά την υποχρέωση από μίσθωση στην παρούσα αξία των υπολειπόμενων μισθωμάτων (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 16) όπως εάν η αποκτηθείσα μίσθωση αποτελούσε νέα μίσθωση κατά την ημερομηνία απόκτησης. Ο αποκτών επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο ίδιο ποσό με την υποχρέωση από μίσθωση, αναπροσαρμοσμένο ώστε να αντανάκλα τους ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους της μίσθωσης σε σύγκριση με τους όρους της αγοράς.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

...

- 64Γ Με το ΔΠΧΑ 16, που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 14, 17, Β32 και Β42, διαγράφηκαν οι παράγραφοι Β28–Β30 και ο αντίστοιχος τίτλος τους και προστέθηκαν οι παράγραφοι 28Α–28Β και ο αντίστοιχος τίτλος τους. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στο προσάρτημα Β διαγράφονται οι παράγραφοι Β28–Β30 και ο αντίστοιχος τίτλος τους και τροποποιούνται οι παράγραφοι Β32 και Β42.

Β28 [Διαγράφηκε]

Β29 [Διαγράφηκε]

Β30 [Διαγράφηκε]

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

...

- Β32 Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που πληροί το συμβατικό-νομικό κριτήριο αναγνωρίζεται ακόμα και αν το περιουσιακό στοιχείο δεν μεταβιβάζεται ή διαχωρίζεται από τον αποκτώμενο ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις. Για παράδειγμα:
- α) [διαγράφηκε]
 - β) ...

Περιουσιακά στοιχεία που εξαρτώνται από λειτουργικές μισθώσεις όπου ο αποκτώμενος είναι ο εκμισθωτής

- Β42 Στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα κτίριο ή δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που τελεί υπό λειτουργική μίσθωση στην οποία ο αποκτώμενος είναι ο εκμισθωτής, ο αποκτών λαμβάνει υπόψη τους όρους της μίσθωσης. Ο αποκτών δεν αναγνωρίζει χωριστό περιουσιακό στοιχείο ή χωριστή υποχρέωση εάν οι όροι μιας λειτουργικής μίσθωσης είναι είτε ευνοϊκοί είτε μη ευνοϊκοί σε σύγκριση με τους όρους της αγοράς.

ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια

Η παράγραφος 4, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15, τροποποιείται και προστίθεται η παράγραφος 41Θ:

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

...

4. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε:
- α) ...
 - β) συμβατικά δικαιώματα ή συμβατικές δεσμεύσεις που εξαρτώνται από τη μελλοντική χρήση, ή το μελλοντικό δικαίωμα χρήσης, ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου (για παράδειγμα, κάποιες αμοιβές παραχώρησης δικαιώματος, δικαιώματα, κυμαινόμενα μισθώματα και παρόμοια στοιχεία), καθώς και η εγγύηση υπολειμματικής αξίας ενός μισθωτή που ενσωματώνεται σε μια μίσθωση (βλέπε ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες και ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία).
 - δ) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

- 41Θ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις

Τροποποιείται η παράγραφος 29 και προστίθεται η παράγραφος 44Γ.

Εύλογη αξία

...

29. Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας:
- α) ...
 - β) για επένδυση σε συμμετοχικούς τίτλους για τους οποίους δεν υπάρχουν επίσημες χρηματιστηριακές τιμές σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) ή σε παράγωγα συνδεδεμένα με τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους, η οποία επιμετράται στο κόστος βάσει του ΔΛΠ 39 διότι η εύλογη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα με άλλο τρόπο· ή
 - γ) για μια σύμβαση που περιλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 4), εάν η εύλογη αξία του εν λόγω χαρακτηριστικού δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία· ή
 - δ) για υποχρεώσεις από μισθώσεις.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

- 44Γ Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 29 και Β11Δ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στο προσάρτημα Β τροποποιείται η παράγραφος Β11Δ.

Γνωστοποίηση ποσοτικών στοιχείων για τον κίνδυνο ρευστότητας (παράγραφος 34 στοιχείο α) και παράγραφος 39 στοιχεία α) και β))

...

- Β11Δ Τα συμβατικά ποσά που γνωστοποιούνται στις αναλύσεις ληκτότητας, όπως απαιτείται στην παράγραφο 39 στοιχεία α) και β), είναι οι συμβατικές μη προεξοφλημένες ταμειακές ροές, για παράδειγμα:
- α) ακαθάριστες υποχρεώσεις από μισθώσεις (πριν από την αφαίρεση των χρηματοδοτικών επιβαρύνσεων)
 - β) ...

ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 2.1 και 5.5.15 και προστίθεται η παράγραφος 7.1.5.

Κεφάλαιο 2 Πεδίο εφαρμογής

2.1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:

α) ...

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις. Ωστόσο:

i) απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις (ήτοι καθαρές επενδύσεις σε χρηματοδοτικές μισθώσεις) και απαιτήσεις από λειτουργικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης και την απομείωση·

ii) υποχρεώσεις από μισθώσεις οι οποίες αναγνωρίζονται από μισθωτή υπόκεινται στις απαιτήσεις της παραγράφου 3.3.1 του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης· και

iii) παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν τα ενσωματωμένα παράγωγα·

γ) ...

Απλοποιημένη προσέγγιση για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα

5.5.15. Παρά τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 5.5.3 και 5.5.5, μια οικονομική οντότητα επιμετρά πάντοτε την πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για:

α) ...

β) απαιτήσεις από μισθώματα που προκύπτουν από συναλλαγές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει ως λογιστική πολιτική την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Η εν λόγω λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε όλες τις απαιτήσεις από μισθώματα αλλά μπορεί να εφαρμοστεί χωριστά σε χρηματοοικονομικές και λειτουργικές απαιτήσεις από μισθώματα.

...

7.1 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

7.1.5. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 και B5.5.46. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στο προσάρτημα Β, τροποποιούνται οι παράγραφοι B4.3.8, B5.5.34 και B5.5.46.

Ενσωματωμένα παράγωγα (ενότητα 4.3)

...

B4.3.8 Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παράγωγου είναι στενά συνδεδεμένα προς τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου στα παραδείγματα που ακολουθούν. Στα παραδείγματα αυτά, η οικονομική οντότητα δεν αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο.

α) ...

στ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε κύρια σύμβαση μίσθωσης συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εάν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι i) ένας δείκτης συνδεδεμένος με τον πληθωρισμό, όπως για παράδειγμα ένας δείκτης μισθωμάτων συνδεδεμένος με τον δείκτη τιμών καταναλωτή (εφόσον η μίσθωση δεν υπόκειται σε μόχλευση και ο δείκτης συνδέεται με τον πληθωρισμό του οικονομικού περιβάλλοντος της οικονομικής οντότητας), ii) κυμαινόμενα μισθώματα βασισμένα στο ύψος των σχετικών πωλήσεων και iii) κυμαινόμενα μισθώματα βασισμένα σε κυμαινόμενα επιτόκια.

ζ) ...

Αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες

...

B5.5.34 Κατά την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας για απαίτηση από μίσθωση, οι ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών πρέπει να συνάδουν με τις ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της απαίτησης από μίσθωμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις.

...

Διαχρονική αξία του χρήματος

...

B5.5.46 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από απαιτήσεις από μισθώματα προεξοφλούνται με τη χρήση του ίδιου προεξοφλητικού επιτοκίου που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της απαίτησης από μίσθωμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

...

ΔΠΧΑ 13 Επιμέτρηση εύλογης αξίας

Τροποποιείται η παράγραφος 6.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

...

6. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης και γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν ισχύουν για τα εξής:
- α) ...
 - β) συναλλαγές μίσθωσης που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις και
 - γ) ...

Στο προσάρτημα Γ προστίθεται η παράγραφος Γ6.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

...

Γ6 Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 5 και 97.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

5. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε όλες τις συμβάσεις με πελάτες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:
- α) συμβάσεις μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις·
 - β) ...

Δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης

...

97. Οι δαπάνες που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση (ή μια ειδική αναμενόμενη σύμβαση) περιλαμβάνουν οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:
- α) ...

γ) επιμερισμοί κόστους που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή με τις δραστηριότητες της σύμβασης (για παράδειγμα, κόστος διαχείρισης και επίβλεψης σύμβασης, ασφάλισης και απόσβεσης των εργαλείων, του εξοπλισμού και των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης που χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση της σύμβασης)·

δ) ...

Στο προσάρτημα Β τροποποιούνται οι παράγραφοι Β66 και Β70.

Προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς

B66 Εάν η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση ή το δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου (προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς), ο πελάτης δεν αποκτά έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου, επειδή ο πελάτης υπόκειται σε περιορισμούς ως προς τη δυνατότητά του να ορίσει τη χρήση, ή να αποκομίσει ουσιαδώς όλα τα υπολειπόμενα οφέλη, του περιουσιακού στοιχείου, παρόλο που ο πελάτης ενδέχεται να έχει στη φυσική κατοχή του το περιουσιακό στοιχείο. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη σύμβαση με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:

α) ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, εάν η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό μικρότερο από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης. Εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· ή

β) ...

Δικαίωμα πώλησης

B70 Εάν η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη (δικαίωμα πώλησης) σε τιμή χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του. Η άσκηση του δικαιώματος από πλευράς του πελάτη έχει ως αποτέλεσμα ο πελάτης ουσιαστικά να καταβάλει στην οικονομική οντότητα αντάλλαγμα για το δικαίωμα χρήσης του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου για μια χρονική περίοδο. Επομένως, εάν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως μίσθωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, εκτός εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης. Εάν η σύμβαση αποτελεί μέρος συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

...

Στο προσάρτημα Γ προστίθεται η παράγραφος Γ1Α.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

Γ1Α Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 97, Β66 και Β70. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΔΔΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Τροποποιείται η παράγραφος 123 και προστίθεται η παράγραφος 139ΙΖ.

Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών

...

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

α) ...

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

γ) ...

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

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

ΔΛΠ 2 Αποθέματα

Τροποποιείται η παράγραφος 12 και προστίθεται η παράγραφος 40Z.

Κόστος μεταποίησης

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

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

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

ΔΛΠ 7 Κατάσταση των ταμειακών ροών

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 17 και 44 και προστίθεται η παράγραφος 59.

Χρηματοδοτικές δραστηριότητες

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

α) ...

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

ΜΗ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

...

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

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

β) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

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

ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος

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

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

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

α) ...

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

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

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

α) ...

Προστίθεται η παράγραφος 98Z.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 98Z Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 20. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια

Οι παράγραφοι 4 και 27 διαγράφονται, οι παράγραφοι 5, 10, 44 και 68 τροποποιούνται, η παράγραφος 69, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15 τροποποιείται, και προστίθεται η παράγραφος 81B.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

...

4. [Διαγράφηκε]

5. Οι οικονομικές οντότητες που χρησιμοποιούν τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*, χρησιμοποιούν τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου για τις επενδύσεις σε ιδιότητα ακίνητα.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

...

10. Σύμφωνα με αυτή την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά όλες τις δαπάνες των ενσώματων παγίων όταν αυτές πραγματοποιούνται. Στις εν λόγω δαπάνες συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή κατασκευή στοιχείου των ενσώματων παγίων και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους αυτού ή τη συντήρησή του. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων δύναται να περιλαμβάνει δαπάνες που πραγματοποιούνται σε σχέση με μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων για την κατασκευή, τη συμπλήρωση ή την αντικατάσταση μέρους αυτού ή τη συντήρηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, όπως η απόσβεση περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης.

Επιμέτρηση του κόστους

...

27. [Διαγράφηκε].

...

Απόσβεση

...

44. Η οικονομική οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά το πλαίσιο και οι μηχανές ενός αεροσκάφους. Ομοίως, εάν μια οικονομική οντότητα αποκτήσει ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία λόγω λειτουργικής μίσθωσης στην οποία είναι ο εκμισθωτής, μπορεί να αρμόζει να αποσβέσει ξεχωριστά τα ποσά που αντικατοπτρίζονται στο κόστος αυτού του στοιχείου που αποδίδονται σε ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους εκμίσθωσης σε σχέση με τις τιμές της αγοράς.

...

ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

...

68. Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων όταν το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις απαιτεί διαφορετική αντιμετώπιση σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης*). Τα κέρδη δεν αναγνωρίζονται ως έσοδα.

...

69. Η διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. διά της πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Η ημερομηνία διάθεσης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω στοιχείου, σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15. Το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 811B Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 4 και 27 και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 10, 44 και 68–69. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

Τροποποιείται η παράγραφος 16 και προστίθεται η παράγραφος 60ΙΑ.

Χρηματικά στοιχεία

16. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης (ή η δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορίσιμου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: συντάξεις και άλλες

παροχές σε εργαζομένους καταβλητέες σε μετρητά, προβλέψεις που διακανονίζονται σε μετρητά, υποχρεώσεις από μισθώσεις και καταβολές μερισμάτων σε μετρητά που αναγνωρίζονται ως υποχρέωση. Ομοίως, συμβόλαιο λήψης (ή παράδοσης) μεταβλητού αριθμού ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας ή μεταβλητής ποσότητας των περιουσιακών στοιχείων, όπου η εύλογη αξία που θα ληφθεί (ή θα παραδοθεί) ισοδυναμεί με σταθερό ή προσδιορισμένο αριθμό νομισματικών μονάδων, αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Αντιθέτως, το βασικό χαρακτηριστικό ενός μη χρηματικού στοιχείου είναι η απουσία δικαιώματος λήψης (ή δέσμευσης παράδοσης) σταθερού ή προσδιορισμένου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: ποσά που προπληρώνονται για αγαθά και υπηρεσίες, υπεραξία, άυλα περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, ενσώματα πάγια, περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης, και προβλέψεις που πρόκειται να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματικού στοιχείου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

601Α Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 16. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού

Τροποποιείται η παράγραφος 6 και προστίθεται η παράγραφος 29Γ.

ΟΡΙΣΜΟΙ

...

6. Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

α) ...

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

ε) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

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

ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

Προστίθεται η παράγραφος 97ΙΘ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

97ΙΘ Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι ΟΕ9 και ΟΕ10. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στις οδηγίες εφαρμογής τροποποιούνται οι παράγραφοι ΟΕ9 και ΟΕ10.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

...

ΟΕ9 Μια μίσθωση κατά κανόνα δημιουργεί δικαίωμα του εκμισθωτή να εισπράττει, και υποχρέωση του μισθωτή να καταβάλλει, σειρά πληρωμών που είναι ουσιαστικά οι ίδιες όπως τα τοκοχρεολύσια μιας συμφωνίας δανείου. Ο εκμισθωτής λογιστικοποιεί την επένδυσή του με το εισπρακτέο ποσό βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης και όχι με το ίδιο το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που αποτελεί αντικείμενο της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Συνεπώς, ο εκμισθωτής λογίζει τη χρηματοδοτική μίσθωση ως χρηματοοικονομικό μέσο. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, ο εκμισθωτής

δεν αναγνωρίζει το δικαίωμά του να εισπράττει μισθώματα στο πλαίσιο λειτουργικής μίσθωσης. Ο εκμισθωτής συνεχίζει να λογιστικοποιεί το ίδιο το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο και όχι κάποιο ποσό εισπρακτέο στο μέλλον βάσει της σύμβασης. Ως εκ τούτου, ο εκμισθωτής δεν λογίζει μια λειτουργική μίσθωση ως χρηματοοικονομικό μέσο, εκτός σε ό,τι αφορά τις επιμέρους πληρωμές που οφείλονται και είναι απαιτητές από τον μισθωτή.

ΟΕ10. Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα, ενσώματα πάγια), τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας και σήματα) δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η κατοχή τέτοιων ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης και άυλων περιουσιακών στοιχείων δημιουργεί προϋποθέσεις εισροής μετρητών ή δημιουργίας άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά όχι και το άμεσο δικαίωμα εισπραξης μετρητών ή λήψης άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

...

ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Τροποποιείται η παράγραφος 5 και προστίθεται η παράγραφος 102.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

...

5. Όταν ένα άλλο Πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο, αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, ορισμένοι τύποι προβλέψεων εξετάζονται στα Πρότυπα σχετικά με:

α) ...

γ) μισθώσεις (βλέπε ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις). Ωστόσο, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οποιαδήποτε μίσθωση η οποία καθίσταται επαχθής πριν από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 16. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται επίσης για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις και μισθώσεις για τις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ΔΠΧΑ 16 και οι οποίες έχουν καταστεί επαχθείς.

δ) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

102. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Οι παράγραφοι 3, 6 και 113 τροποποιούνται, η παράγραφος 114, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15, τροποποιείται, και προστίθεται η παράγραφος 130B.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

...

3. Εάν ένα άλλο Πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό ενός ειδικού τύπου άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) ...

γ) μισθώσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις.

δ) ...

6. Δικαιώματα που κατέχει ο μισθωτής βάσει συμβάσεων παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου και εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16.

...

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

...

113. Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται (εκτός αν το ΔΠΧΑ 16 απαιτεί διαφορετικά σε συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης). Τα κέρδη δεν αναγνωρίζονται ως έσοδα.
114. Η διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. διά της πώλησης, της σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή της δωρεάς). Η ημερομηνία διάθεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες. Το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 130IB Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 6, 113 και 114. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

Η παράγραφος 2 τροποποιείται και η παράγραφος 103KB προστίθεται για οικονομικές οντότητες οι οποίες δεν έχουν υιοθετήσει το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα. Το ΔΛΠ 39 δεν τροποποιείται για οικονομικές οντότητες οι οποίες έχουν υιοθετήσει το ΔΠΧΑ 9.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:
- α) ...
- β) δικαιώματα και δεσμεύσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις. Ωστόσο:
- i) απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις (ήτοι καθαρές επενδύσεις σε χρηματοδοτικές μισθώσεις) και απαιτήσεις από λειτουργικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης και την απομείωση (βλέπε παραγράφους 15–37, 58, 59, 63–65 και το προσάρτημα Α παράγραφοι ΟΕ36–ΟΕ52 και ΟΕ84–ΟΕ93).
- ii) υποχρεώσεις από μισθώσεις οι οποίες αναγνωρίζονται από μισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις της παραγράφου 39 του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης· και
- iii) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

- 103KB Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2 και ΟΕ33. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

Στις οδηγίες εφαρμογής, η παράγραφος ΟΕ33 τροποποιείται για οικονομικές οντότητες οι οποίες δεν έχουν υιοθετήσει το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα. Οι οδηγίες εφαρμογής δεν τροποποιούνται για οικονομικές οντότητες οι οποίες έχουν υιοθετήσει το ΔΠΧΑ 9.

ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 10–13)

...

- ΟΕ33. Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παραγώγου είναι στενά συνδεδεμένα προς τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου στα παραδείγματα που ακολουθούν. Στα παραδείγματα αυτά, η οικονομική οντότητα δεν αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο διακεκριμένα από το κύριο συμβόλαιο.
- α) ...

στ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο σε κύρια σύμβαση μίσθωσης συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εάν το ενσωματωμένο παράγωγο είναι i) ένας δείκτης συνδεδεμένος με τον πληθωρισμό, όπως για παράδειγμα ένας δείκτης μισθωμάτων συνδεδεμένος με τον δείκτη τιμών καταναλωτή (εφόσον η μίσθωση δεν υπόκειται σε μόχλευση και ο δείκτης συνδέεται με τον πληθωρισμό του οικονομικού περιβάλλοντος της οικονομικής οντότητας), ii) κυμαινόμενα μισθώματα βασιζόμενα στο ύψος των σχετικών πωλήσεων και iii) κυμαινόμενα μισθώματα βασιζόμενα σε κυμαινόμενα επιτόκια.

ζ) ...

ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα

Δεδομένων των εκτεταμένων αλλαγών στο ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*, το πλήρες κείμενο του εν λόγω Προτύπου με τις προτεινόμενες αλλαγές σε αυτό παρατίθεται στο τέλος του προσαρτήματος Δ.

ΔΛΠ 41 Γεωργία

Τροποποιείται η παράγραφος 2 και προστίθεται η παράγραφος 64.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

...

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) ...

ε) περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία απορρέουν από μίσθωση γης που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*).

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

64. Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

ΕΔΔΠΧΑ 1 Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις

Τροποποιείται η παράγραφος των παραπομπών.

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*

— ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)

— ...

Τροποποιείται η παράγραφος 2 και προστίθεται η παράγραφος 9B.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται σε μεταβολές στην επιμέτρηση κάθε υφιστάμενης υποχρέωσης παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης που:

α) αναγνωρίζεται ως μέρος του κόστους ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή ως μέρος του κόστους περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16· και

β) ...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

9B Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

ΕΔΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

Τροποποιείται η παράγραφος των παραπομπών.

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ...

— ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

— ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις

— ...

— ...

— ...

Προστίθεται η παράγραφος 28ΣΤ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

28ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος ΟΕ8 και το προσάρτημα Β. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 16.

Στο προσάρτημα Α τροποποιείται η παράγραφος ΟΕ8.

Προσάρτημα Α

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 5)

...

ΟΕ8 Ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί την υποδομή που μπορεί να διαχωριστεί, όπως περιγράφεται στην παράγραφο ΟΕ7 στοιχείο α), ή τις εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την παροχή βοηθητικών υπηρεσιών που δεν υπόκεινται σε ρυθμίσεις, όπως περιγράφονται στην παράγραφο ΟΕ7 στοιχείο β). Και στις δύο περιπτώσεις, μπορεί στην ουσία να υπάρχει εκμίσθωση από την παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης· εάν συμβαίνει αυτό, ο λογιστικός χειρισμός γίνεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

ΜΕΔ-29 Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Γνωστοποιήσεις

Τροποποιείται η παράγραφος των παραπομπών.

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις

— ...

— ...

Τροποποιείται η παράγραφος 5.

ΘΕΜΑ

...

5. Ορισμένες πτυχές και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με ορισμένες συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ήδη διέπονται από υφιστάμενα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (π.χ. το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται στην απόκτηση ενσώματων πάγιων στοιχείων, το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται σε μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων και το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται στην απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων). Ωστόσο, μια συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορεί να περιλαμβάνει εκτελεστικές συμβάσεις που δεν καλύπτονται από Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, εκτός εάν πρόκειται για επαχθείς συμβάσεις, περίπτωση κατά την οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 37. Συνεπώς, η παρούσα Διερμηνεία εφαρμόζεται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τις συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.

Τροποποιείται η παράγραφος σχετικά με την ημερομηνία έναρξης ισχύος.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις των παραγράφων 6 στοιχείο ε) και 6Α για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2008 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΕΔΔΠΧΠ 12 για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

ΜΕΔ-32 Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τόπου

Τροποποιείται η παράγραφος των παραπομπών.

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

— ...

— ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

— ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις

— ...

Η παράγραφος 6, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15, τροποποιείται.

ΘΕΜΑ

...

6. Το ΔΛΠ 38 δεν εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια οικονομική οντότητα με σκοπό την πώλησή τους κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της (βλέπε ΔΛΠ 2 και ΔΠΧΑ 15) ή σε μισθώσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16. Συνεπώς, η παρούσα Διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την ανάπτυξη ή τη λειτουργία δικτυακού τόπου (ή λογισμικού δικτυακού τόπου) που προορίζεται για πώληση σε άλλη οικονομική οντότητα ή που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

Τροποποιείται η παράγραφος σχετικά με την ημερομηνία έναρξης ισχύος.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η ενότητα «Παραπομπές» και η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση.

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

ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα

Δεδομένων των εκτεταμένων αλλαγών στο ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα, το πλήρες κείμενο του εν λόγω Προτύπου, όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 15, με τις προτεινόμενες αλλαγές σε αυτό παρατίθεται κατωτέρω.

Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40

Επενδύσεις σε ακίνητα

ΣΚΟΠΟΣ

1. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα.
3. [Διαγράφηκε]
4. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:
 - α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία και ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια) και
 - β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και παρόμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

Κόστος είναι τα μετρητά ή τα ταμειακά ισοδύναμα που καταβάλλονται ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που παραχωρείται για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου κατά τον χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του ή, κατά περίπτωση, το ποσό που αποδίδεται στο εν λόγω περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική του αναγνώριση σύμφωνα με τις ειδικές απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ, π.χ. του ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

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

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτίρια —ή μέρη κτιρίων— ή και τα δύο) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης) για την είσπραξη μισθωμάτων ή την αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή αμφότερα, παρά για:

- α) χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή
- β) πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης) για χρήση στην παραγωγή ή την προμήθεια αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΩΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ Η ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

6. [Διαγράφηκε]
7. Μια επένδυση σε ακίνητα κατέχεται με σκοπό την είσπραξη ενοικίων ή την αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή αμφότερα. Συνεπώς, μια επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμειακές ροές, σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η οικονομική οντότητα. Αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Η παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (ή η χρήση του ακινήτου για διοικητικούς σκοπούς) δημιουργεί ταμειακές ροές που είναι αποδοτέες όχι μόνο στα ακίνητα, αλλά επίσης και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται στα ιδιόκτητα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα τα οποία κατέχει ο μισθωτής ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.
8. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα:
 - α) γη που κατέχεται για μακροπρόθεσμη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων παρά για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης·

- β) γη που κατέχεται για μελλοντική χρήση που είναι απροσδιόριστη επί του παρόντος (αν μια οικονομική οντότητα δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει τη γη είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, η γη θεωρείται ότι κατέχεται για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων).
- γ) κτίριο που ανήκει στην ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας (ή περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης που αφορά κτίριο το οποίο κατέχει η οικονομική οντότητα) και είναι μισθωμένο με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.
- δ) κτίριο που είναι κενό αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.
- ε) ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα.
9. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα στοιχείων που δεν αποτελούν επένδυση σε ακίνητα και συνεπώς βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος Προτύπου:
- α) ακίνητα που προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για τέτοια πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2 Αποθέματα), για παράδειγμα ακίνητα που αγοράστηκαν αποκλειστικά με την προοπτική να διατεθούν στο εγγύς μέλλον ή για αξιοποίηση και για επαναπώληση.
- β) [διαγράφηκε]
- γ) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (βλέπε ΔΛΠ 16 και ΔΠΧΑ 16) που περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική αξιοποίηση και μεταγενέστερη χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα από το αν οι εργαζόμενοι καταβάλλουν ενοίκιο κατά τα ισχύοντα στην αγορά) και ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη εν αναμονή διάθεσης.
- δ) [διαγράφηκε]
- ε) ακίνητα που μισθώνονται σε άλλη οικονομική οντότητα με χρηματοδοτική μίσθωση.
10. Ορισμένα ακίνητα περιλαμβάνουν ένα τμήμα που κατέχεται για είσπραξη μισθωμάτων ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων και ένα άλλο τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς. Εάν αυτά τα τμήματα μπορούν να πωληθούν χωριστά (ή να εκμισθωθούν χωριστά με χρηματοδοτική μίσθωση), η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί κάθε τμήμα χωριστά. Εάν τα τμήματα δεν μπορούν να πωληθούν χωριστά, το ακίνητο συνιστά επένδυση μόνον εάν ένα αμελητέο τμήμα του κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.
11. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Ένα τέτοιο ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά από την οικονομική οντότητα ως επένδυση σε ακίνητο εάν οι υπηρεσίες αποτελούν αμελητέο τμήμα της συνολικής συμφωνίας. Ένα παράδειγμα είναι όταν ο ιδιοκτήτης ενός κτιρίου γραφείων παρέχει υπηρεσίες φύλαξης και συντήρησης στους μισθωτές που χρησιμοποιούν το κτίριο.
12. Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι πιο ουσιώδεις. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα κατέχει και διαχειρίζεται ένα ξενοδοχείο, οι υπηρεσίες που παρέχονται στους πελάτες αποτελούν ουσιώδες στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Συνεπώς, ένα ξενοδοχείο που διαχειρίζεται ο ιδιοκτήτης είναι ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο και όχι επένδυση σε ακίνητα.
13. Ενδέχεται να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί αν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε ένα ακίνητο να μην μπορεί να χαρακτηριστεί ως επένδυση σε ακίνητα. Για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης ενός ξενοδοχείου μερικές φορές μεταβιβάζει ορισμένες ευθύνες σε τρίτους στο πλαίσιο σύμβασης διαχείρισης. Οι όροι μιας τέτοιας σύμβασης ποικίλλουν ευρέως. Από τη μία πλευρά, η θέση του ιδιοκτήτη μπορεί, ουσιαστικά, να είναι αυτή του παθητικού επενδυτή. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιοκτήτης μπορεί απλώς να έχει αναθέσει σε τρίτους τις καθημερινές λειτουργίες, αλλά να διατηρεί ουσιαστική έκθεση στη διακύμανση των ταμειακών ροών που δημιουργούνται από τη λειτουργία του ξενοδοχείου.
14. Χρειάζεται κρίση για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο μπορεί να χαρακτηριστεί ως επένδυση σε ακίνητα. Η οικονομική οντότητα αναπτύσσει κριτήρια ούτως ώστε να μπορεί να ασκήσει αυτήν την κρίση με συνέπεια και σύμφωνα με τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και με τις σχετικές οδηγίες των παραγράφων 7-13. Σύμφωνα με την παράγραφο 75 στοιχείο γ), η οικονομική οντότητα απαιτείται να γνωστοποιεί τα εν λόγω κριτήρια, όταν η ταξινόμηση είναι δύσκολη.

- 14A Χρειάζεται επίσης κρίση για να προσδιοριστεί κατά πόσον η απόκτηση επένδυσης σε ακίνητα αφορά απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων ή συνένωσης επιχειρήσεων στο πλαίσιο του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*. Για να προσδιοριστεί αν πρόκειται για συνένωση επιχειρήσεων, απαιτείται παραπομπή στο ΔΠΧΑ 3. Βάσει των παραγράφων 7-14 του παρόντος Προτύπου εξετάζεται αν το ακίνητο αποτελεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή επένδυση σε ακίνητα και όχι το αν η απόκτηση ακινήτου συνιστά συνένωση επιχειρήσεων όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Για να προσδιοριστεί αν μια συγκεκριμένη συναλλαγή πληροί τον ορισμό της συνένωσης επιχειρήσεων όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3 και περιλαμβάνει μια επένδυση σε ακίνητα όπως ορίζεται στο παρόν Πρότυπο, απαιτείται χωριστή εφαρμογή και των δύο Προτύπων.
15. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στη μητρική εταιρεία της ή άλλη θυγατρική και χρησιμοποιείται από τις ίδιες. Το ακίνητο δεν χαρακτηρίζεται ως επένδυση σε ακίνητα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γιατί θεωρείται ιδιοχρησιμοποιούμενο από την προοπτική του ομίλου. Όμως, από την προοπτική της ιδιοκτήτριας οικονομικής οντότητας, το ακίνητο συνιστά επένδυση αν πληροί τον ορισμό της παραγράφου 5. Συνεπώς, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητα.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

16. **Μια επένδυση σε ιδιότητα ακίνητα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:**
- α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
 - β) το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
17. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά κάθε δαπάνη των επενδύσεων σε ακίνητα κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται. Στις εν λόγω δαπάνες συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση της επένδυσης σε ακίνητα και οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση του ακινήτου.
18. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Αντ' αυτού, οι εν λόγω δαπάνες αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους. Οι δαπάνες καθημερινής συντήρησης περιλαμβάνουν κυρίως το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος δευτερευόντων ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του ακινήτου.
19. Κάποια τμήματα των επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να έχουν αποκτηθεί μέσω αντικατάστασης. Για παράδειγμα, οι εσωτερικοί τοίχοι μπορεί να έχουν αντικατασταθεί. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα τη δαπάνη αντικατάστασης τμήματος της υφιστάμενης επένδυσης κατά τον χρόνο που αυτή πραγματοποιείται, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται σύμφωνα τις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης.
- 19A Μια επένδυση σε ακίνητα την οποία κατέχει ένας μισθωτής ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

20. **Μια επένδυση σε ιδιότητα ακίνητο επιμετράται αρχικώς στο κόστος της. Οι δαπάνες της συναλλαγής συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση.**
21. Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα περιλαμβάνει την τιμή αγοράς και κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη. Οι άμεσα επιρριπτόμενες δαπάνες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, φόρους μεταβίβασης ακινήτου και άλλες δαπάνες της συναλλαγής.
22. [Διαγράφηκε]
23. Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα δεν αυξάνεται από:
- α) δαπάνες εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαίες προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει),

- β) λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση σε ακίνητα φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας, ή
- γ) υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.
24. Αν η πληρωμή για μια επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το κόστος της είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης.
25. [Διαγράφηκε]
26. [Διαγράφηκε]
27. Η απόκτηση μίας ή περισσότερων επενδύσεων σε ακίνητα μπορεί να πραγματοποιηθεί με αντάλλαγμα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται σε ανταλλαγή ενός μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου με άλλο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιας επένδυσης σε ακίνητα επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η πράξη ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή β) δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν δεν είναι δυνατή η άμεση παύση αναγνώρισης από την οικονομική οντότητα του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.
28. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμειακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:
- α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμειακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμειακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, ή
- β) η ειδική για την οικονομική οντότητα αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής, και
- γ) η διαφορά στο στοιχείο α) ή στο στοιχείο β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.
- Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μια πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική αξία του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας αντανakλά τις μετά φόρων ταμειακές ροές. Το αποτέλεσμα των προαναφερόμενων αναλύσεων μπορεί να είναι σαφές χωρίς να χρειάζεται η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.
29. Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών επιμετρήσεων της εύλογης αξίας, ή β) είναι δυνατό να προσδιοριστούν ορθολογικά οι πιθανότητες των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και να εφαρμοστούν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα μπορεί να επιμετρήσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση του κόστους, εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.
- 29A Μια επένδυση σε ακίνητα την οποία κατέχει ένας μισθωτής ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης επιμετράται αρχικά στο κόστος της σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Λογιστική πολιτική

30. Με την εξαίρεση της παραγράφου 32A, η οικονομική οντότητα επιλέγει ως λογιστική πολιτική της είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας των παραγράφων 33-55 είτε τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 56 και εφαρμόζει αυτή την πολιτική σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα.
31. Το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη ορίζει ότι μια οικειοθελής αλλαγή στη λογιστική πολιτική πραγματοποιείται μόνο αν, ως αποτέλεσμα της εν λόγω αλλαγής, οι οικονομικές καταστάσεις

παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο συναφή πληροφόρηση αναφορικά με τις επιδράσεις των συναλλαγών, των λοιπών γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Είναι μάλλον απίθανο η αλλαγή από τη μέθοδο της εύλογης αξίας στη μέθοδο του κόστους να έχει ως αποτέλεσμα μια περισσότερη συναφή παρουσίαση.

32. Σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, όλες οι οικονομικές οντότητες πρέπει να προσδιορίζουν την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα για τον σκοπό είτε της επιμέτρησης (αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας) είτε της γνωστοποίησης (αν εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους). Η οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να επιμετρά την εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα βάσει αποτίμησης από ανεξάρτητο εκτιμητή με αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης σε ακίνητα που είναι υπό εκτίμηση.

32A Η οικονομική οντότητα μπορεί:

- α) να επιλέξει είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας είτε τη μέθοδο του κόστους για κάθε επένδυση σε ακίνητα που αποτελεί εγγύηση για υποχρεώσεις και η οποία αποφέρει απόδοση άμεσα συνδεδεμένη με την εύλογη αξία ή με την απόδοση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν την εν λόγω επένδυση σε ακίνητα· και
- β) να επιλέξει είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας είτε τη μέθοδο του κόστους για όλες τις υπόλοιπες επενδύσεις σε ακίνητα, ασχέτως από την επιλογή στο στοιχείο α), ανωτέρω.

- 32B Ορισμένες ασφαλιστικές εταιρείες και άλλες οικονομικές οντότητες διαχειρίζονται ένα εσωτερικό αμοιβαίο κεφάλαιο επενδύσεων σε ακίνητα που εκδίδει μερίδια, μερικά από τα οποία κατέχονται από επενδυτές μέσω συνδεδεμένων συμβολαίων και άλλα κατέχονται από την οικονομική οντότητα. Η παράγραφος 32A δεν επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να επιμετρά τα ακίνητα που κατέχει το αμοιβαίο κεφάλαιο μερικώς στο κόστος και μερικώς στην εύλογη αξία.

- 32Γ Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει διαφορετικές μεθόδους για τις δύο κατηγορίες που περιγράφηκαν στην παράγραφο 32A, οι πωλήσεις επενδύσεων σε ακίνητα μεταξύ ομάδων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται με τη χρήση διαφορετικών μεθόδων αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία και η σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, αν η επένδυση σε ακίνητα πωληθεί από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας σε ομάδα στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους, η εύλογη αξία του ακινήτου κατά την ημερομηνία της πώλησης αποτελεί το τεκμαρτό κόστος του.

Μέθοδος της εύλογης αξίας

33. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο της εύλογης αξίας επιμετρά ολόκληρη την επένδυσή της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, εκτός από τις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53.

34. [Διαγράφηκε]

35. Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για την περίοδο στην οποία προκύπτει.

- 36–39. [Διαγράφηκε]

40. Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13, μια οικονομική οντότητα εξασφαλίζει ότι η εύλογη αξία αντανακλά, μεταξύ άλλων, τα εισοδήματα από μισθώματα τρεχουσών μισθώσεων, καθώς και άλλες υποθέσεις τις οποίες θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

- 40A Όταν ένας μισθωτής χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας για την επιμέτρηση επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης, επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και όχι το υποκείμενο ακίνητο, στην εύλογη αξία.

41. Το ΔΠΧΑ 16 προσδιορίζει τη βάση για την αρχική αναγνώριση του κόστους μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης. Σύμφωνα με την παράγραφο 33, μια επένδυση σε ακίνητα που κατέχεται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης πρέπει να επιμετράται εκ νέου, εάν

χρειάζεται, στην εύλογη αξία, εφόσον η οικονομική οντότητα επιλέξει τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Όταν τα μισθώματα αντιστοιχούν σε τιμές της αγοράς, η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης κατά την απόκτηση, μετά την αφαίρεση όλων των αναμενόμενων μισθωμάτων (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με αναγνωρισμένες υποχρεώσεις από μισθώσεις), θα πρέπει να είναι μηδενική. Ως εκ τούτου, η εκ νέου επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης από το κόστος σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 στην εύλογη αξία βάσει της παραγράφου 33 (λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων της παραγράφου 50) δεν θα πρέπει να δημιουργεί αρχικό κέρδος ή ζημία, εκτός αν η εύλογη αξία επιμετρηθεί σε διαφορετικούς χρόνους. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί αν επιλεγεί η εφαρμογή της μεθόδου της εύλογης αξίας μετά την αρχική αναγνώριση.

42–47. [Διαγράφηκε]

48. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά μια επένδυση σε ακίνητα για πρώτη φορά (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται για πρώτη φορά επενδυτικό ακίνητο κατόπιν αλλαγής στη χρήση του) υπάρχει σαφής ένδειξη ότι η διακύμανση των ορθολογικών επιμετρήσεων της εύλογης αξίας θα είναι τόσο μεγάλη και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων θα είναι τόσο δύσκολο να εκτιμηθούν, ώστε η χρησιμότητα μιας μεμονωμένης επιμέτρησης της εύλογης αξίας να αναιρείται. Αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι η εύλογη αξία του ακινήτου δεν θα είναι δυνατόν να επιμετράται αξιόπιστα σε συνεχή βάση (βλέπε παράγραφο 53).

49. [Διαγράφηκε]

50. Κατά τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα αποφεύγει τον διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται ως χωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Για παράδειγμα:

- α) εξοπλισμός, όπως ανελκυστήρες ή συστήματα κλιματισμού, συχνά αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου και γενικά περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα και δεν αναγνωρίζεται χωριστά ως ενσώματο πάγιο·
- β) αν ένα γραφείο εκμισθώνεται επιπλωμένο, η εύλογη αξία του γραφείου γενικά περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επίπλων, διότι το έσοδο από μίσθωση αφορά το επιπλωμένο γραφείο. Όταν η επίπλωση περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει την εν λόγω επίπλωση ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο·
- γ) η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα δεν περιλαμβάνει προπληρωμένα ή δουλευμένα έσοδα από λειτουργική μίσθωση, διότι η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτά ως χωριστή υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο·
- δ) η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα που κατέχεται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης αντανάκλα τις αναμενόμενες ταμειακές ροές (συμπεριλαμβανομένων των κυμαινόμενων μισθωμάτων που αναμένεται να καταστούν πληρωτέα). Συνεπώς, αν από την αποτίμηση ενός ακινήτου έχει αφαιρεθεί κάθε αναμενόμενη πληρωμή, θα πρέπει να προστεθεί εκ νέου κάθε αναγνωρισμένη υποχρέωση από τη μίσθωση προκειμένου να υπολογιστεί η λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα με τη χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας.

51. [Διαγράφηκε]

52. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αναμένει ότι η παρούσα αξία των πληρωμών της που αφορούν μια επένδυση σε ακίνητα (εκτός από πληρωμές που αφορούν αναγνωρισμένες υποχρεώσεις) θα υπερβεί την παρούσα αξία των σχετικών ταμειακών εισπράξεων. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία για να προσδιορίσει αν θα αναγνωρίσει μια υποχρέωση και, αν ναι, πώς θα την επιμετρήσει.

Αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης της εύλογης αξίας

53. Υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι μια οικονομική οντότητα είναι σε θέση να επιμετρά με αξιοπιστία την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα σε συνεχή βάση. Ωστόσο, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οικονομική οντότητα αποκτά για πρώτη φορά μια επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται για πρώτη φορά επενδυτικό ακίνητο κατόπιν μεταβολής στη χρήση του), υπάρχει σαφής ένδειξη ότι δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας της επένδυσης σε συνεχή βάση. Αυτό συμβαίνει όταν, και

μόνο όταν, η αγορά για συγκρίσιμα ακίνητα είναι ανενεργή (π.χ. υπάρχει περιορισμένος αριθμός πρόσφατων συναλλαγών, οι προσφορές τιμών δεν είναι τρέχουσες ή οι παρατηρούμενες τιμές συναλλαγής υποδηλώνουν ότι ο πωλητής ήταν εξαναγκασμένος να πωλήσει) και δεν υπάρχουν διαθέσιμες εναλλακτικές αξιόπιστες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας (για παράδειγμα, βάσει προβλέψεων προεξοφλημένων ταμειακών ροών). Αν μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι η εύλογη αξία ενός υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου δεν είναι δυνατόν να επιμετρηθεί αξιόπιστα, αλλά αναμένει ότι η εύλογη αξία του ακινήτου θα προσδιορίζεται αξιόπιστα όταν η κατασκευή ολοκληρωθεί, επιμετρά το υπό κατασκευή επενδυτικό ακίνητο στο κόστος έως ότου είτε η εύλογη αξία του καταστεί αξιόπιστα επιμετρήσιμη, είτε ολοκληρωθεί η κατασκευή του (όποιο επέλθει νωρίτερα). Αν μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα (εκτός υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου) δεν είναι δυνατόν να επιμετρηθεί αξιόπιστα σε συνεχή βάση, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εν λόγω επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 για τις επενδύσεις σε ιδιότητα ακίνητα ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 για τις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης. Η υπολειμματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θεωρείται ότι είναι μηδενική. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 ή το ΔΠΧΑ 16 μέχρι τη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα.

- 53A Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτήσει τη δυνατότητα να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου την οποία προηγουμένως έχει επιμετρήσει στο κόστος, επιμετρά το εν λόγω ακίνητο στην εύλογη αξία του. Όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή του εν λόγω ακινήτου, θεωρείται ότι η εύλογη αξία του μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Αν αυτό δεν ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 53, το ακίνητο αντιμετωπίζεται λογιστικά με βάση τη μέθοδο του κόστους που προβλέπει το ΔΛΠ 16 για τα ιδιότητα περιουσιακά στοιχεία ή το ΔΠΧΑ 16 για τις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης.
- 53B Το τεκμήριο ότι η εύλογη αξία των υπό κατασκευή επενδυτικών ακινήτων μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα είναι μαχητό μόνο κατά την αρχική αναγνώριση. Μια οικονομική οντότητα που έχει επιμετρήσει ένα στοιχείο επενδυτικού ακινήτου υπό κατασκευή στην εύλογη αξία δεν μπορεί να αποφανθεί ότι η εύλογη αξία του ολοκληρωμένου επενδυτικού ακινήτου δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
54. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν μια οικονομική οντότητα είναι αναγκασμένη, για τον λόγο που αναφέρθηκε στην παράγραφο 53, να επιμετρήσει μια επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΠΧΑ 16, επιμετρά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία, συμπεριλαμβανομένων των υπό κατασκευή επενδυτικών ακινήτων. Στις περιπτώσεις αυτές, μολονότι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μία επένδυση σε ακίνητα, συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά τις υπόλοιπες επενδύσεις σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της εύλογης αξίας.
55. Αν μια οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει προηγουμένως μια επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, συνεχίζει να επιμετρά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεσή του (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή μέχρι η οικονομική οντότητα να αρχίσει να αξιοποιεί το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης) ακόμη και αν οι συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές καταστούν λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές δεν μπορούν να βρεθούν εύκολα.

Μέθοδος του κόστους

56. Μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους επιμετρά τις επενδύσεις σε ακίνητα:
- σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες, εφόσον πληρούν τα κριτήρια κατάταξης ως κατεχόμενες προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση)
 - σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, εφόσον κατέχονται από μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και δεν κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 5· και
 - σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για τη μέθοδο του κόστους σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

57. Μεταφορές προς, ή από, τις επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιούνται όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στη χρήση, η οποία αποδεικνύεται από:
- την έναρξη ιδιοχρήσης από τον ιδιοκτήτη, όταν πρόκειται για μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο·

- β) την έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση, όταν πρόκειται για μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα·
- γ) το πέρας της ιδιοχρησίας από τον ιδιοκτήτη, όταν πρόκειται για μεταφορά από ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο στις επενδύσεις σε ακίνητα· ή
- δ) την έναρξη λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο μέρος, όταν πρόκειται για μεταφορά από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα.
- ε) [διαγράφηκε]
58. Σύμφωνα με την παράγραφο 57 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα απαιτείται να μεταφέρει ένα ακίνητο από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα αποθέματα όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στη χρήση, η οποία αποδεικνύεται από την έναρξη αξιοποίησης με σκοπό την πώληση. Όταν η οικονομική οντότητα αποφασίσει να διαθέσει μια επένδυση σε ακίνητα χωρίς αξιοποίηση, συνεχίζει να λογίζει το ακίνητο ως επένδυση μέχρι την παύση αναγνώρισής του (διαγραφή από την κατάσταση οικονομικής θέσης) και δεν το λογίζει ως απόθεμα. Ομοίως, αν η οικονομική οντότητα αρχίσει να ανακατασκευάζει υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα για συνεχιζόμενη μελλοντική χρήση ως επένδυση, το ακίνητο εξακολουθεί να λογίζεται ως επένδυση και δεν ανακατατάσσεται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο κατά τη διάρκεια της ανακατασκευής.
59. Οι παράγραφοι 60-65 αφορούν θέματα αναγνώρισης και επιμέτρησης που ανακύπτουν όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της εύλογης αξίας για τις επενδύσεις σε ακίνητα. Όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους, μεταφορές μεταξύ επενδύσεων σε ακίνητα, ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων και αποθεμάτων δεν μεταβάλλουν τη λογιστική αξία του ακινήτου που μεταφέρεται και δεν μεταβάλλουν το κόστος του εν λόγω ακινήτου για σκοπούς επιμέτρησης ή γνωστοποίησης.
60. Για μεταφορά από επένδυση σε ακίνητα που απεικονίζεται στην εύλογη αξία σε ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο ή στα αποθέματα, το τεκμαρτό κόστος του ακινήτου για μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, το ΔΠΧΑ 16 ή το ΔΛΠ 2 είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μεταβολής της χρήσης.
61. Αν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο καταστεί επένδυση σε ακίνητο που θα απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 για ιδιότητα ακίνητα και το ΔΠΧΑ 16 για ακίνητα που κατέχονται από τον μισθωτή ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης έως την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά την ημερομηνία αυτή μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΧΠΑ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μια αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.
62. Μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο καθίσταται επένδυση σε ακίνητο που απεικονίζεται στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα αποσβένει το ακίνητο (ή το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης) και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης που έχει πραγματοποιηθεί. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά κατά την ημερομηνία αυτή μεταξύ της λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΠΧΑ 16 και της εύλογης αξίας του με τον ίδιο τρόπο όπως μια αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Δηλαδή:
- α) κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, κατά την έκταση που ένα ποσό συμπεριλαμβάνεται στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για το εν λόγω ακίνητο, η μείωση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και μειώνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια·
- β) κάθε αύξηση που προκύπτει στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:
- i) κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει προηγούμενη ζημία απομείωσης για το εν λόγω ακίνητο, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα δεν υπερβαίνει το ποσό που απαιτείται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας στη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (μετά από αφαίρεση της απόσβεσης αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης.
- ii) κάθε υπόλοιπο που απομένει από την αύξηση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και αυξάνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια. Σε μεταγενέστερη διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα, τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια μπορούν να μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον. Η μεταφορά από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται μέσω των αποτελεσμάτων.

63. Για μεταφορά από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά την ημερομηνία αυτή και της προηγούμενης λογιστικής αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
64. Η λογιστική αντιμετώπιση των μεταφορών από τα αποθέματα στις επενδύσεις σε ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία είναι συνεπής με τη λογιστική αντιμετώπιση των πωλήσεων αποθεμάτων.
65. Όταν η οικονομική οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας επένδυσης σε ιδιοκατασκευασμένα ακίνητα που θα απεικονίζονται στην εύλογη αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ακινήτου κατά την ημερομηνία αυτή και της προηγούμενης λογιστικής αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

66. Μια επένδυση σε ακίνητα παύει να αναγνωρίζεται (διαγράφεται από την κατάσταση οικονομικής θέσης) κατά τη διάθεσή της ή όταν η επένδυση σε ακίνητα αποσύρεται οριστικά από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.
67. Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητο μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η ημερομηνία διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητο που πωλείται είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αποδέκτης αποκτά τον έλεγχο της επένδυσης σε ακίνητο σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον καθορισμό του χρόνου εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15. Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και κατά την πώληση και επαναμίσθωση.
68. Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος αντικατάστασης τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το τμήμα που αντικαταστάθηκε μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε χωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του εν λόγω τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να απεικονίζει ότι το τμήμα που πρόκειται να αντικατασταθεί έχει απολέσει την αξία του. Σε άλλες περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσοστό της εύλογης αξίας που πρέπει να αφαιρεθεί λόγω του τμήματος που αντικαθίσταται. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό να μειωθεί η εύλογη αξία κατά το τμήμα που αντικαταστάθηκε, μια εναλλακτική λύση είναι να συμπεριληφθεί το κόστος της αντικατάστασης στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και να επανεκτιμηθεί η εύλογη αξία, όπως θα απαιτούνταν για προσθήκες που δεν προϋποθέτουν αντικατάσταση.
69. Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση επένδυσης σε ακίνητα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΠΧΑ 16 απαιτεί διαφορετικά σε πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης.
70. Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημιές ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης μιας επένδυσης σε ακίνητο καθορίζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στις παραγράφους 47-72 του ΔΠΧΑ 15. Μετέπειτα μεταβολές στο υπολογιζόμενο ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημιές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15 όσον αφορά τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής.
71. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 ή άλλα Πρότυπα, όπως αρμόζει, για κάθε υποχρέωση που διατηρεί μετά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα.
72. Αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.
73. Απομειώσεις ή ζημιές επενδύσεων σε ακίνητα, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης αποτελούν χωριστά οικονομικά γεγονότα και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:
- α) οι απομειώσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·

- β) οι αποσύρσεις ή διαθέσεις επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους 66-71 του παρόντος Προτύπου·
- γ) η αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή· και
- δ) το κόστος περιουσιακών στοιχείων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν για αντικατάσταση προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 20-29 του παρόντος Προτύπου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Μέθοδος της εύλογης αξίας και μέθοδος του κόστους

- 74. Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΧΠΑ 16. Σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 16, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Ένας μισθωτής που κατέχει επένδυση σε ακίνητα ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 16 και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σύμφωνα με το ΔΧΠΑ 16 για τυχόν λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.
- 75. **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:**
 - α) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους·
 - β) [διαγράφκε]
 - γ) όταν η κατάταξη είναι δύσκολη (βλέπε παράγραφο 14), τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από τα ακίνητα που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης·
 - δ) [διαγράφκε]
 - ε) την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε αποτίμηση από ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και πρόσφατη εμπειρία στην τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται·
- στ) το ποσό που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα για:
 - i) έσοδα μισθωμάτων από επένδυση σε ακίνητα,
 - ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων δαπανών επισκευής και συντήρησης) τα οποία προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου·
 - iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων δαπανών επισκευής και συντήρησης) τα οποία προκύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δεν δημιούργησε έσοδα μισθωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου· και
 - iv) η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την πώληση μιας επένδυσης σε ακίνητα από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους σε ομάδα όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας (βλέπε παράγραφο 32Γ)·
- ζ) την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης·
- η) συμβατικές δεσμεύσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Μέθοδος της εύλογης αξίας

76. Πέραν των γνωστοποιήσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 75, μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας βάσει των παραγράφων 33-55 γνωστοποιεί τη συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και το τέλος της περιόδου, απεικονίζοντας τα ακόλουθα:
- α) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά τις προσθήκες που προέρχονται από εξαγορές και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου·
 - β) προσθήκες που προέρχονται από εξαγορές μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων·
 - γ) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις·
 - δ) καθαρά κέρδη ή ζημίες από προσαρμογές της εύλογης αξίας·
 - ε) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας·
- στ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα· και
- ζ) άλλες μεταβολές.
77. Όταν η αποτίμηση που λαμβάνεται για μια επένδυση σε ακίνητα προσαρμόζεται σε σημαντικό βαθμό για τους σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα για την αποφυγή διπλού λογισμού περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται ως χωριστά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις όπως περιγράφεται στην παράγραφο 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη συμφωνία μεταξύ της ληφθείσας αποτίμησης και της προσαρμοσμένης αποτίμησης που συμπεριλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζοντας χωριστά το συνολικό ποσό κάθε αναγνωρισμένης υποχρέωσης από μισθώσεις που έχει προστεθεί εκ νέου καθώς και κάθε άλλη σημαντική προσαρμογή.
78. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 53, όταν μια οικονομική οντότητα επιμετρά επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16 ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, στη συμφωνία που προβλέπεται στην παράγραφο 76 γνωστοποιούνται ποσά που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη επένδυση σε ακίνητα χωριστά από ποσά που σχετίζονται με άλλες επενδύσεις σε ακίνητα. Επιπρόσθετα, μια οντότητα γνωστοποιεί:
- α) περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα·
 - β) επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα·
 - γ) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία· και
 - δ) κατά τη διάθεση επένδυσης σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία:
 - i) το γεγονός ότι η οικονομική οντότητα έχει διαθέσει επένδυση σε ακίνητα που δεν απεικονίζεται στην εύλογη αξία·
 - ii) τη λογιστική αξία της εν λόγω επένδυσης σε ακίνητα κατά τον χρόνο της πώλησης· και
 - iii) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε.

Μέθοδος του κόστους

79. Πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 75, μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους της παραγράφου 56 γνωστοποιεί:
- α) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·
 - β) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·

- γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) στην έναρξη και στο τέλος της περιόδου·
- δ) συμφωνία της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην έναρξη και στο τέλος της περιόδου, απεικονίζοντας τα ακόλουθα:
- i) προσθήκες, γνωστοποιώντας χωριστά τις προσθήκες που προέρχονται από εξαγορές και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο·
 - ii) προσθήκες που προέρχονται από εξαγορές μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων·
 - iii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις·
 - iv) αποσβέσεις·
 - v) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε και το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·
 - vi) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας·
 - vii) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα· και
 - viii) άλλες μεταβολές·
- ε) την εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 53, όταν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει την εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα με αξιοπιστία, γνωστοποιεί:
- i) περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα·
 - ii) επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα· και
 - iii) αν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Μέθοδος της εύλογης αξίας

80. Μια οντότητα που έχει προηγουμένως εφαρμόσει το ΔΛΠ 40 (2000) και επιλέγει για πρώτη φορά να κατατάξει και να λογιστικοποιήσει ορισμένα ή όλα τα επιλέξιμα δικαιώματα επί ακινήτων που κατέχει υπό λειτουργική μίσθωση ως επενδύσεις σε ακίνητα αναγνωρίζει τις επιπτώσεις της επιλογής αυτής ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για την περίοδο κατά την οποία έγινε για πρώτη φορά η εν λόγω επιλογή. Επιπροσθέτως:
- α) εάν η οικονομική οντότητα έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως (στις οικονομικές καταστάσεις ή με άλλο τρόπο) την εύλογη αξία των εν λόγω δικαιωμάτων επί ακινήτων σε προηγούμενες περιόδους (επιμετρημένη σε βάση που πληροί τον ορισμό της εύλογης αξίας του ΔΠΧΑ 13), η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται:
 - i) να προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για την παλαιότερη περίοδο παρουσίασης για την οποία γνωστοποιήθηκε δημόσια τέτοια εύλογη αξία· και
 - ii) να επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση γι' αυτές τις περιόδους· και
 - β) εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει προηγουμένως γνωστοποιήσει δημοσίως την πληροφορία που περιγράφεται στο στοιχείο α), δεν επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση και γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
81. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση από εκείνη που απαιτείται από το ΔΛΠ 8. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί να επαναδιατυπώνεται η συγκριτική πληροφόρηση εκτός εάν μια τέτοια επαναδιατύπωση δεν είναι πρακτικά δυνατό να πραγματοποιηθεί.
82. Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για πρώτη φορά, η προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον περιλαμβάνει την επανακατάταξη κάθε ποσού που κατέχεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για επένδυση σε ακίνητα.

Μέθοδος του κόστους

83. Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται σε κάθε μεταβολή των λογιστικών πολιτικών που πραγματοποιείται όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο και επιλέγει να χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους. Το αποτέλεσμα της μεταβολής των λογιστικών πολιτικών περιλαμβάνουν την επανακατάταξη κάθε ποσού που κατέχεται στα πλεονάσματα αναπροσαρμογής για επένδυση σε ακίνητα.
84. **Οι απαιτήσεις των παραγράφων 27-29 σχετικά με την αρχική επιμέτρηση επένδυσης σε ακίνητα που αποκτήθηκε με συναλλαγή ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζεται μόνο σε μελλοντικές συναλλαγές.**

Συνενώσεις Επιχειρήσεων

- 84A **Με τον Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2011-2013, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013, προστέθηκε η παράγραφος 14A και μια επικεφαλίδα πριν από την παράγραφο 6. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση μελλοντικά για επενδύσεις σε ακίνητα που έχουν αποκτηθεί από την έναρξη της πρώτης περιόδου για την οποία υιοθετεί την εν λόγω τροποποίηση. Συνεπώς, οι λογιστικές εγγραφές για τις επενδύσεις σε ακίνητα που αποκτήθηκαν σε προηγούμενες περιόδους δεν προσαρμόζονται. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει την τροποποίηση σε μεμονωμένες επενδύσεις σε ακίνητα που αποκτήθηκαν πριν από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που διανύεται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος ή μετά από αυτήν εφόσον, και μόνο εφόσον, είναι διαθέσιμες στην οικονομική οντότητα οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή της τροποποίησης σε αυτές τις προηγούμενες πράξεις.**

ΔΠΧΑ 16

- 84B **Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 16, και τις σχετικές τροποποιήσεις στο παρόν Πρότυπο, εφαρμόζει για πρώτη φορά τις μεταβατικές απαιτήσεις του προσαρτήματος Γ του ΔΧΠΑ 16 στις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχει ως περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

85. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 85A Με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 62. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 85B Τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 8, 9, 48, 53, 54 και 57, διαγράφηκε η παράγραφος 22 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 53A και 53B με βάση τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για υπό κατασκευή επενδυτικά ακίνητα από οποιαδήποτε ημερομηνία πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, εφόσον η εύλογη αξία κάθε υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου έχει επιμετρηθεί κατά την ίδια ημερομηνία. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και ταυτόχρονα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 5 και 81E του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα Πάγια*.
- 85Γ Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε ο ορισμός της εύλογης αξίας της παραγράφου 5, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78-80 και 85B και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 36-39, 42-47, 49, 51 και 75 (στοιχείο δ). Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.
- 85Δ Με τον Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2011-2013, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013, προστέθηκαν επικεφαλίδες πριν από την παράγραφο 6 και μετά την παράγραφο 84 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 14A και 84A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 85E Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 3 (στοιχείο β) και οι παράγραφοι 9, 67 και 70. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

85ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε το πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 40 έτσι ώστε ο ορισμός των επενδύσεων σε ακίνητα να περιλαμβάνει τόσο τις επενδύσεις σε ιδιόκτητα ακίνητα όσο και τις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχει ο μισθωτής ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης. Με το ΔΠΧΑ 16 τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53Α, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 και 78, προστέθηκαν οι παράγραφοι 19Α, 29Α, 40Α και 84Β και η αντίστοιχη επικεφαλίδα και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 3, 6, 25, 26 και 34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 40 (2000)

86. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* (που εκδόθηκε το 2000).

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2017/1987 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**της 31ης Οκτωβρίου 2017****για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 15****(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)**

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

Έχοντας υπόψη 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. 1126/2008 της Επιτροπής ⁽²⁾, υιοθετήθηκαν ορισμένα διεθνή πρότυπα και διερμηνείες που υφίσταντο στις 15 Οκτωβρίου 2008.
- (2) Στις 12 Απριλίου 2016, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε τροποποιήσεις στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 15 με τίτλο *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*. Οι τροποποιήσεις αποσκοπούν στην αποσαφήνιση ορισμένων απαιτήσεων και παρέχουν πρόσθετες μεταβατικές ελαφρύνσεις για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το πρότυπο.
- (3) Η διαβούλευση με την Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα για θέματα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς επιβεβαιώνει ότι οι τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 15 πληρούν τα κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.
- (4) Ως εκ τούτου, θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008.
- (5) Τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1Στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008, το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* τροποποιείται όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.**Άρθρο 2**

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1, το αργότερο από την ημερομηνία έναρξης του πρώτου οικονομικού έτους τους που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα.

Άρθρο 3Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή του στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.⁽²⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 της Επιτροπής, της 3ης Νοεμβρίου 2008, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 320 της 29.11.2008, σ. 1).

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

Βρυξέλλες, 31 Οκτωβρίου 2017.

Για την Επιτροπή
Ο Πρόεδρος
Jean-Claude JUNCKER

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15

Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

Τροποποιήσεις στο

ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

Τροποποιούνται οι παράγραφοι 26, 27 και 29. Οι παράγραφοι 28 και 30 δεν έχουν τροποποιηθεί αλλά έχουν συμπεριληφθεί χάριν ευκολίας.

Διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες

26. Ανάλογα με τη σύμβαση, τα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δύνανται να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:
- α) την πώληση των αγαθών που παράγονται από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το απόθεμα ενός κατασκευαστή)·
 - β) τη μεταπώληση αγαθών που έχει αγοράσει η οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το εμπόρευμα ενός λιανοπωλητή)·
 - γ) τη μεταπώληση δικαιωμάτων επί αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν αγοραστεί από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, ένα δελτίο που μεταπωλήθηκε από μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β34–Β38)·
 - δ) την εκτέλεση συμφωνηθείσας, βάσει σύμβασης, εργασίας (ή εργασιών) για έναν πελάτη·
 - ε) την παροχή υπηρεσίας ετοιμότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (για παράδειγμα, μη καθορισμένες επικαιροποιήσεις λογισμικού οι οποίες παρέχονται εάν και όταν απαιτείται) ή τη διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη για να τα χρησιμοποιήσει όπως και όποτε αυτός αποφασίσει·
 - στ) την παροχή υπηρεσίας διεκπεραίωσης της μεταβίβασης αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη από τρίτο μέρος (για παράδειγμα, όταν λειτουργεί ως αντιπρόσωπος ενός τρίτου, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β34–Β38)·
 - ζ) την εκχώρηση δικαιωμάτων σε αγαθά ή υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μελλοντικά, τα οποία ο πελάτης μπορεί να μεταπωλήσει ή να παράσχει στους πελάτες του (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που πωλεί ένα προϊόν σε έμπορο λιανικής υπόσχεται να μεταβιβάσει ένα πρόσθετο αγαθό ή μια πρόσθετη υπηρεσία σε ένα άτομο το οποίο αγοράζει το προϊόν από τον έμπορο λιανικής)·
 - η) την κατασκευή, παραγωγή ή ανάπτυξη περιουσιακού στοιχείου για λογαριασμό πελάτη·
 - ι) τη χορήγηση αδειών (βλέπε παραγράφους Β52–Β63)· και
 - ι) την παραχώρηση δικαιωμάτων προαίρεσης για την αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών (όταν τα εν λόγω δικαιώματα προαίρεσης παρέχουν στον πελάτη ένα ουσιώδες δικαίωμα, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β39–Β43).
27. Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που υπόσχεται η οικονομική οντότητα στον πελάτη θεωρείται διακριτό/ή όταν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε από κοινού με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον πελάτη (ήτοι το αγαθό ή η υπηρεσία έχει τη δυνατότητα να είναι διακριτό/ή)· και
 - β) η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά από άλλες υποσχέσεις που περιέχονται στη σύμβαση (ήτοι η υπόσχεση μεταβίβασης του αγαθού ή της υπηρεσίας είναι διακριτή στο πλαίσιο της σύμβασης).
28. Ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο α) εάν το αγαθό ή η υπηρεσία μπορεί να χρησιμοποιηθεί, να καταναλωθεί, να πωληθεί έναντι ποσού που υπερβαίνει την υπολειμματική αξία ή να διακρατηθεί με άλλον τρόπο που δημιουργεί οικονομικά οφέλη. Για ορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία μεμονωμένα. Για άλλα αγαθά ή υπηρεσίες, ο πελάτης ενδέχεται να μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μόνο σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Άμεσα διαθέσιμος πόρος θεωρείται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που πωλείται χωριστά (από την οικονομική οντότητα ή άλλη οικονομική οντότητα) ή ένας πόρος τον οποίο ο πελάτης έχει ήδη εξασφαλίσει από την οικονομική οντότητα (συμπεριλαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει ήδη μεταβιβάσει στον πελάτη βάσει της σύμβασης) ή από άλλες συναλλαγές ή γεγονότα. Διάφοροι παράγοντες ενδέχεται να παρέχουν ενδείξεις ότι ο πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από ένα αγαθό ή μια υπηρεσία είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι μια οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση ένα αγαθό ή μια υπηρεσία χωριστά, θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι ένας πελάτης μπορεί να επωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλους άμεσα διαθέσιμους πόρους.

29. Κατά την αξιολόγηση του αν οι υποσχέσεις μεταβίβασης αγαθών ή υπηρεσιών μιας οικονομικής οντότητας σε πελάτη μπορούν να προσδιοριστούν ξεχωριστά σύμφωνα με την παράγραφο 27 στοιχείο β), ο στόχος είναι να καθοριστεί κατά πόσον η φύση της υπόσχεσης, στο πλαίσιο της σύμβασης, είναι η μεταβίβαση καθενός από αυτά τα προϊόντα ή καθεμιάς από τις υπηρεσίες μεμονωμένα ή, αντιθέτως, η μεταβίβαση συνδυασμένου στοιχείου ή συνδυασμού στοιχείων όπου τα υπεσχημένα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποτελούν εισροές. Στους παράγοντες που υποδηλώνουν ότι δύο ή περισσότερες υποσχέσεις για μεταβίβαση αγαθού ή υπηρεσίας σε πελάτη δεν είναι χωριστά προσδιορίσιμες περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής:
- α) η οικονομική οντότητα παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης των αγαθών ή των υπηρεσιών με άλλα αγαθά ή υπηρεσίες μαζί με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης, τα οποία αντιπροσωπεύουν το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή αποτελέσματα για το οποίο ή τα οποία ο πελάτης συνήψε τη σύμβαση. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως εισροές για να παράξει ή να παράσχει το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή τα συνδυαστικά αποτελέσματα που έχει καθορίσει ο πελάτης. Το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή τα συνδυαστικά αποτελέσματα μπορεί να περιλαμβάνει/ουν περισσότερες από μία φάση, στοιχείο ή μονάδα.
 - β) ένα ή περισσότερα από τα αγαθά ή μία ή περισσότερες από τις υπηρεσίες τροποποιούν ή προσαρμόζουν σημαντικά, ή τροποποιούνται ή προσαρμόζονται σημαντικά από, ένα ή περισσότερα από τα άλλα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προβλέπονται στη σύμβαση.
 - γ) τα αγαθά ή οι υπηρεσίες είναι σε μεγάλο βαθμό αλληλεξαρτώμενα ή στενά αλληλένδετα. Με άλλα λόγια, κάθε αγαθό ή υπηρεσία επηρεάζεται σημαντικά από ένα ή περισσότερα από τα υπόλοιπα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προβλέπονται στη σύμβαση. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, δύο ή περισσότερα αγαθά ή υπηρεσίες επηρεάζονται μεταξύ τους σημαντικά επειδή η οντότητα δεν θα ήταν σε θέση να εκπληρώσει την υπόσχεσή της με τη μεταβίβαση καθενός από τα αγαθά ή καθεμιάς από τις υπηρεσίες ανεξάρτητα.
30. Εάν ένα υποσχόμενο αγαθό ή μια υπηρεσία δεν είναι διακριτό/ή, η οικονομική οντότητα συνδυάζει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία με άλλα υποσχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες, μέχρις ότου να προσδιορίσει μια δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτή. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αυτό θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά όλα τα υποσχόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες μιας σύμβασης ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.

Στο προσάρτημα Β, οι παράγραφοι Β1, Β34–Β38, Β52–Β53 και Β58 τροποποιούνται και προστίθενται οι παράγραφοι Β34Α, Β35Α, Β35Β, Β37Α, Β59Α, Β63Α και Β63Β. Η παράγραφος Β57 απαλείφεται. Οι παράγραφοι Β54–Β56, Β59 και Β60–Β63 δεν έχουν τροποποιηθεί αλλά έχουν συμπεριληφθεί χάριν ευκολίας.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

...

- Β1 Οι παρούσες οδηγίες εφαρμογής είναι οργανωμένες στις ακόλουθες κατηγορίες:
- α) ...
 - ι) παραχώρηση άδειας χρήσης (παράγραφοι Β52–Β63Β)
 - ι) ...

Παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου

- Β34 Όταν κάποιο τρίτο μέρος εμπλέκεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η φύση της υπόσχεσής της συνιστά υποχρέωση εκτέλεσης της παροχής συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών από την ίδια (δηλαδή, η οικονομική οντότητα είναι εντολέας) ή της διαμεσολάβησης για την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτο (δηλαδή, η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος). Η οικονομική οντότητα καθορίζει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος για κάθε συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία που υποσχέθηκε στον πελάτη. Ένα συγκεκριμένο αγαθό ή συγκεκριμένη υπηρεσία είναι διακριτό αγαθό ή διακριτή υπηρεσία (ή διακριτό σύνολο αγαθών ή υπηρεσιών) που παρέχεται στον πελάτη (βλέπε παραγράφους 27–30). Εάν μια σύμβαση με πελάτη περιλαμβάνει περισσότερα από ένα συγκεκριμένα αγαθά ή περισσότερες της μίας συγκεκριμένες υπηρεσίες, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να είναι εντολέας για ορισμένα συγκεκριμένα αγαθά ή ορισμένες συγκεκριμένες υπηρεσίες και εντολοδόχος για άλλα αγαθά ή άλλες υπηρεσίες.

- B34A Για τον καθορισμό της φύσης της υπόσχεσης (που περιγράφεται στην παράγραφο B34), η οικονομική οντότητα:
- προσδιορίζει τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν στον πελάτη (που, για παράδειγμα, θα μπορούσε να είναι ένα δικαίωμα για την παροχή αγαθού ή υπηρεσίας από τρίτο (βλέπε παράγραφο 26)· και
 - αξιολογεί κατά πόσον ελέγχει (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 33) κάθε συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη.
- B35 Η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν ελέγχει απαραίτητα ένα συγκεκριμένο αγαθό εάν αποκτά νόμιμο τίτλο επί του εν λόγω προϊόντος στιγμιαία μόνο προτού ο νόμιμος τίτλος μεταβιβαστεί σε πελάτη. Η οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας δύναται να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης σχετικά με την παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας η ίδια ή να εμπλέξει τρίτο μέρος (για παράδειγμα, έναν υπεργολάβο) για να εκπληρώσει εκ μέρους της τμήμα ή το σύνολο της υποχρέωσης εκτέλεσης.
- B35A Όταν ένα τρίτο μέρος εμπλέκεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, μια οικονομική οντότητα που είναι εντολέας αποκτά τον έλεγχο οποιουδήποτε από τα εξής:
- ενός αγαθού ή άλλου περιουσιακού στοιχείου από το τρίτο μέρος που στη συνέχεια μεταβιβάζει στον πελάτη.
 - δικαιώματος σε μια υπηρεσία που πρέπει να εκτελεστεί από το τρίτο μέρος, το οποίο παρέχει στην οντότητα την ικανότητα να δώσει οδηγία στο εν λόγω μέρος να παράσχει την υπηρεσία στον πελάτη για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας.
 - ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας από το άλλο μέρος, που στη συνέχεια συνδυάζεται με άλλα προϊόντα ή υπηρεσίες για την παροχή του συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα παρέχει σημαντική υπηρεσία ενσωμάτωσης αγαθών ή υπηρεσιών (βλέπε παράγραφο 29 (α)) παρεχόμενων από τρίτο μέρος στο συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία για την οποία έχει συνάψει σύμβαση ο πελάτης, η οικονομική οντότητα ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία προτού το αγαθό ή η υπηρεσία μεταβιβαστεί στον πελάτη. Αυτό συμβαίνει διότι η οικονομική οντότητα αποκτά πρώτα τον έλεγχο των εισροών για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία (που περιλαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τρίτα μέρη) και κατευθύνει τη χρήση τους για τη δημιουργία της συνδυασμένης εκροής που είναι το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία.
- B35B Όταν (ή καθώς) μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας εκπληρώνει υποχρέωση εκτέλεσης, αναγνωρίζει ως έσοδο το μεικτό ποσό του αντιτίμου το οποίο αναμένει ότι θα δικαιούται για τα συγκεκριμένα μεταβιβαζόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- B36 Η οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος εάν η υποχρέωση εκτέλεσης της οικονομικής οντότητας συνίσταται στο να κανονίσει την παροχή των αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτο μέρος. Η οικονομική οντότητα που είναι εντολοδόχος δεν ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία που παρέχεται από τρίτο μέρος προτού το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία μεταφερθεί στον πελάτη. Όταν (ή καθώς) μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολοδόχος εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έσοδο το ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας που αναμένει ότι δικαιούται επειδή μερίμνησε ώστε το τρίτο μέρος να παράσχει τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η αμοιβή ή προμήθεια της οικονομικής οντότητας μπορεί να ισούται με το καθαρό ποσό του ανταλλάγματος το οποίο παρακρατεί η οικονομική οντότητα, αφού πληρώσει στο τρίτο μέρος το αντίλλαγμα που έλαβε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρείχε το εν λόγω μέρος.
- B37 Ενδείξεις ότι μια οικονομική οντότητα ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση στον πελάτη (και είναι, ως εκ τούτου, εντολέας (βλέπε παράγραφο B35)) περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- η οικονομική οντότητα είναι κατά κύριο λόγο υπεύθυνη για την εκπλήρωση της υπόσχεσης παροχής του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας. Αυτό περιλαμβάνει κατά κανόνα την ευθύνη για την αποδοχή του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας (για παράδειγμα, την πρωταρχική ευθύνη το προϊόν ή η υπηρεσία να πληροί προδιαγραφές του πελάτη). Αν η οικονομική οντότητα φέρει την πρωταρχική ευθύνη για την τήρηση της υπόσχεσης να παράσχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία, αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι το άλλο μέρος που εμπλέκεται στην παροχή του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας ενεργεί για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας.
 - η οικονομική οντότητα διατρέχει κίνδυνο αποθέματος προτού μεταβιβαστεί το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία σε πελάτη ή μετά τη μεταβίβαση του ελέγχου στον πελάτη (για παράδειγμα, εάν ο πελάτης έχει δικαίωμα επιστροφής). Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα αποκτά, ή δεσμεύεται να αποκτήσει, το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία πριν από τη σύναψη της σύμβασής με έναν πελάτη, αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τη χρήση αυτού του αγαθού ή της υπηρεσίας, και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπόλοιπα οφέλη από το αγαθό ή την υπηρεσία, πριν από τη μεταβίβαση στον πελάτη.

γ) η οικονομική οντότητα έχει διακριτική ευχέρεια στον καθορισμό της τιμής για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία. Ο καθορισμός της τιμής που καταβάλλει ο πελάτης για το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία μπορεί να καταδεικνύει ότι η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να κατευθύνει τη χρήση του εν λόγω αγαθού ή υπηρεσίας και να λάβει ουσιαστικά όλα τα υπόλοιπα οφέλη. Ωστόσο, ένας αντιπρόσωπος μπορεί να έχει διακριτική ευχέρεια στον καθορισμό των τιμών σε ορισμένες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, ένας αντιπρόσωπος μπορεί να έχει κάποια ευελιξία όσον αφορά τον καθορισμό των τιμών προκειμένου να προκύψουν πρόσθετα έσοδα από τη μέριμνα παροχής των αγαθών ή των υπηρεσιών από τρίτα μέρη στους πελάτες.

B37A Οι ενδείξεις στην παράγραφο B37 μπορεί να είναι περισσότερο ή λιγότερο σημαντικές για την αξιολόγηση του ελέγχου ανάλογα με τη φύση του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας και τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης. Επιπλέον, διαφορετικές ενδείξεις μπορούν να δώσουν μια περισσότερο πειστικές αποδείξεις σε διαφορετικές συμβάσεις.

B38 Εάν μια άλλη οικονομική οντότητα αναλάβει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης και τα συμβατικά δικαιώματα της οικονομικής οντότητας στη σύμβαση, έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να μην είναι πλέον υποχρεωμένη να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης της μεταβίβασης του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας στον πελάτη (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν λειτουργεί πλέον ως εντολέας), η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο για αυτή την υποχρέωση εκτέλεσης. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν πρέπει να αναγνωρίζει έσοδο για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης να εξασφαλίσει μια σύμβαση για το τρίτο μέρος (δηλαδή, αν η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως εντολοδόχος).

...

Χορήγηση άδειας

B52 Η άδεια θεμελιώνει τα δικαιώματα του πελάτη επί της διανοητικής ιδιοκτησίας μιας οικονομικής οντότητας. Οι άδειες χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, άδειες για οιοδήποτε από τα ακόλουθα:

- α) λογισμικό και τεχνολογία·
- β) κινηματογραφικές ταινίες, μουσική και άλλα είδη μέσων και ψυχαγωγίας·
- γ) δικαιόχρηση· και
- δ) διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

B53 Πέραν της υπόσχεσης να παραχωρήσει άδεια (ή άδειες) σε πελάτη, η οικονομική οντότητα δύναται επίσης να υποσχεθεί τη μεταβίβαση άλλων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Τέτοιες υποσχέσεις δύνανται να αναφέρονται ρητά στη σύμβαση ή να συνάγονται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας (βλέπε παράγραφο 24). Όπως και σε άλλα είδη συμβάσεων, όταν μια σύμβαση με πελάτη περιλαμβάνει υπόσχεση για χορήγηση άδειας (ή αδειών) επιπλέον άλλων υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 22-30 για να προσδιορίσει καθεμιά από τις υποχρεώσεις εκτέλεσης βάσει της σύμβασης.

B54 Εάν η υπόσχεση για χορήγηση άδειας δεν είναι διακριτή από άλλα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες στη σύμβαση σύμφωνα με τις παραγράφους 26-30, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για χορήγηση άδειας και την παροχή των άλλων υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών από κοινού ως μία ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα αδειών που δεν είναι διακριτές από άλλα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης:

- α) άδεια που αποτελεί συστατικό στοιχείο ενός ενσώματου αγαθού και συνιστά αναπόσπαστο μέρος της λειτουργικότητας του αγαθού· και
- β) άδεια από την οποία ο πελάτης δύναται να επωφεληθεί μόνο σε συνδυασμό με σχετική υπηρεσία (όπως μια ηλεκτρονική υπηρεσία που παρέχεται από την οικονομική οντότητα και επιτρέπει στον πελάτη να έχει πρόσβαση στο περιεχόμενο μέσω χορήγησης άδειας χρήσης).

B55 Εάν η άδεια δεν είναι διακριτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 31-38 για να καθορίσει αν η υποχρέωση εκτέλεσης (που περιλαμβάνει την υπεσχημένη άδεια) είναι υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου ή σε δεδομένη χρονική στιγμή.

B56 Εάν η υπόσχεση για χορήγηση άδειας είναι διακριτή από τα άλλα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης και, επομένως, η υπόσχεση για χορήγηση άδειας αποτελεί χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η άδεια μεταβιβάζεται στον πελάτη είτε σε δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου. Προκειμένου να το πράξει αυτό, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για χορήγηση άδειας στον πελάτη συνίσταται στην παροχή στον πελάτη:

- α) του δικαιώματος για πρόσβαση στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας όπως αυτή υφίσταται κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τη άδεια· ή
- β) του δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή υφίσταται τη χρονική στιγμή χορήγησης της άδειας.

Καθορισμός της φύσης της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας

- B57 [Διαγράφηκε]
- B58 Η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για χορήγηση άδειας συνιστά υπόσχεση για παροχή δικαιώματος πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας, εάν πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) η σύμβαση απαιτεί, ή ο πελάτης εύλογα αναμένει, ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας έχει δικαιώματα ο πελάτης (βλέπε παράγραφο B59 και B59A).
 - β) τα δικαιώματα που χορηγούνται από την άδεια εκθέτουν άμεσα τον πελάτη σε ποιοσδήποτε θετικές ή αρνητικές επιδράσεις των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας που προσδιορίζονται στην παράγραφο B58 στοιχείο α) και
 - γ) οι εν λόγω δραστηριότητες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη στη διάρκεια εκτέλεσης των εν λόγω δραστηριοτήτων (βλέπε παράγραφο 25).
- B59 Ορισμένοι παράγοντες που δύνανται να υποδηλώνουν ότι ο πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία είναι οι συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, οι δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας. Μολονότι δεν αποτελεί καθοριστικό παράγοντα, η ύπαρξη κοινού οικονομικού ενδιαφέροντος (για παράδειγμα, δικαιώματα βάσει πωλήσεων) μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του πελάτη, το οποίο σχετίζεται με τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας ο πελάτης έχει δικαιώματα, μπορεί επίσης να υποδηλώνει ότι πελάτης δύνανται εύλογα να αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει τέτοιες δραστηριότητες.
- B59A Οι δραστηριότητες μιας οντότητας επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία στην οποία ο πελάτης έχει δικαιώματα εφόσον:
- α) οι δραστηριότητες αυτές αναμένεται να τροποποιήσουν σημαντικά τη μορφή (για παράδειγμα, τον σχεδιασμό ή το περιεχόμενο) ή τη λειτουργικότητα (για παράδειγμα, την ικανότητα εκτέλεσης λειτουργίας ή έργου) της διανοητικής ιδιοκτησίας· ή
 - β) η δυνατότητα του πελάτη να αποκομίσει οφέλη από τη διανοητική ιδιοκτησίας απορρέει ουσιαστικά ή εξαρτάται από τις εν λόγω δραστηριότητες. Για παράδειγμα, το όφελος από ένα σήμα συχνά απορρέει ή εξαρτάται από τις εν εξελίξει δραστηριότητες της οντότητας που στηρίζουν ή να διατηρούν την αξία της διανοητικής ιδιοκτησίας.
- Επομένως, εάν η διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας ο πελάτης έχει δικαιώματα έχει σημαντική αυτόνομη λειτουργικότητα, σημαντικό μέρος του οφέλους της εν λόγω πνευματικής ιδιοκτησίας προκύπτει από αυτή τη λειτουργικότητα. Κατά συνέπεια, η δυνατότητα του πελάτη να αποκομίσει οφέλη από την εν λόγω πνευματική ιδιοκτησία δεν θα επηρεαστεί σημαντικά από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, εκτός αν αυτές μεταβάλλουν σημαντικά τη μορφή ή τη λειτουργικότητά της. Είδη διανοητικής ιδιοκτησίας που έχουν συχνά σημαντική αυτόνομη λειτουργικότητα περιλαμβάνουν λογισμικό, βιολογικές ενώσεις ή χημικούς τύπους φαρμάκων και ολοκληρωμένο περιεχόμενο μέσω ενήμερωσης (για παράδειγμα, ταινίες, τηλεοπτικές εκπομπές και μουσικές ηχογραφήσεις).
- B60 Εάν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για χορήγηση άδειας ως υποχρέωση εκτέλεσης η οποία εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, επειδή ο πελάτης θα λαμβάνει και ταυτόχρονα θα αναλώνει τα οφέλη από την εκτέλεση υποχρέωσης της οικονομικής οντότητας σχετικά με την παροχή πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της στη διάρκεια της εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 35 στοιχείο α)]. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 39-45 για να επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο να επιμετρήσει την πρόοδο προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης για παροχή πρόσβασης.
- B61 Εάν δεν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας είναι η παροχή δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή έχει ήδη διαμορφωθεί (από άποψη μορφής και λειτουργικότητας) κατά τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας στον πελάτη. Αυτό συνεπάγεται ότι ο πελάτης δύνανται να ορίσει τη χρήση της άδειας παραχώρησης και να αποκομίσει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη της τη χρονική στιγμή κατά την οποία μεταβιβάζεται η άδεια. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση παροχής δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας ως υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε δεδομένη χρονική στιγμή. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 38 για να καθορίσει τη δεδομένη χρονική στιγμή κατά την οποία η άδεια χρήσης μεταβιβάζεται στον πελάτη. Ωστόσο, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί έσοδο για άδεια που παρέχει δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας πριν από την έναρξη της περιόδου κατά την οποία ο πελάτης δύνανται να χρησιμοποιήσει και να επωφεληθεί από την άδεια. Για παράδειγμα, εάν η περίοδος άδειας χρήσης ενός λογισμικού ξεκινά προτού η οικονομική οντότητα παράσχει (ή καταστήσει διαθέσιμο) στον πελάτη τον κωδικό που επιτρέπει στον πελάτη την άμεση χρήση του λογισμικού, η οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει έσοδο πριν από τη χορήγηση του κωδικού (ή πριν τον καταστήσει διαθέσιμο με άλλο τρόπο).

- B62 Η οικονομική οντότητα παραβλέπει τους ακόλουθους παράγοντες όταν προσδιορίζει αν η άδεια χρήσης παρέχει δικαίωμα πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας ή δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας:
- Χρονικούς ή γεωγραφικούς περιορισμούς ή περιορισμούς στη χρήση — οι εν λόγω περιορισμοί καθορίζουν τα χαρακτηριστικά της υποσχόμενης άδειας χρήσης και όχι αν η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή ή σε βάθος χρόνου.
 - Εγγυήσεις που παρέχει η οικονομική οντότητα ότι διαθέτει εν ισχύ δίπλωμα ευρεσιτεχνίας για τη διανοητική ιδιοκτησία και ότι θα προστατεύσει το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας από μη εξουσιοδοτημένη χρήση του — η υπόσχεση για προστασία του διπλώματος ευρεσιτεχνίας δεν αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, επειδή η ενέργεια της προστασίας ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας διαφυλάττει την αξία των περιουσιακών στοιχείων διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας και παρέχει στον πελάτη τη διαβεβαίωση ότι η μεταβιβαζόμενη άδεια χρήσης πληροί τις προδιαγραφές της υποσχόμενης άδειας στη σύμβαση.

Δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης

- B63 Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-59, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για υπεσχημένο δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης σε αντάλλαγμα της άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας μόνον όταν επέλθει (ή παράλληλα με την επέλευση) το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:
- πραγματοποίηση της επακόλουθης πώλησης ή χρήσης· και
 - εκπλήρωση (ή μερική εκπλήρωση) της υποχρέωσης εκτέλεσης στην οποία έχουν επιμεριστεί ορισμένα ή όλα τα δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης.
- B63A Η απαίτηση για δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης στην παράγραφο B63 εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα σχετίζεται μόνον με άδεια διανοητικής ιδιοκτησίας ή όταν η άδεια διανοητικής ιδιοκτησίας είναι το κυρίαρχο στοιχείο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα (για παράδειγμα, η άδεια της πνευματικής ιδιοκτησίας μπορεί να είναι το κυρίαρχο στοιχείο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα όταν η οικονομική οντότητα έχει εύλογη προσδοκία ότι ο πελάτης θα αποδώσει πολύ μεγαλύτερη αξία στην άδεια εκμετάλλευσης από ό, τι στα λοιπά αγαθά ή υπηρεσίες που σχετίζονται με το δικαίωμα).
- B63B Όταν πληρούνται η απαίτηση της παραγράφου B63A, αναγνωρίζεται εξολοκλήρου έσοδο από δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης σύμφωνα με την παράγραφο B63. Όταν δεν πληρούνται η απαίτηση της παραγράφου B63A, εφαρμόζονται στο δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης οι απαιτήσεις των παραγράφων 50 έως 59.

Στο προσάρτημα Γ τροποποιούνται οι παράγραφοι Γ2, Γ5 και Γ7 και προστίθενται οι παράγραφοι Γ1B, Γ7A και Γ8A. Οι παράγραφοι Γ3 και Γ6 δεν έχουν τροποποιηθεί αλλά έχουν συμπεριληφθεί χάριν ευκολίας.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- Γ1B Με τις Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, του Απριλίου 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26, 27, 29, B1, B34-B38, B52-B53, B58, Γ2, Γ5 και Γ7, διεγράφη η παράγραφος B57 και προστέθηκαν οι παράγραφοι B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, Γ7A και Γ8A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή για προγενέστερη περίοδο αναφοράς. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- Γ2 Για τους σκοπούς των μεταβατικών απαιτήσεων των παραγράφων Γ3-Γ8A:
- ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής νοείται η αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο· και
 - ως ολοκληρωθείσα σύμβαση νοείται μια σύμβαση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*, το ΔΛΠ 18 *Έσοδα* και τις συναφείς Διερμηνείες.
- Γ3 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο, χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες δύο μεθόδους:
- αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς που παρουσιάζεται όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, βάσει των τρόπων που προβλέπονται στην παράγραφο Γ5· ή
 - αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7-Γ8.

...

- Γ5 Η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες πρακτικές λύσεις κατά την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου αναδρομικά, σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 α):
- α) για συμβάσεις που έχουν ολοκληρωθεί, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει τις συμβάσεις οι οποίες:
 - i) αρχίζουν και ολοκληρώνονται εντός της ίδιας ετήσιας περιόδου αναφοράς· ή
 - ii) είναι συμβάσεις που έχουν ολοκληρωθεί κατά την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται.
 - β) για ολοκληρωθείσες συμβάσεις με μεταβλητό αντάλλαγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την τιμή συναλλαγής κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύμβασης, αντί να υπολογίσει μεταβλητά ανταλλάγματα για τις συγκριτικές περιόδους αναφοράς.
 - γ) για τις συμβάσεις που είχαν τροποποιηθεί πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει αναδρομικά τη σύμβαση για τις εν λόγω τροποποιήσεις της σύμβασης σύμφωνα με τις παραγράφους 20-21. Αντ' αυτού, μια οντότητα αντικατοπτρίζει το σωρευτικό αποτέλεσμα όλων των τροποποιήσεων που επέρχονται πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου που παρουσιάζεται όταν:
 - i) προσδιορίζονται οι εκπληρωθείσες και μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης·
 - ii) προσδιορίζεται η τιμή συναλλαγής· και
 - iii) επιμερίζεται η τιμή συναλλαγής στις εκπληρωθείσες και μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης.
 - δ) για όλες τις περιόδους αναφοράς που παρουσιάστηκαν πριν από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιήσει το ποσό της τιμής συναλλαγής που επιμερίστηκε στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης ούτε να παραθέσει επεξήγηση σχετικά με τον χρόνο κατά τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει να αναγνωρίσει το εν λόγω ποσό ως έσοδο (βλέπε παράγραφο 120).
- Γ6 Για κάθε πρακτική λύση της παραγράφου Γ5 που χρησιμοποιεί, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη λύση αυτή με συνέπεια σε όλες τις συμβάσεις εντός των περιόδων αναφοράς που παρουσιάζονται. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- α) τις λύσεις που χρησιμοποιήθηκαν· και
 - β) στον βαθμό που είναι λογικά δυνατό, μια ποιοτική αξιολόγηση της εκτιμώμενης επίδρασης της εφαρμογής εκάστης από τις εν λόγω λύσεις.
- Γ7 Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου ως προσαρμογή στο υπόλοιπο ανοίγματος των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία πρώτης εφαρμογής. Βάσει αυτής της μεθόδου μετάβασης, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αναδρομικά μόνο σε συμβάσεις που δεν αποτελούν ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής (για παράδειγμα, την 1η Ιανουαρίου 2018 για μια οικονομική οντότητα με τέλος χρήσης την 31η Δεκεμβρίου).
- Γ7Α Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β) μπορεί επίσης να χρησιμοποιεί την πρακτική λύση που περιγράφεται στην παράγραφο Γ5 στοιχείο γ), είτε:
- α) για όλες τις τροποποιήσεις της σύμβασης που πραγματοποιούνται πριν από την έναρξη της ενωρίτερης περιόδου παρουσίας· είτε
 - β) για όλες τις τροποποιήσεις της σύμβασης που πραγματοποιούνται πριν την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.
- Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί αυτήν την πρακτική λύση, η οντότητα εφαρμόζει τη λύση με συνέπεια σε όλες τις συμβάσεις και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο Γ6.
- ...
- Γ8Α Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15 (βλέπε παράγραφο Γ1Β) αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων αναδρομικά, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις ως εάν είχαν συμπεριληφθεί στο ΔΠΧΑ 15 κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει τις τροποποιήσεις σε περιόδους αναφοράς ή σε συμβάσεις στις οποίες δεν εφαρμόζονται οι απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 σύμφωνα με τις παραγράφους Γ2-Γ8. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15 σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β) μόνο σε συμβάσεις οι οποίες δεν έχουν ολοκληρωθεί κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τις ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 για τα αποτελέσματα των εν λόγω τροποποιήσεων.

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2017/1988 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 3ης Νοεμβρίου 2017

για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 4

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

Έχοντας υπόψη 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. 1126/2008 της Επιτροπής ⁽²⁾ υιοθετήθηκαν ορισμένα διεθνή πρότυπα και διερμηνείες που υφίσταντο στις 15 Οκτωβρίου 2008.
- (2) Στις 12 Σεπτεμβρίου 2016, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε τροποποιήσεις στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 4, Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα σε συνδυασμό με το ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια (εφεξής «τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4»). Οι τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4 αποσκοπούν στην αντιμετώπιση των προσωρινών λογιστικών συνεπειών των διαφορετικών ημερομηνιών εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 και του νέου προτύπου για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που αντικαθιστά το ΔΠΧΑ 4 (ΔΠΧΑ 17).
- (3) Το ΔΠΧΑ 9 αποσκοπεί να βελτιώσει τη χρηματοοικονομική αναφορά για τα χρηματοοικονομικά μέσα, με την αντιμετώπιση των ανησυχιών που προέκυψαν σε αυτόν τον τομέα κατά τη διάρκεια της χρηματοπιστωτικής κρίσης. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ 9 ανταποκρίνεται στην έκκληση της G20 για μετάβαση σε ένα πιο μακρόπνοο μοντέλο αναγνώρισης των αναμενόμενων ζημιών σε χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού.
- (4) Οι τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4 δίνουν στις οντότητες που ασκούν κυρίως ασφαλιστικές δραστηριότητες τη δυνατότητα να αναβάλουν την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ 9 έως την 1η Ιανουαρίου 2021. Το αποτέλεσμα μιας τέτοιας αναβολής είναι ότι οι εν λόγω οντότητες μπορούν να εξακολουθήσουν να υποβάλλουν αναφορές σύμφωνα με το ισχύον πρότυπο, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση». Οι τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4 επιτρέπουν επίσης στις οντότητες που εκδίδουν ασφαλιστήρια συμβόλαια να αφαιρούν από τα κέρδη ή τις ζημιές ορισμένες πρόσθετες λογιστικές αναντιστοιχίες και αποτελέσματα προσωρινής μεταβλητότητας, που θα μπορούσαν να προκύψουν όταν εφαρμόζοντο το ΔΠΧΑ 9 πριν από την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17.
- (5) Κατόπιν διαβουλεύσεων με την Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα για θέματα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4 πληρούν τα κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.
- (6) Η Επιτροπή, ωστόσο, θεωρεί ότι οι τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4 δεν έχουν αρκετά ευρύ πεδίο εφαρμογής ώστε να καλύπτουν τις ανάγκες όλων των σημαντικών ασφαλιστικών οντοτήτων στην Ένωση. Ειδικότερα, ο τομέας των ασφαλίσεων εντός ενός χρηματοπιστωτικού ομίλου ετερογενών δραστηριοτήτων δεν θα μπορεί να είναι επιλέξιμος για αναβολή της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, πράγμα που θα μπορούσε να τις επιβαρύνει με ανταγωνιστικό μειονέκτημα. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να δοθεί στον τομέα των ασφαλίσεων ενός χρηματοπιστωτικού ομίλου ετερογενών δραστηριοτήτων που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2002/87/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽³⁾ η δυνατότητα να αναβάλει την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 έως την 1η Ιανουαρίου 2021.
- (7) Η αναβολή της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 στον ασφαλιστικό τομέα που ανήκει σε όμιλο ετερογενών δραστηριοτήτων θα σήμαινε την εφαρμογή δύο διαφορετικών λογιστικών προτύπων εντός ενός χρηματοπιστωτικού ομίλου ετερογενών δραστηριοτήτων, πράγμα που θα μπορούσε να δημιουργήσει ευκαιρίες για λογιστικό αμμιπράζ (καταχρηστική επιλογή του ευνοϊκότερου λογιστικού καθεστώτος), και επίσης θα μπορούσε ενδεχομένως να προκαλέσει δυσκολίες στους επενδυτές όσον αφορά την κατανόηση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου, η αναβολή αυτή θα πρέπει να υπόκειται σε ορισμένες προϋποθέσεις. Για την πρόληψη της μεταβίβασης, από πλευράς του ομίλου, χρηματοπιστωτικών μέσων μεταξύ των τομέων, προκειμένου να επωφεληθεί από πιο ευνοϊκή λογιστική μεταχείριση, θα πρέπει να

⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

⁽²⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 της Επιτροπής, της 3ης Νοεμβρίου 2008, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 320 της 29.11.2008, σ. 1).

⁽³⁾ Οδηγία 2002/87/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2002, σχετικά με τη συμπληρωματική εποπτεία πιστωτικών ιδρυμάτων, ασφαλιστικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων επενδύσεων χρηματοπιστωτικού ομίλου ετερογενών δραστηριοτήτων και για την τροποποίηση των οδηγιών του Συμβουλίου 73/239/ΕΟΚ, 79/267/ΕΟΚ, 92/49/ΕΟΚ, 92/96/ΕΟΚ, 93/6/ΕΟΚ και 93/22/ΕΟΚ και των οδηγιών του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 98/78/ΕΚ και 2000/12/ΕΚ (ΕΕ L 35 της 11.2.2003, σ. 1).

εφαρμόζεται προσωρινή απαγόρευση της μεταβίβασης χρηματοπιστωτικών μέσων, εκτός από τα χρηματοπιστωτικά μέσα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία με μεταβολές της εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων. Μόνον οι μεταβιβάσεις χρηματοπιστωτικών μέσων που πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης από τους λογαριασμούς της μεταβιβάζουσας οντότητας θα πρέπει να υπόκεινται στην απαγόρευση της μεταβίβασης. Χρηματοπιστωτικά μέσα εκδοθέντα από οντότητα του ομίλου δεν θα πρέπει να καλύπτονται από την εν λόγω απαγόρευση, επειδή τα ενδοομιλικά κατεχόμενα χρηματοπιστωτικά μέσα εξαλείφονται στους ενοποιημένους λογαριασμούς του ομίλου.

- (8) Η αναβολή της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 είναι συνεπής στην προσέγγισή της με το ΔΠΧΑ 4, που επιτρέπει στους ασφαλιστικούς ομίλους να ενοποιούν τις θυγατρικές τους, χωρίς να συμμορφώνουν την επιμέτρηση των ασφαλιστικών υποχρεώσεων των θυγατρικών που απορρέουν από τις τοπικές γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές με τις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται από τον υπόλοιπο όμιλο. Ενώ η χρήση ανομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών μπορεί να μειώσει την ευκολία κατανόησης των οικονομικών καταστάσεων, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα είναι ήδη εξοικειωμένοι με τη χρηματοοικονομική αναφορά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και η αναβολή θα εφαρμόζεται μόνον για περιορισμένο χρονικό διάστημα. Οι όροι εφαρμογής της αναβολής αναμένεται ότι επίσης θα μετριάσουν τυχόν σχετικές ανησυχίες.
- (9) Η αναβολή της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 για τον τομέα των ασφαλίσεων εντός ενός χρηματοπιστωτικού ομίλου ετερογενών δραστηριοτήτων θα πρέπει να είναι χρονικά περιορισμένη, γιατί είναι σημαντικό οι βελτιώσεις που επήλθαν με το ΔΠΧΑ 9 να τεθούν σε ισχύ το συντομότερο δυνατόν, και το ΔΠΧΑ 17 να έχει ημερομηνία έναρξης εφαρμογής την 1η Ιανουαρίου 2021.
- (10) Ως εκ τούτου, θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008.
- (11) Τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008, το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια* τροποποιείται όπως ορίζεται στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού.

Άρθρο 2

Ένας χρηματοπιστωτικός όμιλος ετερογενών δραστηριοτήτων, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 σημείο 14) της οδηγίας 2002/87/ΕΚ, δύναται να επιλέξει, καμία από τις οντότητές του οι οποίες δραστηριοποιούνται στον ασφαλιστικό τομέα, κατά την έννοια του άρθρου 2 σημείο 8) στοιχείο β) της εν λόγω οδηγίας, να μην εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για τα οικονομικά έτη των οποίων η έναρξη προηγείται της 1ης Ιανουαρίου 2021, εφόσον πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) κανένα χρηματοπιστωτικό μέσο δεν μεταβιβάζεται μεταξύ του ασφαλιστικού τομέα και κάθε άλλου τομέα του χρηματοπιστωτικού ομίλου ετερογενών δραστηριοτήτων μετά τις 29 Νοεμβρίου 2017, πλην των χρηματοπιστωτικών μέσων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία και των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται μέσω των αποτελεσμάτων από αμφοτέρους τους τομείς που εμπλέκονται στις μεταβιβάσεις αυτές·
- β) ο χρηματοπιστωτικός όμιλος ετερογενών δραστηριοτήτων δηλώνει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τις ασφαλιστικές οντότητες του ομίλου οι οποίες εφαρμόζουν το ΔΛΠ 39·
- γ) οι πληροφορίες που ζητούνται από το ΔΠΧΑ 7 παρέχονται χωριστά για τον ασφαλιστικό τομέα εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39 και για τον υπόλοιπο όμιλο εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9.

Άρθρο 3

1. Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 από την ημερομηνία έναρξης του πρώτου οικονομικού έτους τους που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα.
2. Ωστόσο, ένας χρηματοπιστωτικός όμιλος ετερογενών δραστηριοτήτων μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 2 από την ημερομηνία έναρξης του πρώτου οικονομικού έτους τους που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα.

Άρθρο 4

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

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

Βρυξέλλες, 3 Νοεμβρίου 2017.

Για την Επιτροπή
Ο Πρόεδρος
Jean-Claude JUNCKER

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα σε συνδυασμό με το ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια

(Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4)

Τροποποιήσεις στο**ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια**

Τροποποιείται η παράγραφος 3.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

...

3. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αναφέρεται σε άλλες πτυχές της λογιστικής των ασφαλιστών, όπως είναι η λογιστική αντιμετώπιση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ασφαλιστικούς φορείς και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που εκδίδονται από ασφαλιστές (βλέπε ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση, ΔΠΧΑ 7 και ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα), εκτός από τα εξής:
- α) η παράγραφος 20Α επιτρέπει στους ασφαλιστές που πληρούν καθορισμένα κριτήρια να εφαρμόζουν μια προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9·
 - β) η παράγραφος 35B επιτρέπει στους ασφαλιστές να εφαρμόζουν την προσέγγιση επικάλυψης σε καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία· και
 - γ) η παράγραφος 45 επιτρέπει, σε συγκεκριμένες περιστάσεις, στους ασφαλιστές να ανακατατάσσουν κάποια ή όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά τους στοιχεία, έτσι ώστε τα περιουσιακά στοιχεία να αποτιμώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

...

Τροποποιείται η παράγραφος 5.

...

5. Για λόγους διευκόλυνσης, το παρόν ΔΠΧΑ αναφέρεται σε κάθε οικονομική οντότητα που εκδίδει ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως ασφαλιστή, ασχέτως του αν ο εκδότης θεωρείται ασφαλιστής για νομικούς ή εποπτικούς σκοπούς. Όλες οι παραπομπές στον ασφαλιστή στις παραγράφους 3α)–3β), 20Α–20ΙΖ, 35B–35N, 39B–39ΙΓ και 46–49 νοούνται ως αναφερόμενες στον εκδότη ενός χρηματοπιστωτικού μέσου που περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

...

Προστίθενται νέοι τίτλοι κάτω από τις παραγράφους 20, 20ΙΑ και 20ΙΔ. Προστίθενται νέες παράγραφοι 20Α–20ΙΖ.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

...

Προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9

- 20Α** Το ΔΠΧΠ 9 αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοπιστωτικών μέσων και τίθεται σε ισχύ για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Ωστόσο, για έναν ασφαλιστή που πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 20B, το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει μια προσωρινή εξαίρεση που επιτρέπει, αλλά δεν απαιτεί, να εφαρμόζει ο ασφαλιστής το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση και όχι το ΔΠΧΠ 9 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2021. Ένας ασφαλιστής που εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9:

- α) χρησιμοποιεί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 που είναι αναγκαίες για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στις παραγράφους 39B–39Ι του παρόντος ΔΠΧΑ· και
- β) εφαρμόζει όλα τα άλλα ΔΠΧΑ που ισχύουν για τα χρηματοπιστωτικά μέσα του, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 20Α–20ΙΖ, 39B–39Ι και 46–47 του παρόντος ΔΠΧΑ.

- 20B** Ο ασφαλιστής μπορεί να ζητήσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 όταν, και μόνον όταν:
- δεν έχει προηγουμένως εφαρμόσει οποιαδήποτε έκδοση του ΔΠΧΑ 9 ⁽¹⁾, παρά μόνον τις απαιτήσεις που ισχύουν για την παρουσίαση των κερδών και ζημιών επί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων των παραγράφων 5.7.1γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και Β5.7.5–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9· και
 - οι δραστηριότητες του συνδέονται κυρίως με την ασφάλιση, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 20Δ, κατά την ημερομηνία της ετήσιας αναφοράς αμέσως πριν από την 1η Απριλίου 2016, ή σε μεταγενέστερη ημερομηνία της ετήσιας αναφοράς όπως ορίζεται στην παράγραφο 20Ζ.
- 20Γ Ο ασφαλιστής που εφαρμόζει την προσωρινή απαλλαγή από το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπεται να επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των κερδών και ζημιών σχετικά με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις παραγράφους 5.7.1γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και Β5.7.5–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9. Αν ο ασφαλιστής επιλέξει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις αυτές, εφαρμόζει τις σχετικές μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει τις εν λόγω απαιτήσεις και παρέχει σε συνεχή βάση τις σχετικές γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 10-11 του ΔΠΧΑ 7 (όπως τροποποιήθηκε από το ΔΠΧΑ 9 (2010)).
- 20Δ Οι δραστηριότητες του ασφαλιστή συνδέονται κυρίως με την ασφάλιση όταν και μόνον όταν:
- η λογιστική αξία των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, που περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων κατάθεσης ή ενσωματωμένα παράγωγα διαχωρισμένα από ασφαλιστήρια συμβόλαια που εφαρμόζουν τις παραγράφους 7–12 του παρόντος ΔΠΧΑ, είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία όλων των υποχρεώσεών του· και
 - το ποσοστό της συνολικής λογιστικής αξίας των υποχρεώσεων που συνδέονται με ασφαλίσεις (βλέπε παράγραφο 20Ε) σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία όλων των υποχρεώσεών του είναι:
 - μεγαλύτερο από 90 τοις εκατό· ή
 - μικρότερο ή ίσο με 90 τοις εκατό αλλά μεγαλύτερο από 80 τοις εκατό, και ο ασφαλιστής δεν ασκεί σημαντική δραστηριότητα άσχετη προς την ασφάλιση (βλέπε παράγραφο 20ΣΤ).
- 20Ε για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 20Δβ), οι υποχρεώσεις που συνδέονται με ασφαλίσεις περιλαμβάνουν:
- τις υποχρεώσεις που απορρέουν από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 20Δα)·
 - τις υποχρεώσεις από επενδυτικές συμβάσεις μη παράγωγων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων με εφαρμογή του ΔΛΠ 39 (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις οποίες ο ασφαλιστής έχει εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 για την παρουσίαση των κερδών και των ζημιών (βλέπε παραγράφους 20Βα) και 20Γ))· και
 - τις υποχρεώσεις που προκύπτουν, επειδή ο ασφαλιστής εκδίδει ή εκπληρώνει υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις συμβάσεις των στοιχείων α) και β). Παραδείγματα τέτοιων υποχρεώσεων είναι, μεταξύ άλλων, τα παράγωγα τα οποία χρησιμοποιούνται για τον μετριασμό των κινδύνων που απορρέουν από τις εν λόγω συμβάσεις και από τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τις εξασφαλίζουν, σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις όπως οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές σχετικά με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις εν λόγω συμβάσεις, καθώς και χρεόγραφα που εκδίδονται και περιλαμβάνονται στο κανονιστικό κεφάλαιο του ασφαλιστή.
- 20ΣΤ Για την εκτίμηση του κατά πόσον ο ασφαλιστής ασκεί σημαντική δραστηριότητα άσχετη προς την ασφάλιση για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 20Δβ)(ii), ο εν λόγω ασφαλιστής εξετάζει:
- μόνον τις δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτήσει έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα· και
 - ποσοτικούς ή ποιοτικούς παράγοντες (ή και τα δύο), συμπεριλαμβανομένων δημόσια διαθέσιμων πληροφοριών, όπως η ταξινόμηση των κλάδων οικονομικής δραστηριότητας που εφαρμόζουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στον ασφαλιστή.
- 20Ζ Η παράγραφος 20Ββ) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αξιολογεί κατά πόσον πληροί τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 κατά την ημερομηνία της ετήσιας αναφοράς της αμέσως πριν από την 1η Απριλίου 2016. Μετά την εν λόγω ημερομηνία:
- η οικονομική οντότητα που προηγουμένως πληρούσε τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 επαναξιολογεί κατά πόσον οι δραστηριότητές της συνδέονται κυρίως με την ασφάλιση σε μεταγενέστερη ημερομηνία ετήσιας αναφοράς όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 20Η–20Θ, κατά την ετήσια περίοδο που έληξε την ημερομηνία αυτή.

(¹) Το Συμβούλιο εξέδωσε διαδοχικές εκδόσεις του ΔΠΧΑ 9 το 2009, το 2010, το 2013 και το 2014.

β) η οικονομική οντότητα που προηγουμένως δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπεται να επαναξιολογήσει κατά πόσον οι δραστηριότητές της συνδέονται κυρίως με την ασφάλιση σε μεταγενέστερη ημερομηνία ετήσιας αναφοράς πριν από τις 31 Δεκεμβρίου 2018 όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 20Η–20Θ, κατά την ετήσια περίοδο που έληξε την ημερομηνία αυτή.

20Η Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 20Ζ, μεταβολή στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας είναι μια μεταβολή η οποία:

- α) καθορίζεται από τα ανώτατα διοικητικά στελέχη της οντότητας λόγω εξωτερικών ή εσωτερικών μεταβολών·
- β) είναι σημαντική για τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας· και
- γ) μπορεί να αποδειχθεί σε εξωτερικούς φορείς.

Ως εκ τούτου, η εν λόγω μεταβολή επέρχεται μόνον όταν η οικονομική οντότητα αρχίζει ή παύει να ασκεί μια δραστηριότητα που είναι σημαντική για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ή μεταβάλλει σημαντικά το μέγεθος μιας από τις δραστηριότητές της· για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει, διαθέσει ή τερματίσει έναν επιχειρηματικό τομέα.

20Θ Η μεταβολή των δραστηριοτήτων της οντότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 20, αναμένεται να είναι πολύ σπάνια. Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν μεταβολές τις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 20Ζ:

- α) μια μεταβολή στη δομή χρηματοδότησης της οντότητας που από μόνη της δεν επηρεάζει τις δραστηριότητες από τις οποίες η οικονομική οντότητα προβαίνει σε δαπάνες και αποκτά έσοδα.
- β) η οικονομική οντότητα σκοπεύει να πωλήσει έναν επιχειρηματικό τομέα, ακόμα και αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση με εφαρμογή του ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*. Το σχέδιο πώλησης ενός επιχειρηματικού τομέα θα μπορούσε να μεταβάλει τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας και να οδηγήσει σε επαναξιολόγηση στο μέλλον, αλλά δεν έχει ακόμη επηρεάσει τις υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας.

20Ι Αν η οικονομική οντότητα δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 συνεπεία επαναξιολόγησης (βλέπε παράγραφο 20Ζα), η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να συνεχίσει να εφαρμόζει την προσωρινή απαλλαγή από το ΔΠΧΑ 9 μόνον μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου που άρχισε αμέσως μετά την επανεκτίμηση αυτή. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόσει το ΔΠΧΠ 9 για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2021 ή μετά από αυτήν. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 με την εφαρμογή της παραγράφου 20Ζα) στις 31 Δεκεμβρίου 2018 (το τέλος της ετήσιας περιόδου της), τότε η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να συνεχίσει να εφαρμόζει την προσωρινή απαλλαγή από το ΔΠΧΑ 9 μόνο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2019.

20ΙΑ Ο ασφαλιστής που είχε προηγουμένως επιλέξει να εφαρμόσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 δύναται κατά την έναρξη οποιασδήποτε επόμενης ετήσιας περιόδου να επιλέξει αμετάκλητα να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 9.

Ο υιοθετών για πρώτη φορά

20ΙΒ Ο υιοθετών για πρώτη φορά, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 1 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς*, μπορεί να εφαρμόσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 που περιγράφεται στην παράγραφο 20Α, εφόσον, και μόνον εφόσον, πληροί τα κριτήρια που περιγράφονται στην παράγραφο 20Β. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 20Ββ), ο υιοθετών για πρώτη φορά χρησιμοποιεί τη λογιστική αξία που προσδιορίζεται εφαρμόζοντας τα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην εν λόγω παράγραφο.

20ΙΓ Το ΔΠΧΑ 1 περιλαμβάνει απαιτήσεις και εξαιρέσεις που ισχύουν για τον υιοθετούντα για πρώτη φορά. Οι εν λόγω απαιτήσεις και εξαιρέσεις (για παράδειγμα οι παράγραφοι Δ16–Δ17 του ΔΠΧΑ 1) δεν υπερσχύουν των απαιτήσεων των παραγράφων 20Α–20ΙΖ και 39Β–39Ι του παρόντος ΔΠΧΑ. Για παράδειγμα, οι απαιτήσεις και οι εξαιρέσεις που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΠ 1 δεν υπερσχύουν της απαίτησης ότι ένας υιοθετών για πρώτη φορά πρέπει να πληροί τα κριτήρια που καθορίζονται στην παράγραφο 20ΙΒ προκειμένου να εφαρμόσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9.

20ΙΔ Ο υιοθετών για πρώτη φορά που γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 39Β–39Ι χρησιμοποιεί τις απαιτήσεις και τις εξαιρέσεις που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΠ 1 οι οποίες αφορούν την πραγματοποίηση των αξιολογήσεων που απαιτούνται για τις εν λόγω γνωστοποιήσεις.

Προσωρινή εξαίρεση από ειδικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 28

- 20IE Οι παράγραφοι 35–36 του ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες* απαιτούν από την οικονομική οντότητα να εφαρμόζει ενιαίες λογιστικές πολιτικές όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Ωστόσο, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2021, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται, αλλά δεν υποχρεούται, να διατηρεί τις σχετικές λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται από τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία ως εξής:
- α) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9, αλλά η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9· ή
 - β) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 αλλά η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9.
- 20ISΤ Όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης για να λογιστικοποιήσει την επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία:
- α) εάν προηγουμένως είχε εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 9 στις οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνταν για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε αυτή τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία (μετά την εμφάνιση τυχόν προσαρμογών που είχε πραγματοποιήσει η οικονομική οντότητα), τότε εξακολουθεί να εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 9.
 - β) εάν προηγουμένως είχε εφαρμοστεί η προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 στις οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνταν για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε αυτή τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία (μετά την εμφάνιση τυχόν προσαρμογών που είχε πραγματοποιήσει η οικονομική οντότητα), τότε μπορεί μεταγενέστερα να εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 9.
- 20IZ Η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει τις παραγράφους 20IE και 20ISΤβ) χωριστά για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

Προστίθενται νέες παράγραφοι 35Α–35ΙΔ, 39Β–39Μ και 46–49. Προστίθενται νέοι τίτλοι κάτω από τις παραγράφους 35Α, 35ΙΑ, 35ΙΓ, 39Α, 39Ι, 45 και 47.

Χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής σε χρηματοοικονομικά μέσα

...

- 35Α Οι προσωρινές εξαιρέσεις των παραγράφων 20Α, 20ΙΒ και 20ΙΕ και η προσέγγιση επικάλυψης της παραγράφου 35Β είναι επίσης διαθέσιμες για έναν εκδότη χρηματοπιστωτικού μέσου που περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ως εκ τούτου, όλες οι αναφορές στον ασφαλιστή στις παραγράφους 3α–3β), 20Α–20ΙΖ, 35Β–35ΙΔ, 39Β–39ΙΓ και 46–49 νοούνται ως αναφερόμενες και στον εκδότη ενός χρηματοπιστωτικού μέσου που περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ**Η προσέγγιση επικάλυψης**

- 35Β Ο ασφαλιστής επιτρέπεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης σε καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Ο ασφαλιστής που εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης:
- α) αναταξινόμει μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων ένα ποσό που έχει ως συνέπεια τα αποτελέσματα στο τέλος της περιόδου αναφοράς για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία να είναι τα ίδια ως εάν ο ασφαλιστής να είχε εφαρμόσει το ΔΛΠ 39 στα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Κατά συνέπεια, το ποσό που αναταξινομείται ισούται με τη διαφορά μεταξύ:
 - (i) του ποσού που αναφέρεται στα αποτελέσματα για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9· και
 - (ii) του ποσού που θα είχε αναφερθεί στα αποτελέσματα για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εάν ο ασφαλιστής είχε εφαρμόσει το ΔΛΠ 39.
 - β) εφαρμόζει όλα τα άλλα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ στα χρηματοοικονομικά μέσα του, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 35Β–35ΙΔ, 39ΙΑ–39ΙΓ και 48–49 του παρόντος ΔΠΧΑ.
- 35Γ Ο ασφαλιστής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης που περιγράφεται στην παράγραφο 35Β μόνο κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, μεταξύ άλλων και κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 ενώ προηγουμένως έχει εφαρμόσει:
- α) την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 που περιγράφεται στην παράγραφο 20Α· ή
 - β) μόνον τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των αποτελεσμάτων από χρηματοοικονομικά στοιχεία του παθητικού αναγνωριζόμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις παραγράφους 5.7.1γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και Β5.7.5–Β5.7.20 του ΔΠΧΑ 9.

- 35Δ Ο ασφαλιστής παρουσιάζει το ποσό που αναταξινομήθηκε μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων εφαρμόζοντας την προσέγγιση επικάλυψης:
- α) στα αποτελέσματα ως χωριστό κονδύλι· και
 - β) στα λοιπά συνολικά έσοδα ως χωριστό στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων.
- 35Ε Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι επιλέξιμο για καθορισμό για την προσέγγιση επικάλυψης εάν, και μόνο εάν, πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) έχει επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9, αλλά δεν θα είχε επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στο σύνολό του εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39· και
 - β) δεν διακρατείται σε σχέση με μια δραστηριότητα που δεν συνδέεται με τις συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ. Παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που δεν θα μπορούσαν να είναι επιλέξιμα για την προσέγγιση επικάλυψης είναι εκείνα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται σε σχέση με τραπεζικές δραστηριότητες ή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διακρατούμενα σε κεφάλαια σχετικά με συμβάσεις επενδύσεων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ.
- 35ΣΤ Ο ασφαλιστής μπορεί να καθορίσει ένα επιλέξιμο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για την προσέγγιση επικάλυψης όταν επιλέγει να εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης (βλέπε παράγραφο 35Γ). Στη συνέχεια, μπορεί να καθορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που είναι επιλέξιμο για την προσέγγιση επικάλυψης όταν, και μόνον όταν:
- α) το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο είναι αρχικά αναγνωρισμένο· ή
 - β) το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο πληροί για πρώτη φορά το κριτήριο της παραγράφου 35Εβ) ενώ προηγουμένως δεν πληρούσε το κριτήριο αυτό.
- 35Ζ Ο ασφαλιστής επιτρέπεται να προσδιορίζει επιλέξιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την προσέγγιση επικάλυψης εφαρμόζοντας την παράγραφο 35ΣΤ σε μεμονωμένη βάση.
- 35Η Κατά περίπτωση, για την εφαρμογή της προσέγγισης επικάλυψης σε ένα καθορισμένο για πρώτη φορά χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εφαρμόζοντας την παράγραφο 35ΣΤβ):
- α) η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία του καθορισμού είναι η λογιστική αξία του νέου αποσβεσμένου κόστους· και
 - β) το πραγματικό επιτόκιο καθορίζεται με βάση την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του καθορισμού.
- 35Θ Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης σε καθορισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έως ότου το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πάψει να αναγνωρίζεται. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα:
- α) απο-καθορίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί πλέον το κριτήριο της παραγράφου 35Εβ). Για παράδειγμα, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί το κριτήριο αυτό, όταν η οικονομική οντότητα μεταφέρει εκείνο το περιουσιακό στοιχείο κατά τρόπο ώστε να διακρατείται σε σχέση με τις τραπεζικές της δραστηριότητες ή όταν η οικονομική οντότητα παύει να είναι ασφαλιστής.
 - β) δύναται, κατά την έναρξη κάθε ετήσιας περιόδου, να σταματήσει να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης για όλα τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα που επιλέγει να μην εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης εφαρμόζει το ΔΛΠ 8 για να ληφθεί υπόψη η αλλαγή της λογιστικής πολιτικής.
- 35Ι Όταν μια οικονομική οντότητα απο-καθορίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εφαρμόζοντας την παράγραφο 35Θα), ανακατατάσσει από το λοιπό συνολικό συσσωρευμένο εισόδημα στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) τυχόν υπόλοιπο που σχετίζεται με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.
- 35ΙΑ Εάν μια οικονομική οντότητα αποφασίσει να μην χρησιμοποιεί πλέον την προσέγγιση επικάλυψης εφαρμόζοντας την επιλογή της παραγράφου 35Θβ) ή διότι δεν είναι πλέον ασφαλιστής, δεν εφαρμόζει μεταγενέστερα την προσέγγιση επικάλυψης. Ο ασφαλιστής που έχει επιλέξει να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης (βλέπε παράγραφο 35Γ), αλλά δεν διαθέτει επιλέξιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (βλέπε παράγραφο 35Ε) μπορεί μεταγενέστερα να εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης όταν θα διαθέτει επιλέξιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Αλληλεπίδραση με άλλες απαιτήσεις

- 35ΙΒ Η παράγραφος 30 του παρόντος ΔΠΧΑ επιτρέπει μια πρακτική που ενίοτε περιγράφεται και ως «σκιώδης λογιστική». Αν ο ασφαλιστής εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης, η σκιώδης λογιστική μπορεί να είναι εφαρμόσιμη.
- 35ΙΓ Η αναταξινόμηση ενός ποσού μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων εφαρμόζοντας την παράγραφο 35β ενδέχεται να έχει έμμεσες επιπτώσεις για τη συμπερίληψη άλλων ποσών στα λοιπά συνολικά έσοδα, όπως οι φόροι εισοδήματος. Ο ασφαλιστής εφαρμόζει τα σχετικά ΔΠΧΑ, όπως το ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος, προκειμένου να προσδιορίσει τις ενδεχόμενες έμμεσες επιπτώσεις.

Ο υιοθετών για πρώτη φορά

- 35ΙΔ Εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά επιλέξει να εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης, θα πρέπει να επαναδιατυπώσει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να αντικατοπτρίζει την προσέγγιση επικάλυψης όταν, και μόνον όταν, επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση προκειμένου να συμμορφωθεί με το ΔΠΧΑ 9 (βλέπε παραγράφους Ε1–Ε2 του ΔΠΧΑ 1).

...

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

...

Γνωστοποιήσεις σχετικά με την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9

- 39B Ο ασφαλιστής που επιλέγει να εφαρμόσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων:**

- α) να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο ο ασφαλιστής πληρούσε τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση· και**
- β) να συγκρίνουν τους ασφαλιστές που εφαρμόζουν την προσωρινή εξαίρεση με οντότητες που εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 9.**

- 39Γ Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Ba), ο ασφαλιστής γνωστοποιεί το γεγονός ότι εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 και τον τρόπο με τον οποίο ο ασφαλιστής συμπεράνε κατά την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 20Bβ) ότι πληροί τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

- α) εάν η λογιστική αξία των υποχρεώσεων του που απορρέουν από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ (ήτοι εκείνων των υποχρεώσεων που περιγράφονται στην παράγραφο 20Eα)) ήταν κατώτερη από ή ίση με το 90 τοις εκατό της συνολικής λογιστικής αξίας όλων των υποχρεώσεων του, τη φύση και τη λογιστική αξία των υποχρεώσεων που συνδέονται με ασφάλιση που δεν είναι υποχρεώσεις που προκύπτουν από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ (ήτοι εκείνες οι υποχρεώσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 20 (β) και 20 (γ))·
- β) εάν το ποσοστό της συνολικής λογιστικής αξίας των υποχρεώσεων του που συνδέονται με την ασφάλιση σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία όλων των υποχρεώσεων του είναι μικρότερη από ή ίση με το 90 τοις εκατό αλλά μεγαλύτερη από 80 τοις εκατό, τον τρόπο με τον οποίο ο ασφαλιστής έκρινε ότι δεν προέβη σε σημαντική δραστηριότητα άσχετη προς την ασφάλιση, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που έλαβε υπόψη· και
- γ) εάν ο ασφαλιστής πληρούσε τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9, βάσει επαναξιολόγησης εφαρμόζοντας την παράγραφο 20Zβ):
- (i) το λόγο της επαναξιολόγησης·
- (ii) την ημερομηνία κατά την οποία συνέβη η σχετική μεταβολή στις δραστηριότητές του· και
- (iii) μια λεπτομερή εξήγηση της μεταβολής στις δραστηριότητές του και μια ποιοτική περιγραφή του αποτελέσματος της μεταβολής στις οικονομικές καταστάσεις του ασφαλιστή.

- 39Δ Εάν, εφαρμόζοντας την παράγραφο 20Zα), μια οντότητα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι δραστηριότητές της δεν είναι πλέον ως επί το πλείστον συνδεδεμένες με την ασφάλιση, γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε περίοδο αναφοράς, πριν αρχίσει να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9:

- α) το γεγονός ότι δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις για την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9·
- β) την ημερομηνία κατά την οποία συνέβη η σχετική μεταβολή στις δραστηριότητές του· και
- γ) λεπτομερή αιτιολόγηση των μεταβολών στις δραστηριότητές του και ποιοτική περιγραφή του αποτελέσματος της μεταβολής στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας.

- 39E Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Bβ), ο ασφαλιστής γνωστοποιεί την εύλογη αξία στο τέλος της περιόδου αναφοράς, καθώς και το ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας κατά την περίοδο αυτή για τις ακόλουθες δύο ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων χωριστά:

- α) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με συμβατικές ρήτρες οι οποίες οδηγούν, σε καθορισμένες ημερομηνίες, σε ταμειακές ροές που είναι μόνο πληρωμές κεφαλαίου και τόκων για το ανεξόφλητο ποσό κεφαλαίου (ήτοι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 4.1.2β) και 4.1.2Αβ) του ΔΠΧΑ 9), με εξαίρεση κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που πληροί τον ορισμό των προοριζόμενων για διαπραγμάτευση στο ΔΠΧΑ 9, ή που είναι υπό τη διαχείριση και των οποίων η απόδοση εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας (βλέπε παράγραφο Β4.1.6 του ΔΠΧΑ 9).

- β) όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εκτός από εκείνα που ορίζονται στην παράγραφο 39Εα)· δηλαδή, κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο:
- (i) με συμβατικούς όρους που δεν οδηγούν, σε καθορισμένες ημερομηνίες, σε ταμειακές ροές που είναι αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων για το ανεξόφλητο ποσό κεφαλαίου·
 - (ii) που πληροί τον ορισμό των προοριζόμενων για διαπραγμάτευση στο ΔΠΧΑ 9· ή
 - (iii) που αποτελεί αντικείμενο διαχείρισης και του οποίου η απόδοση εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας.
- 39ΣΤ κατά τη γνωστοποίηση των πληροφοριών της παραγράφου 39Ε, ο ασφαλιστής:
- α) μπορεί να κρίνει ότι η λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όπως επιμετράται εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39 είναι ένας λογικός κατ' εκτίμηση υπολογισμός της εύλογης αξίας, αν ο ασφαλιστής δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί την εύλογη αξία του εφαρμόζοντας την παράγραφο 29α) του ΔΠΧΑ 7 (π.χ. βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις)· και
 - β) λαμβάνει υπόψη το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τα χαρακτηριστικά των χρηματοπιστωτικών περιουσιακών στοιχείων.
- 39Ζ Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Ββ), ο ασφαλιστής γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο, που περιλαμβάνουν σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου που είναι συμφυείς με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που περιγράφονται στην παράγραφο 39Εα). Κατ' ελάχιστο, ο ασφαλιστής γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο τέλος της περιόδου αναφοράς:
- α) κατά βαθμίδες διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 7, τις λογιστικές αξίες εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39 (για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος, πριν από οποιαδήποτε προσαρμογή για απομείωση αξίας).
 - β) για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 39Εα) που δεν έχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς, την εύλογη αξία και τη λογιστική αξία εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39 (για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος, πριν από οποιαδήποτε προσαρμογή για απομείωση αξίας). Για τους σκοπούς της γνωστοποίησης αυτής, η παράγραφος Β5.5.22 του ΔΠΧΑ 9 ορίζει τις σχετικές απαιτήσεις για την εκτίμηση του κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος για ένα χρηματοπιστωτικό μέσο θεωρείται χαμηλός.
- 39Η Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Ββ), ο ασφαλιστής γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με το πού μπορεί ένας χρήστης των οικονομικών καταστάσεων να λάβει τις διαθέσιμες στο κοινό πληροφορίες του ΔΠΧΑ 9 τις σχετικές με μια οντότητα του ομίλου οι οποίες δεν παρέχονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου για την αντίστοιχη περίοδο αναφοράς. Για παράδειγμα, οι εν λόγω πληροφορίες του ΔΠΧΑ 9 θα μπορούσαν να ληφθούν από τις δημόσια διαθέσιμες επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας του ομίλου που έχει εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 9.
- 39Θ Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει την εξαίρεση της παραγράφου 20ΙΕ από συγκεκριμένες απαιτήσεις του ΔΛΠ 28, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 39Ι Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 όταν λογιστικοποιεί την επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης (για παράδειγμα, βλέπε παράγραφο 20ΙΕα)), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, επιπλέον των πληροφοριών που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*:
- α) τις πληροφορίες που περιγράφονται από τις παραγράφους 39Β–39Η για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι ουσιώδεις για την οικονομική οντότητα. Τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι εκείνα που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας αφού εμφανιστούν οι προσαρμογές που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης (βλέπε παράγραφο Β14α) του ΔΠΧΑ 12), και όχι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά.
 - β) τις ποσοτικές πληροφορίες που περιγράφονται από τις παραγράφους 39Β–39Η συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες. Τα συνολικά ποσά:
 - (i) που γνωστοποιούνται είναι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά· και
 - (ii) για τις συγγενείς επιχειρήσεις γνωστοποιούνται χωριστά από τα συνολικά ποσά που γνωστοποιούνται για τις κοινές επιχειρήσεις.

Γνωστοποιήσεις σχετικά με την προσέγγιση επικάλυψης

- 39ΙΑ Ο ασφαλιστής που εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν:
- α) τον τρόπο με τον οποίο υπολογίζεται το συνολικό ποσό που αναταξινομήθηκε μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων κατά την περίοδο αναφοράς· και
 - β) το αποτέλεσμα της εν λόγω αναταξινόμησης των οικονομικών καταστάσεων.

- 39IB Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 39Κ, ο ασφαλιστής γνωστοποιεί:
- α) το γεγονός ότι εφαρμόζει την προσέγγιση επικάλυψης·
 - β) τη λογιστική αξία, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στα οποία ο ασφαλιστής έχει εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης, ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου·
 - γ) τη βάση καθορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την προσέγγιση επικάλυψης, συμπεριλαμβανόμενης επεξήγησης για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται εκτός της νομικής οντότητας που εκδίδει συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ·
 - δ) επεξήγηση για το συνολικό ποσό που αναταξινομήθηκε μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων κατά την περίοδο αναφοράς κατά τρόπο που δίνει τη δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο προκύπτει το εν λόγω ποσό, που περιλαμβάνει τα εξής:
 - (i) το ποσό που αναφέρεται στα αποτελέσματα για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9· και
 - (ii) το ποσό που θα είχε αναφερθεί στα αποτελέσματα για τα καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, εάν ο ασφαλιστής είχε εφαρμόσει το ΔΛΠ 39.
 - ε) τις επιπτώσεις της αναταξινόμησης που περιγράφεται στις παραγράφους 35B και 35Γ για κάθε επηρεαζόμενο κονδύλι στα αποτελέσματα· και
 - στ) αν κατά την περίοδο αναφοράς ο ασφαλιστής έχει αλλάξει τον καθορισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων:
 - (i) το ποσό που αναταξινομήθηκε μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων στην περίοδο αναφοράς που αφορά τα για πρώτη φορά καθορισθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με εφαρμογή της προσέγγισης επικάλυψης (βλέπε παράγραφο 35ΣΤβ)·
 - (ii) το ποσό το οποίο θα είχε αναταξινομηθεί μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων στην περίοδο αναφοράς, εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν είχαν απο-καθοριστεί (βλέπε παράγραφο 35Θα)· και
 - (iii) το ποσό που αναταξινομήθηκε κατά την περίοδο αναφοράς στα αποτελέσματα από το λοιπό συνολικό συσσωρευμένο εισόδημα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν απο-καθοριστεί (βλέπε παράγραφο 35Ι).
- 39ΙΓ Εάν μια οικονομική οντότητα εφάρμοσε την προσέγγιση επικάλυψης όταν λογιστικοποίησε την επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, επιπλέον των πληροφοριών που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 12:
- α) τις πληροφορίες που περιγράφονται στις παραγράφους 39ΙΑ–39ΙΒ για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι ουσιώδης για την οικονομική οντότητα. Τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι εκείνα που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας μετά την εμφάνιση των προσαρμογών που πραγματοποιεί η οικονομική οντότητα όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης (βλέπε παράγραφο Β14α) του ΔΠΧΑ 12), και όχι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά.
 - β) τις ποσοτικές πληροφορίες που περιγράφονται στις παραγράφους 39ΙΑ–39ΙΒδ) και 39ΙΒστ), και τις συνέπειες της αναταξινόμησης που περιγράφεται στην παράγραφο 35B για τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα συνολικά για όλες τις μη ουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες. Τα συνολικά ποσά:
 - (i) που γνωστοποιούνται είναι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά· και
 - (ii) για τις συγγενείς επιχειρήσεις γνωστοποιούνται χωριστά από τα συνολικά ποσά που γνωστοποιούνται για τις κοινές επιχειρήσεις.

...

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

...

Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 4 σε συνδυασμό με το ΔΠΧΑ 9**Προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9**

46. Η Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα σε συνδυασμό με το ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4), που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2016, τροποποίησε τις παραγράφους 3 και 5 και προσέθεσε τις παραγράφους 20Α–20ΙΖ, 35Α και 39Β–39Ι και τίτλους μετά τις παραγράφους 20, 20ΙΑ, 20ΙΔ και 39Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις, οι οποίες επιτρέπουν στους ασφαλιστές που πληρούν καθορισμένα κριτήρια να εφαρμόζουν μια προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΠ 9 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

47. Η οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 39B–39I χρησιμοποιεί τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΑ 9 που σχετίζονται με την πραγματοποίηση των εκτιμήσεων που απαιτούνται για τις εν λόγω γνωστοποιήσεις. Η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για τον σκοπό αυτό θεωρείται ότι είναι η αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

Η προσέγγιση επικάλυψης

48. Η Εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα σε συνδυασμό με το ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 4), που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2016, τροποποίησε τις παραγράφους 3 και 5 και προσέθεσε τις παραγράφους 35A–35B και 39IA–39IΓ και τίτλους μετά τις παραγράφους 35A, 35IA, 35IΓ και 39I. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις, οι οποίες επιτρέπουν στους ασφαλιστές να εφαρμόζουν την προσέγγιση επικάλυψης σε καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 (βλέπε παράγραφο 35Γ).
49. Η οικονομική οντότητα που επιλέγει να εφαρμόσει την προσέγγιση επικάλυψης:
- α) εφαρμόζει την εν λόγω προσέγγιση αναδρομικά σε καθορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη μετάβαση στο ΔΠΧΑ 9. Έτσι, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης του λοιπού συνολικού συσσωρευμένου εισοδήματος ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίζεται εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9 και της λογιστικής αξίας που προσδιορίζεται εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 39.
 - β) επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες ώστε να αντικατοπτρίζει την προσέγγιση επικάλυψης όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές πληροφορίες εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 9.

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2017/1989 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**της 6ης Νοεμβρίου 2017****για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12****(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)**

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

Έχοντας υπόψη 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. 1126/2008 της Επιτροπής ⁽²⁾ υιοθετήθηκαν ορισμένα διεθνή πρότυπα και διερμηνείες που υφίσταντο στις 15 Οκτωβρίου 2008.
- (2) Στις 19 Ιανουαρίου 2016 το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε τροποποιήσεις του διεθνούς λογιστικού προτύπου (ΔΛΠ) 12 *Φόροι εισοδήματος*. Σκοπός των τροπολογιών είναι να διευκρινιστεί πώς θα καταλογίζονται τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με χρεωστικούς τίτλους που επιμετρώνται στην εύλογη αξία.
- (3) Η διαβούλευση με την ευρωπαϊκή συμβουλευτική ομάδα για θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς επιβεβαιώνει ότι οι τροποποιήσεις του ΔΛΠ 12 πληρούν τα κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.
- (4) Ως εκ τούτου, θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008.
- (5) Το IASB καθόρισε ότι η ημερομηνία έναρξης ισχύος των τροποποιήσεων του ΔΛΠ 12 είναι η 1η Ιανουαρίου 2017. Επομένως οι διατάξεις του παρόντος κανονισμού θα πρέπει να εφαρμοστούν αναδρομικά προκειμένου να κατοχυρωθεί ασφάλεια δικαίου για τους σχετικούς εκδότες και συνέπεια με άλλα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1126/2008.
- (6) Τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1Στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008, το διεθνές λογιστικό πρότυπο (ΔΛΠ) 12 *Φόροι εισοδήματος* τροποποιείται σύμφωνα με το παράρτημα του παρόντος κανονισμού.**Άρθρο 2**

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1 το αργότερο από την ημερομηνία έναρξης του πρώτου οικονομικού έτους τους που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2017 ή μεταγενέστερα.

Άρθρο 3Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από τη δημοσίευσή του στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.⁽²⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 της Επιτροπής, της 3ης Νοεμβρίου 2008, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 320 της 29.11.2008, σ. 1).

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

Βρυξέλλες, 6 Νοεμβρίου 2017.

Για την Επιτροπή
Ο Πρόεδρος
Jean-Claude JUNCKER

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Περιουσιακών Στοιχείων για Μη Πραγματοποιηθείσες Ζημίες

(Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 12)

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος

Τροποποιείται η παράγραφος 29 και προστίθενται οι παράγραφοι 27Α, 29Α και 98Ζ. Προστίθεται επίσης παράδειγμα μετά την παράγραφο 26. Οι παράγραφοι 24, 26(δ), 27 και 28 δεν έχουν τροποποιηθεί, αλλά συμπεριλαμβάνονται χάριν ευκολίας.

Εκπεστές προσωρινές διαφορές

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

- α) δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και
- β) κατά τον χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία).

Όμως, για εκπεστές προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις, και με συμμετοχές σε σήματα υπό κοινό έλεγχο, το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 44.

...

26 Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα εκπεστών προσωρινών διαφορών που καταλήγουν σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία:

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

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 26

Προσδιορισμός εκπεστέας προσωρινής διαφοράς στο τέλος του έτους 2:

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

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

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

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

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

Αυτό συμβαίνει επειδή οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές είναι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, στην κατάσταση οικονομικής θέσης, και της φορολογικής βάσης του/της, που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (βλ. παράγραφο 5). Η οικονομική οντότητα Α λαμβάνει έκπτωση ισοδύναμη με τη φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου (1 000 ΝΜ) κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) είτε κατά την πώληση ή κατά τη λήξη.

- 27 Η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών καταλήγει σε εκπτώσεις κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μελλοντικών περιόδων. Όμως, τα οικονομικά οφέλη με τη μορφή μειώσεων στις φορολογικές πληρωμές θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, μόνον αν κερδίζει επαρκή φορολογητέα κέρδη, έναντι των οποίων μπορούν να συμψηφιστούν οι εκπτώσεις. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, μόνον όταν αναμένεται ότι θα είναι διαθέσιμα φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.
- 27Α Όταν μια οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον θα υπάρχουν διαθέσιμα φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων μπορεί να χρησιμοποιήσει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά, εξετάζει αν η φορολογική νομοθεσία περιορίζει τις πηγές φορολογητέων κερδών έναντι των οποίων μπορεί να προβαίνει σε εκπτώσεις στην αναστροφή της εν λόγω εκπεστέας προσωρινής διαφοράς. Αν η φορολογική νομοθεσία δεν επιβάλλει τέτοιους περιορισμούς, η οικονομική οντότητα αξιολογεί μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά σε συνδυασμό με όλες τις άλλες εκπεστέες προσωρινές διαφορές της. Ωστόσο, αν η φορολογική νομοθεσία περιορίζει τη χρήση των ζημιών στην έκπτωση από το εισόδημα ενός συγκεκριμένου τύπου, μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά αξιολογείται μόνον σε συνδυασμό με άλλες εκπεστέες προσωρινές διαφορές του ενδεδειγμένου τύπου.
- 28 Αναμένεται ότι θα υπάρχει φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά, όταν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, οι οποίες διαφορές αναμένονται να αναστραφούν:
- α) στην ίδια περίοδο, όπως η αναμενόμενη αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών· ή
 - β) σε περιόδους στις οποίες μια φορολογική ζημία, που προκύπτει από το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους.
- Σε τέτοιες περιπτώσεις, το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην περίοδο στην οποία προκύπτουν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.
- 29 Όταν υπάρχουν ανεπαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται κατά την έκταση που:
- α) αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει επαρκή φορολογητέα κέρδη, που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, στην ίδια περίοδο όπως η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών (ή σε περιόδους κατά τις οποίες μια φορολογική ζημία που ανακύπτει από το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους). Κατά την εκτίμηση αν θα έχει επαρκές φορολογητέο κέρδος σε μελλοντικές περιόδους, η οικονομική οντότητα:
 - i) συγκρίνει τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές με το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος που εξαιρεί τις φορολογικές εκπτώσεις που προκύπτουν από την αναστροφή των εν λόγω εκπεστέων προσωρινών διαφορών. Η σύγκριση αυτή καταδεικνύει τον βαθμό στον οποίο το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος είναι επαρκές ώστε η οικονομική οντότητα να αφαιρεί τα ποσά που προκύπτουν από την αναστροφή των εν λόγω εκπεστέων προσωρινών διαφορών.
 - ii) αγνοεί φορολογητέα ποσά που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες αναμένονται να δημιουργηθούν σε μελλοντικές περιόδους, γιατί το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από αυτές τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές θα προϋποθέτει μελλοντικά φορολογητέα κέρδη για να χρησιμοποιηθεί.
 - β) ο φορολογικός προγραμματισμός της οικονομικής οντότητας επιτρέπει τη δημιουργία φορολογητέων κερδών στις κατάλληλες περιόδους.
- 29Α Η εκτίμηση των πιθανών μελλοντικών φορολογητέων κερδών μπορεί να περιλαμβάνει την ανάκτηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας πάνω από τη λογιστική τους αξία, εάν υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι είναι πιθανό να το επιτύχει αυτό η οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, στην περίπτωση όπου ένα περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις που οδηγούν στο συμπέρασμα ότι είναι πιθανό να ανακτήσει η οικονομική οντότητα το περιουσιακό στοιχείο πάνω από τη λογιστική του αξία. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα αναμένει να κατέχει χρεωστικό τίτλο σταθερού επιτοκίου και να εισπράττει τις συμβατικές ταμειακές ροές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

- 98Z Με την Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Περιουσιακών Στοιχείων για Μη Πραγματοποιηθείσες Ζημιές (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 12), που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 29 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 27Α, 29Α και το παράδειγμα μετά την παράγραφο 26. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη. Ωστόσο, κατά την αρχική εφαρμογή της τροποποίησης, η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου μπορεί να αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, ανάλογα με την περίπτωση), χωρίς να κατανέμεται η μεταβολή ανάμεσα στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον και στα άλλα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω απαλλαγή, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
-

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2017/1990 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**της 6ης Νοεμβρίου 2017****για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7****(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)**

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

Έχοντας υπόψη 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. 1126/2008 της Επιτροπής ⁽²⁾ υιοθετήθηκαν ορισμένα διεθνή πρότυπα και διερμηνείες που υφίσταντο στις 15 Οκτωβρίου 2008.
- (2) Στις 29 Ιανουαρίου 2016, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε τροποποιήσεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου (ΔΛΠ) 7 *Κατάσταση των Ταμειακών Ροών*. Οι τροποποιήσεις αποσκοπούν στη διευκρίνιση του ΔΛΠ 7, ώστε να βελτιωθούν οι πληροφορίες που παρέχονται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας.
- (3) Η διαβούλευση με την Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα για θέματα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς επιβεβαιώνει ότι οι τροποποιήσεις του ΔΛΠ 7 πληρούν τα κριτήρια έγκρισης που ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.
- (4) Ως εκ τούτου, θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008.
- (5) Το IASB καθόρισε ότι η ημερομηνία έναρξης ισχύος των τροποποιήσεων είναι η 1η Ιανουαρίου 2017. Επομένως, οι διατάξεις του παρόντος κανονισμού θα πρέπει να αρχίσουν να εφαρμόζονται από 1ης Ιανουαρίου 2017. Η πρόβλεψη αναδρομικότητας είναι αναγκαία, προκειμένου να κατοχυρωθεί ασφάλεια δικαίου για τους σχετικούς εκδότες και συνέπεια με άλλα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1126/2008.
- (6) Τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1Στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 7 *Κατάσταση των Ταμειακών Ροών* τροποποιείται σύμφωνα με το παράρτημα του παρόντος κανονισμού.**Άρθρο 2**

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 1, το αργότερο από την ημερομηνία έναρξης του πρώτου οικονομικού έτους τους που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2017 ή μεταγενέστερα.

Άρθρο 3Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή του στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.⁽¹⁾ ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.⁽²⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 της Επιτροπής, της 3ης Νοεμβρίου 2008, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 320 της 29.11.2008, σ. 1).

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

Βρυξέλλες, 6 Νοεμβρίου 2017.

Για την Επιτροπή
Ο Πρόεδρος
Jean-Claude JUNCKER

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Πρωτοβουλία Γνωστοποίησης

(Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 7)

Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 7 Κατάσταση των Ταμειακών Ροών

Προστίθενται οι παράγραφοι 44Α–44Ε και η σχετική επικεφαλίδα. Προστίθεται επίσης η παράγραφος 60.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

...

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

ISSN 1977-0669 (ηλεκτρονική έκδοση)
ISSN 1725-2547 (έντυπη έκδοση)



Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης
2985 Λουξεμβούργο
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ

EL