

Επίσημη Εφημερίδα L 237 της Ευρωπαϊκής Ένωσης



Έκδοση
στην ελληνική γλώσσα

Νομοθεσία

66ο έτος
26 Σεπτεμβρίου 2023

Περιεχόμενα

II Μη νομοθετικές πράξεις

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

- ★ Κανονισμός (ΕΕ) 2023/1803 της Επιτροπής, της 13ης Αυγούστου 2023, για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽¹⁾ 1

⁽¹⁾ Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ

EL

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

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

II

(Μη νομοθετικές πράξεις)

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΕ) 2023/1803 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 13ης Αυγούστου 2023

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

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η 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) Βάσει του άρθρου 4 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002, για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες που διέπονται από το δικαίωμα ενός κράτους μέλους οφείλουν να καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με διεθνή λογιστικά πρότυπα, όπως ορίζονται στο άρθρο 2 του εν λόγω κανονισμού, τα οποία υιοθετούνται με κανονισμό της Επιτροπής.
- (2) Με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 της Επιτροπής ⁽²⁾ υιοθετήθηκαν διεθνή λογιστικά πρότυπα και συναφείς διερμηνείες που είχαν εκδοθεί ή εγκρίθει από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (στο εξής: IASB) έως τις 15 Οκτωβρίου 2008. Ο εν λόγω κανονισμός τροποποιήθηκε προκειμένου να συμπεριληφθούν τα πρότυπα και οι συναφείς διερμηνείες που είχαν εκδοθεί ή εγκρίθει από το IASB και εγκρίθει από την Επιτροπή έως τις 8 Σεπτεμβρίου 2022 σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.
- (3) Στις 18 Μαΐου 2017 το IASB δημοσίευσε το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια (στο εξής: ΔΠΧΑ 17) και στις 25 Ιουνίου 2020 δημοσίευσε τροποποιήσεις του εν λόγω ΔΠΧΑ.
- (4) Το ΔΠΧΑ 17 παρέχει μια ολοκληρωμένη προσέγγιση όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Σκοπός του ΔΠΧΑ 17 είναι να διασφαλιστεί ότι οι εταιρείες παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες στις οικονομικές τους καταστάσεις, οι οποίες αποτυπώνουν πιστά τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Οι εν λόγω πληροφορίες δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια αξιόπιστη βάση, προκειμένου να εκτιμήσουν την επίπτωση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων στην οικονομική θέση, τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και τις ταμειακές ροές της εταιρείας.

⁽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).

- (5) Το ΔΠΧΑ 17 εφαρμόζεται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια, συμβόλαια αντασφάλισης, καθώς και σε συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής. Εντός της Ένωσης υπάρχουν πολλά διαφορετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής και αποταμίευσης με συνολική βέλτιστη εκτίμηση υποχρεώσεων ίση με 5,9 τρισ. EUR κατά προσέγγιση (εξαιρουμένων των συμβολαίων που συνδυάζουν ασφάλεια ζωής με επενδύσεις). Σε αρκετά κράτη μέλη, ορισμένα από αυτά τα συμβόλαια έχουν χαρακτηριστικά άμεσης και προαιρετικής συμμετοχής, τα οποία επιτρέπουν τον επιμερισμό των κινδύνων και των ταμειακών ροών μεταξύ διαφορετικών γενεών ασφαλιζομένων.
- (6) Σε ορισμένα κράτη μέλη, η διαχείριση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων ζωής γίνεται επίσης μεταξύ γενεών, ώστε να μετριάζεται η έκθεση σε κινδύνους επιτοκίου και μακροβιότητας και να υπάρχει ειδική ομάδα περιουσιακών στοιχείων που υπόκεινται στην ασφαλιστική υποχρέωση, αλλά τα εν λόγω συμβόλαια δεν έχουν χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 17. Εφόσον πληρούνται οι απαιτήσεις της οδηγίας 2009/138/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου⁽³⁾, και κατόπιν έγκρισης από τους ασφαλιστικούς επόπτες, ορισμένα από τα εν λόγω συμβόλαια μπορούν να εφαρμόζουν την προσαρμογή λόγω αντιστοίχισης για τον υπολογισμό του δείκτη τους βάσει της οδηγίας Φερεγγυότητα II.
- (7) Στην εγκριτική γνωμοδότησή της, η Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα για Θέματα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (EFRAG) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ΔΠΧΑ 17 πληροί τα κριτήρια υιοθέτησης που ορίζονται στο άρθρο 3 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002. Ωστόσο, δεν επιτεύχθηκε ομοφωνία στο πλαίσιο της EFRAG σχετικά με το αν η ομαδοποίηση σε ετήσια βάση συμβολαίων με επιμερισμό κινδύνων μεταξύ των γενεών και με αντιστοίχιση ταμειακών ροών πληροί τα τεχνικά κριτήρια έγκρισης ή αν προάγει το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον. Ο προβληματισμός αυτός συνάδει με τις απόψεις που εξέφρασαν τα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με την εγκριτική γνωμοδότηση της EFRAG και με τις απόψεις των εμπειρογνομόνων των κρατών μελών στο πλαίσιο της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων.
- (8) Οι εταιρείες της Ένωσης θα πρέπει να μπορούν να εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 17 όπως έχει εκδοθεί από το IASB για να διευκολύνεται η εισαγωγή τους σε χρηματιστήρια τρίτων χωρών ή για να ανταποκρίνονται στις προδοκίες των παγκόσμιων επενδυτών.
- (9) Ωστόσο, η απαίτηση ομαδοποίησης σε ετήσια βάση ως μονάδα υπολογισμού για ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων και συμβολαίων επενδύσεων δεν αντικατοπτρίζει πάντοτε το επιχειρηματικό μοντέλο ούτε τα νομικά και συμβατικά χαρακτηριστικά των συμβολαίων με επιμερισμό κινδύνων μεταξύ γενεών και με αντιστοίχιση ταμειακών ροών που αναφέρονται στις αιτιολογικές σκέψεις 5 και 6. Τα συμβόλαια αυτά αντιπροσωπεύουν πάνω από το 70 % των συνολικών υποχρεώσεων ασφάλισης ζωής στην Ένωση. Η εφαρμογή της απαίτησης ομαδοποίησης σε ετήσια βάση στα εν λόγω συμβόλαια δεν οδηγεί πάντοτε σε ευνοϊκή ισορροπία κόστους-οφέλους.
- (10) Δεδομένου ότι τα ΔΠΧΑ εφαρμόζονται στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές, τυχόν αποκλίσεις από αυτά θα πρέπει να περιορίζονται σε εξαιρετικές περιστάσεις και να έχουν περιορισμένο πεδίο εφαρμογής.
- (11) Επομένως, παρά τον ορισμό της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων που παρατίθεται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 17 στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού, οι εταιρείες της Ένωσης θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να εξαιρούν τα συμβόλαια με επιμερισμό κινδύνων μεταξύ γενεών και με αντιστοίχιση ταμειακών ροών από την απαίτηση ομαδοποίησης σε ετήσια βάση του ΔΠΧΑ 17.
- (12) Οι επενδυτές θα πρέπει να είναι σε θέση να γνωρίζουν εάν μια εταιρεία έχει εφαρμόσει την εξαίρεση από την απαίτηση ομαδοποίησης σε ετήσια βάση για ομάδες συμβολαίων. Ως εκ τούτου, οι εταιρείες θα πρέπει να γνωστοποιούν, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*, στις σημειώσεις των οικονομικών τους καταστάσεων, τη χρήση της εξαίρεσης ως σημαντική λογιστική πολιτική και να παρέχουν άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες, όπως σε ποια χαρτοφυλάκια έχουν εφαρμόσει την εξαίρεση. Αυτό δεν θα πρέπει να συνεπάγεται ποσοτική εκτίμηση των επιπτώσεων της χρήσης της προαιρετικής εξαίρεσης από την απαίτηση ομαδοποίησης σε ετήσια βάση.
- (13) Έως τις 31 Δεκεμβρίου 2027, η Επιτροπή θα πρέπει να επανεξετάσει την εξαίρεση από την απαίτηση ομαδοποίησης σε ετήσια βάση για τα συμβόλαια με επιμερισμό κινδύνων μεταξύ γενεών και με αντιστοίχιση ταμειακών ροών, λαμβάνοντας υπόψη την επανεξέταση από το IASB του ΔΠΧΑ 17 μετά την εφαρμογή του.
- (14) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, τα δικαιώματα βάσης δεδομένων και κάθε άλλο δικαίωμα διανοητικής ιδιοκτησίας στα ΔΠΧΠ και στις συναφείς διερμηνείες που εκδίδει η Επιτροπή Διερμηνείων των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ανήκουν στο Ίδρυμα ΔΠΧΑ. Ως εκ τούτου, στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού θα πρέπει να συμπεριληφθεί δήλωση περί δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας.

⁽³⁾ Οδηγία 2009/138/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Νοεμβρίου 2009, σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριοτήτων ασφάλισης και αντασφάλισης (Φερεγγυότητα II) (ΕΕ L 335 της 17.12.2009, σ. 1).

- (15) Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 έχει τροποποιηθεί πολλές φορές. Προκειμένου να απλουστευθεί η νομοθεσία της Ένωσης σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, είναι σκόπιμο, για λόγους σαφήνειας και διαφάνειας, να αντικατασταθεί ο εν λόγω κανονισμός. Συνεπώς, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 θα πρέπει να καταργηθεί.
- (16) Τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό είναι σύμφωνα με τη γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:

Άρθρο 1

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που παρατίθενται στο παράρτημα υιοθετούνται.

Άρθρο 2

Μια εταιρεία μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει την απαίτηση που ορίζεται στην παράγραφο 22 του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 17 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια (στο εξής: ΔΠΧΑ 17) στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού όσον αφορά:

- α) ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής και ομάδες συμβολαίων επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής, όπως ορίζονται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 17 στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού, και με ταμειακές ροές που επηρεάζονται ή επηρεάζονται από τις ταμειακές ροές προς αντισυμβαλλομένους άλλων συμβολαίων, όπως ορίζεται στις παραγράφους Β67 και Β68 του προσαρτήματος Β του ΔΠΧΑ 17 στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού·
- β) ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων των οποίων η διαχείριση γίνεται μεταξύ γενεών συμβολαίων και που πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 77β της οδηγίας 2009/138/ΕΚ και για τα οποία έχει εγκριθεί από τις εποπτικές αρχές η εφαρμογή της προσαρμογής λόγω αντιστοιχίσης.

Όταν μια εταιρεία δεν εφαρμόζει την απαίτηση που ορίζεται στην παράγραφο 22 του ΔΠΧΑ 17 στο παράρτημα του παρόντος κανονισμού σύμφωνα με το σημείο α) ή β), γνωστοποιεί το γεγονός αυτό σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων στις σημειώσεις ως σημαντική λογιστική πολιτική και παρέχει άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες, όπως σε ποια χαρτοφυλάκια έχει εφαρμόσει την εξαίρεση αυτή.

Άρθρο 3

Η Επιτροπή επανεξετάζει την επιλογή που προβλέπεται στο άρθρο 2 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2027 και, εάν το κρίνει σκόπιμο, προτείνει την τροποποίηση ή τη λήξη ισχύος της.

Άρθρο 4

Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 καταργείται.

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

Άρθρο 5

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, 13 Αυγούστου 2023.

Για την Επιτροπή
Η Πρόεδρος
Ursula VON DER LEYEN

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΛΠ 1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
ΔΛΠ 2	Αποθέματα
ΔΛΠ 7	Κατάσταση των ταμειακών ροών
ΔΛΠ 8	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
ΔΛΠ 10	Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς
ΔΛΠ 12	Φόροι εισοδήματος
ΔΛΠ 16	Ενσώματα πάγια
ΔΛΠ 19	Παροχές σε εργαζομένους
ΔΛΠ 20	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
ΔΛΠ 21	Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος
ΔΛΠ 23	Κόστος δανεισμού
ΔΛΠ 24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
ΔΛΠ 26	Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία
ΔΛΠ 27	Ατομικές οικονομικές καταστάσεις
ΔΛΠ 28	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες
ΔΛΠ 29	Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
ΔΛΠ 32	Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση
ΔΛΠ 33	Κέρδη ανά μετοχή
ΔΛΠ 34	Ενδιάμεση οικονομική αναφορά
ΔΛΠ 36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
ΔΛΠ 37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
ΔΛΠ 38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
ΔΛΠ 39	Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση

ΔΛΠ 40	Επενδύσεις σε ακίνητα
ΔΛΠ 41	Γεωργία
ΔΠΧΑ 1	Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΔΠΧΑ 2	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
ΔΠΧΑ 3	Συνενώσεις επιχειρήσεων
ΔΠΧΑ 5	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
ΔΠΧΑ 6	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
ΔΠΧΑ 7	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
ΔΠΧΑ 8	Λειτουργικοί τομείς
ΔΠΧΑ 9	Χρηματοοικονομικά μέσα
ΔΠΧΑ 10	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
ΔΠΧΑ 11	Σχήματα υπό κοινό έλεγχο
ΔΠΧΑ 12	Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες
ΔΠΧΑ 13	Επιμέτρηση εύλογης αξίας
ΔΠΧΑ 15	Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες
ΔΠΧΑ 16	Μισθώσεις
ΔΠΧΑ 17	Ασφαλιστήρια συμβόλαια
ΕΔΔΠΧΑ 1	Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις
ΕΔΔΠΧΑ 2	Μερίδες μελών σε συνεταιριστικές εταιρείες και παρεμφερή μέσα
ΕΔΔΠΧΑ 5	Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης
ΕΔΔΠΧΑ 6	Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού
ΕΔΔΠΧΑ 7	Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
ΕΔΔΠΧΑ 10	Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά και απομείωση

ΕΔΔΠΧΑ 12	Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών
ΕΔΔΠΧΑ 14	ΔΛΠ 19 — Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους
ΕΔΔΠΧΑ 16	Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού
ΕΔΔΠΧΑ 17	Διανομές μη-ταμειακών περιουσιακών στοιχείων σε ιδιοκτήτες
ΕΔΔΠΧΑ 19	Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους
ΕΔΔΠΧΑ 20	Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας
ΕΔΔΠΧΑ 21	Εισφορές
ΕΔΔΠΧΑ 22	Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές
ΕΔΔΠΧΑ 23	Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμούς του φόρου εισοδήματος
ΜΕΔ-7	Εισαγωγή του ευρώ
ΜΕΔ-10	Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες
ΜΕΔ-25	Φόροι Εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της
ΜΕΔ-29	Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Γνωστοποιήσεις
ΜΕΔ-32	Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τύπου

Η αναπαραγωγή επιτρέπεται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου. Εκτός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου προστατεύονται όλα τα δικαιώματα πλην του δικαιώματος αναπαραγωγής για προσωπική χρήση ή άλλους θεμιτούς σκοπούς. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθύνεστε στο IASB στη διεύθυνση www.iasb.org

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Το παρόν πρότυπο περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 **Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο για την κατάρτιση και την παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).**
- 3 Άλλα ΔΠΧΑ θέτουν τις απαιτήσεις αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων.
- 4 Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά*. Ωστόσο, οι παράγραφοι 15-35 εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται εξ ίσου σε όλες τις οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που παρουσιάζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και εκείνων που παρουσιάζουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*.
- 5 Το παρόν πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για οικονομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα. Εάν οικονομικές οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα εφαρμόζουν αυτό το πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.
- 6 Ομοίως, οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* (π.χ., κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οικονομικές οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (π.χ., κάποιες συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των συμμετοχών των μελών ή των μεριδιούχων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Οι λογιστικές πολιτικές ορίζονται στην παράγραφο 5 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* και ο όρος χρησιμοποιείται στο παρόν πρότυπο με την ίδια σημασία.

Οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης (στο εξής: οικονομικές καταστάσεις) είναι εκείνες που προορίζονται για τις ανάγκες των χρηστών οι οποίοι δεν είναι σε θέση να ζητήσουν από τις οικονομικές οντότητες οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες για να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης.

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

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

α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς·

β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα·

γ) Διερμηνείες της ΕΔΔΠΧΑ (IFRIC) και

δ) Διερμηνείες της ΜΕΔ ⁽¹⁾.

Σημαντικότητα:

Οι πληροφορίες είναι σημαντικές όταν η παράλειψη, η ανακριβής αναφορά ή η συγκάλυψή τους θα μπορούσε εύλογως να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης βάσει των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες παρέχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για συγκεκριμένη αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

Η σημαντικότητα εξαρτάται από τη φύση ή το μέγεθος των πληροφοριών ή και από τα δύο. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι πληροφορίες, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, είναι σημαντικές στο πλαίσιο των οικονομικών της καταστάσεων συνολικά.

Οι πληροφορίες συγκάλυπτονται όταν γνωστοποιούνται κατά τρόπο που θα μπορούσε να έχει για τους κύριους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αποτέλεσμα παρόμοιο με την παράλειψη ή την ανακριβή αναφορά των εν λόγω πληροφοριών. Ακολουθούν παραδείγματα περιστάσεων που ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα τη συγκάλυψη σημαντικών πληροφοριών:

- α) οι πληροφορίες σχετικά με ένα σημαντικό στοιχείο, μια σημαντική συναλλαγή ή άλλο σημαντικό γεγονός γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά η γλώσσα που χρησιμοποιείται είναι αόριστη ή ασαφής·
- β) οι πληροφορίες σχετικά με ένα σημαντικό στοιχείο, μια σημαντική συναλλαγή ή άλλο σημαντικό γεγονός είναι διάσπαρτες στις οικονομικές καταστάσεις·
- γ) ανόμοια στοιχεία, ανόμοιες συναλλαγές ή άλλα ανόμοια γεγονότα έχουν συναθροιστεί ως μη όφειλαν·
- δ) παρόμοια στοιχεία, παρόμοιες συναλλαγές ή άλλα παρόμοια γεγονότα έχουν διαχωριστεί ως μη όφειλαν· και
- ε) η κατανοησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μειώνεται λόγω της απόκρυψης σημαντικών πληροφοριών από μη σημαντικές πληροφορίες, σε βαθμό που ένας κύριος χρήστης δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει ποιες πληροφορίες είναι σημαντικές.

Για να αξιολογείται αν θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι οι πληροφορίες θα επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους κύριους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης μιας συγκεκριμένης αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα χαρακτηριστικά των εν λόγω χρηστών, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη και τις περιστάσεις της ίδιας της οικονομικής οντότητας.

Πολλοί υφιστάμενοι και δυνητικοί επενδυτές, δανειοδότες και άλλοι πιστωτές δεν μπορούν να απαιτούν από τις αναφέρουσες οικονομικές οντότητες να παρέχουν πληροφορίες απευθείας σε αυτούς και είναι υποχρεωμένοι να βασίζονται στις οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης για πολλές από τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρειάζονται. Κατά συνέπεια, αυτοί είναι οι κύριοι χρήστες στους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης. Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για τους χρήστες που διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και οι οποίοι εξετάζουν και αναλύουν τις πληροφορίες επιμελώς. Μερικές φορές, ακόμη και οι καλά ενημερωμένοι και επιμελείς χρήστες ενδέχεται να χρειαστεί να ζητήσουν τη βοήθεια συμβούλου για να κατανοήσουν πληροφορίες που αφορούν πολύπλοκα οικονομικά φαινόμενα.

Οι σημειώσεις εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση των ταμειακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.

Στα λοιπά συνολικά έσοδα περιλαμβάνονται στοιχεία εσόδων και εξόδων (συμπεριλαμβανομένων των προσαρμογών από ανακατάταξη) που δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα όπως απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλα ΔΠΧΑ.

⁽¹⁾ Ο ορισμός των ΔΠΧΑ τροποποιήθηκε μετά τις αλλαγές λογαριασμών που εισήχθησαν με το αναθεωρημένο καταστατικό του Ιδρύματος ΔΠΧΑ το 2010.

Τα συστατικά στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων περιλαμβάνουν:

- α) μεταβολές στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής (βλ. ΔΛΠ 16 *Ενσώματα Πάγια* και το ΔΛΠ 38 *Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία*).
- β) επανεπιμετρήσεις προγραμμάτων καθορισμένων παροχών (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*).
- γ) κέρδη και ζημίες που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 21 *Οι Επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*).
- δ) κέρδη και ζημίες από επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*.
- δα) κέρδη και ζημίες από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9.
- ε) κέρδη και ζημίες επί μέσων αντιστάθμισης που αφορούν το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης ταμειακών ροών και τα κέρδη και τις ζημίες επί μέσων αντιστάθμισης που αφορούν το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9 (βλ. κεφάλαιο 6 του ΔΠΧΑ 9).
- στ) για ειδικές υποχρεώσεις που έχουν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που αποδίδεται στις μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της υποχρέωσης (βλ. παράγραφο 5.7.7 του ΔΠΧΑ 9).
- ζ) τις μεταβολές στην αξία της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης κατά τον διαχωρισμό της εσωτερικής αξίας και της διαχρονικής αξίας ενός συμβολαίου δικαιώματος προαίρεσης και τον προσδιορισμό ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής της εσωτερικής αξίας (βλ. κεφάλαιο 6 του ΔΠΧΑ 9).
- η) τις μεταβολές στην αξία των προθεσμιακών στοιχείων των προθεσμιακών συμβολαίων κατά τον διαχωρισμό του προθεσμιακού στοιχείου και του τρέχοντος στοιχείου του προθεσμιακού συμβολαίου και τον προσδιορισμό ως μέσου αντιστάθμισης μόνο των μεταβολών στο τρέχον στοιχείο, και τις μεταβολές στην αξία του περιθωρίου βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την εξαίρεσή του από τον προσδιορισμό του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης (βλ. κεφάλαιο 6 του ΔΠΧΑ 9).
- θ) χρηματοοικονομικά έσοδα και έξοδα ασφάλισης από συμβόλαια που εκδίδονται και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια* και τα οποία δεν περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα, όταν τα συνολικά χρηματοοικονομικά έσοδα και δαπάνες ασφάλισης διαχωρίζονται, προκειμένου να ενσωματωθεί στα αποτελέσματα ποσό που προσδιορίζεται βάσει συστηματικής κατανομής, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 88 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 17, ή βάσει ποσού που εξαλείφει τις λογιστικές αναντιστοιχίες με τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή δαπάνες που προκύπτουν από τα υποκείμενα στοιχεία, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 89 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 17 και
- ι) χρηματοοικονομικά έσοδα και έξοδα από κατεχόμενα συμβόλαια αντασφάλισης, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα, όταν τα συνολικά χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα αντασφάλισης διαχωρίζονται, προκειμένου να ενσωματωθεί στα αποτελέσματα ποσό που προσδιορίζεται βάσει συστηματικής κατανομής, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 88 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 17.

Ιδιοκτήτες είναι οι κάτοχοι των μέσων που κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια.

Αποτελέσματα είναι το σύνολο των εσόδων μείον τα έξοδα, μη συμπεριλαμβανομένων των συστατικών στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων.

Προσαρμογές από ανακατάταξη είναι τα ποσά που ανακατατάσσονται ως κέρδη ή ζημίες κατά την τρέχουσα περίοδο που είχαν αναγνωριστεί ως λοιπά συνολικά έσοδα στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους.

Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα είναι η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων σε μία περίοδο, που οφείλεται σε συναλλαγές και άλλα γεγονότα, εκτός εκείνων που οφείλονται σε συναλλαγές με ιδιοκτήτες που ενεργούν με την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες.

Τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα περιλαμβάνουν όλα τα στοιχεία των «αποτελεσμάτων» και των «λοιπών συνολικών εσόδων».

- 8 Μολονότι στο παρόν πρότυπο χρησιμοποιούνται όροι όπως «λοιπά συνολικά έσοδα», «αποτελέσματα» και «συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα», οι οικονομικές οντότητες μπορούν να περιγράψουν τα σύνολα με άλλους όρους, εφόσον η έννοια παραμένει ξεκάθαρη. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να περιγράψει τα αποτελέσματα με τον όρο «καθαρά έσοδα».
- 8Α Οι παρακάτω όροι περιγράφονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τη σημασία που ορίζεται στο ΔΛΠ 32:
- α) χρηματοοικονομικό μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος (περιγράφεται στις παραγράφους 16Α και 16Β του ΔΛΠ 32)
- β) μέσο που επιβάλλει στην οικονομική οντότητα δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων μόνο κατά την εκκαθάριση και κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος (περιγράφεται στις παραγράφους 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32).

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

- 9 Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και της επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ευρέος κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οικονομικής οντότητας:
- α) τα περιουσιακά στοιχεία,
- β) τις υποχρεώσεις,
- γ) τα ίδια κεφάλαια,
- δ) τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- ε) τις εισφορές από τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή καθώς και τις διανομές προς αυτούς και
- στ) τις ταμειακές ροές.

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

Πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων

- 10 Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τα εξής:
- α) κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου,
- β) κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο,
- γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,
- δ) κατάσταση των ταμειακών ροών για την περίοδο,
- ε) σημειώσεις, που περιλαμβάνουν σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες,
- εα) συγκριτική πληροφόρηση σχετικά με την προηγούμενη περίοδο, όπως ορίζεται στις παραγράφους 38 και 38Α και

στ) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου, όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ή όταν ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τις παραγράφους 40Α-40Δ.

Οι οικονομικές οντότητες επιτρέπεται να χρησιμοποιούν ονομασίες για τις καταστάσεις διαφορετικές από εκείνες που εμφανίζονται στο παρόν πρότυπο. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει την ονομασία «κατάσταση συνολικών εσόδων» αντί της ονομασίας «κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων».

- 10Α** Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάζει ενιαία κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, στην οποία τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα παρουσιάζονται σε δύο τμήματα. Τα τμήματα θα παρουσιάζονται μαζί· το τμήμα των αποτελεσμάτων θα παρουσιάζεται πρώτο, ακολουθούμενο αμέσως από το τμήμα των λοιπών συνολικών εσόδων. Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάζει το τμήμα αποτελεσμάτων σε χωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή, η χωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων θα προηγείται αμέσως της κατάστασης που παρουσιάζει τα συνολικά έσοδα, η οποία θα αρχίζει με τα αποτελέσματα.
- 11** Η οικονομική οντότητα αναδεικνύει ισότιμα όλες τις οικονομικές καταστάσεις που συνθέτουν την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.
- 12** [διαγράφηκε]
- 13** Πολλές οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν, πέραν των οικονομικών καταστάσεων, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησής τους, που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η αναφορά αυτή μπορεί να περιλαμβάνει επισκόπηση:
- α) των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική επίδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η οικονομική οντότητα λειτουργεί, της ανταπόκρισης της οικονομικής οντότητας σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της οικονομικής οντότητας για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα,
 - β) των πηγών χρηματοδότησης της οικονομικής οντότητας και της στοχευόμενης αναλογίας υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια και
 - γ) των πόρων της οικονομικής οντότητας που δεν αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.
- 14** Πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πολλές οικονομικές οντότητες επίσης παρουσιάζουν αναφορές και καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε κλάδους όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι σημαντική ομάδα χρηστών. Αναφορές και καταστάσεις που παρουσιάζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής των ΔΠΧΑ.

Γενικά χαρακτηριστικά

Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΑ

- 15** Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την πιστή απεικόνιση των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα που παρατίθενται στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά* (στο εξής: *Εννοιολογικό Πλαίσιο*). Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ, με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
- 16** Μια οικονομική οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ προβαίνει σε ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης εντός των σημειώσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιγράφονται από μια οικονομική οντότητα ως σύμμορφες με τα ΔΠΧΑ, εκτός αν πληρούν όλες τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ.
- 17** Σε σχεδόν όλες τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα εξασφαλίζει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση με τη συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση επίσης προϋποθέτει ότι μια οικονομική οντότητα:
- α) επιλέγει και εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*. Το ΔΛΠ 8 διατυπώνει μια ιεραρχία έγκυρης καθοδήγησης την οποία λαμβάνει υπόψη η διοίκηση εν απουσία ΔΠΧΑ που εφαρμόζεται ειδικώς σε ένα στοιχείο,

- β) παρουσιάζει στοιχεία που περιλαμβάνουν και τις λογιστικές πολιτικές, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση,
- γ) παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των συναλλαγών ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας.
- 18 Μια οικονομική οντότητα δεν δύναται να αποκαταστήσει ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν, με σημειώσεις ή με επεξηγηματικό υλικό.
- 19 Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε ΔΠΧΑ θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο*, η οικονομική οντότητα θα παρεκκλίνει από την απαίτηση εκείνη με τον τρόπο που καθορίζεται στην παράγραφο 20 αν έτσι απαιτεί, ή άλλως δεν απαγορεύει, το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο.
- 20 'Όταν μια οικονομική οντότητα παρεκκλίνει από απαίτηση ενός ΔΠΧΑ σύμφωνα με την παράγραφο 19, θα γνωστοποιεί:
- α) ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας,
- β) ότι έχει συμμορφωθεί με τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ, με εξαίρεση την παρέκκλιση από συγκεκριμένη απαίτηση προκειμένου να επιτύχει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση,
- γ) τον τίτλο του ΔΠΧΑ από το οποίο έχει παρεκκλίνει η οικονομική οντότητα, το είδος της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανόμενου του χειρισμού που το ΔΠΧΑ θα απαιτούσε, τον λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ερχόταν σε σύγκρουση με τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όπως παρατίθεται στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο* και τον χειρισμό που υιοθετήθηκε και
- δ) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, την οικονομική επίδραση της παρέκκλισης από κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που θα είχε παρουσιαστεί σύμφωνα με την απαίτηση.
- 21 'Όταν μια οικονομική οντότητα έχει παρεκκλίνει από απαίτηση ΔΠΧΑ σε προγενέστερη περίοδο, και η παρέκκλιση αυτή επιδρά στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις για την τρέχουσα περίοδο, θα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στην παράγραφο 20 στοιχεία γ) και δ).
- 22 Η παράγραφος 21 εφαρμόζεται, για παράδειγμα, όταν μια οικονομική οντότητα παρεκκλίνει σε προγενέστερη περίοδο από απαίτηση ΔΠΧΑ περί επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων και η παρέκκλιση αυτή επηρεάζει την επιμέτρηση των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.
- 23 Στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η διοίκηση διαπιστώνει ότι η συμμόρφωση με απαίτηση σε ΔΠΧΑ θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να είναι αντίθετη με τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων που παρατίθεται στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο*, αλλά το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο απαγορεύει την παρέκκλιση από την απαίτηση, η οικονομική οντότητα θα μειώσει τις πτυχές της συμμόρφωσης που αντιλαμβάνεται ως παραπλανητικές στη μέγιστη δυνατή έκταση, γνωστοποιώντας:
- α) τον τίτλο του εν λόγω ΔΠΧΑ, το είδος της απαίτησης και τον λόγο για τον οποίο η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι η συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή είναι τόσο παραπλανητική υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες που έρχεται σε σύγκρουση με το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όπως αυτός παρατίθεται στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο* και
- β) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο, τις προσαρμογές σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων που η διοίκηση έχει συμπεράνει ότι θα ήταν απαραίτητες προκειμένου να επιτευχθεί ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

24 Για τον σκοπό των παραγράφων 19-23, ένα στοιχείο πληροφόρησης αντιβαίνει στο σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όταν δεν παρουσιάζει ακριβοδίκαια τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που είτε φέρεται να αντικατοπτρίζει ή που θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι αντικατοπτρίζει και συνεπώς, θα ήταν πιθανό να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Κατά την αξιολόγηση αν η συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση ΔΠΧΑ θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όπως παρατίθεται στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο*, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη:

- α) τον λόγο για τον οποίο ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων δεν επιτυγχάνεται υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες και
- β) με ποιον τρόπο οι περιστάσεις της οικονομικής οντότητας διαφέρουν από εκείνες άλλων οικονομικών οντοτήτων, οι οποίες συμμορφώνονται με την απαίτηση. Αν άλλες οικονομικές οντότητες σε παρόμοιες συνθήκες συμμορφώνονται με την απαίτηση, υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι η συμμόρφωση της οικονομικής οντότητας με την απαίτηση δεν θα ήταν τόσο παραπλανητική ώστε να αντιβαίνει προς το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων όπως παρατίθεται στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο*.

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

25 **Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Μια οικονομική οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτιμάει να εκκαθαρίσει την οικονομική οντότητα ή να παύσει κάθε συναλλαγή ή εάν δεν έχει εναλλακτική λύση παρά να ενεργήσει κατ' αυτόν τον τρόπο. Όταν κατά την εκτίμησή της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρές αμφιβολίες όσον αφορά τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται από την οικονομική οντότητα, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα δεν θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.**

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

Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δεδουλευμένου

27 **Η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμειακών ροών.**

28 Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και έξοδα (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν ανταποκρίνονται στους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης που έχουν τεθεί για τα στοιχεία εκείνα στο *Εννοιολογικό Πλαίσιο*.

Σημαντικότητα και συγκέντρωση

29 **Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα παρόμοια στοιχεία κάθε σημαντικής κατηγορίας μεμονωμένα. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει στοιχεία διαφορετικής φύσης ή λειτουργίας ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη.**

30 Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα της επεξεργασίας μεγάλου αριθμού συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συγκεντρώνονται σε κατηγορίες σύμφωνα με τη φύση ή τη λειτουργία τους. Το τελικό στάδιο στη διαδικασία της συγκέντρωσης και κατάταξης είναι η παρουσίαση των συμπυκνωμένων και καταταχθέντων στοιχείων που σχηματίζουν συγκεκριμένα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις. Αν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι σημαντικό σε μεμονωμένη βάση, αυτό συγκεντρώνεται μαζί με άλλα στοιχεία είτε στις καταστάσεις εκείνες είτε στο προσάρτημα. Ένα στοιχείο το οποίο δεν είναι επαρκώς σημαντικό ενδέχεται να μην απαιτείται να παρουσιαστεί στις οικονομικές καταστάσεις μεμονωμένα, αλλά να πρέπει ωστόσο να αναφερθεί στις σημειώσεις.

30A Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν και άλλα ΔΠΧΑ, αποφασίζει, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα σχετικά πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις, τον τρόπο με τον οποίο συγκεντρώνει τα πληροφοριακά στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις, που περιλαμβάνουν και τις σημειώσεις. Μια οντότητα δεν μειώνει την ευκολία κατανόησης των οικονομικών της καταστάσεων, συγκαλύπτοντας σημαντικές πληροφορίες με επουσιώδεις πληροφορίες ή συναιθροίζοντας σημαντικά στοιχεία που έχουν διαφορετική φύση ή λειτουργία.

- 31 Ορισμένα ΔΠΧΑ προσδιορίζουν τις πληροφορίες που απαιτείται να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, που περιλαμβάνουν και τις σημειώσεις. Μια οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει συγκεκριμένη γνωστοποίηση που απαιτείται βάσει ΔΠΧΑ, εφόσον οι πληροφορίες που προκύπτουν από τη γνωστοποίηση αυτή δεν είναι σημαντικές. Αυτό ισχύει ακόμη και αν το ΔΠΧΑ περιέχει κατάλογο ειδικών απαιτήσεων ή τις χαρακτηρίζει ελάχιστες απαιτήσεις. Μια οντότητα εξετάζει επίσης αν θα παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκής για να καταστήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ικανούς να κατανοήσουν την επίδραση συγκεκριμένων συναλλαγών, ή άλλων γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας.

Συμψηφισμός

- 32 **Η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ή έσοδα και έξοδα εκτός αν αυτό απαιτείται ή επιτρέπεται από ΔΠΧΑ.**

- 33 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις καθώς και έσοδα και έξοδα. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων ή λοιπών συνολικών εσόδων ή οικονομικής θέσης, εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, αποστραφίζει από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές, τα λοιπά γεγονότα και τις περιστάσεις που έχουν λάβει χώρα και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων —για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφάλειας απαιτήσεων— δεν είναι συμψηφισμός.

- 34 Το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες απαιτεί από την οικονομική οντότητα να επιμετρά τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες στο ποσό του ανταλλάγματος που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι μεταβίβασης υπεσχρημένων αγαθών ή υπηρεσιών. Για παράδειγμα, το ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται αντικατοπτρίζει τυχόν εμπορικές εκπτώσεις ή εκπτώσεις τζίρου που παραχωρεί η οικονομική οντότητα. Η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει, κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δεν δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι συναφείς των κύριων δραστηριοτήτων που δημιουργούν έσοδα. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών όταν αυτή η παρουσίαση αντανακλά την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, συμψηφίζοντας κάθε έσοδο με τα σχετικά έξοδα που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή. Για παράδειγμα:

- α) μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα κέρδη και τις ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων επενδύσεων και λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, αφαιρώντας από το ποσό του ανταλλάγματος για τη διάθεση τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και τα σχετικά έξοδα πώλησης· και
- β) μια οικονομική οντότητα μπορεί να συμψηφίσει μια δαπάνη που σχετίζεται με πρόβλεψη που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία και επιστρέφεται με συμβατικό διακανονισμό με τρίτο μέρος (για παράδειγμα μια εγγύηση προμηθευτή) με τη σχετική επιστροφή.

- 35 Επιπροσθέτως, μια οικονομική οντότητα απεικονίζει κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από ομάδα παρόμοιων συναλλαγών σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και τις ζημίες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για διαπραγμάτευση. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει κέρδη και ζημίες αυτού του τύπου ξεχωριστά εάν είναι σημαντικά.

Συχνότητα αναφορών

- 36 **Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (που συμπεριλαμβάνουν συγκριτικές πληροφορίες) τουλάχιστον ετησίως. Όταν μια οικονομική οντότητα αλλάζει το τέλος της περιόδου αναφοράς της και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις περιόδου μεγαλύτερης ή μικρότερης του ενός έτους, θα γνωστοποιεί, επιπροσθέτως της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις:**

α) το λόγο που χρησιμοποιείται μεγαλύτερη ή μικρότερη περίοδος και

β) το γεγονός ότι ποσά που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρως συγκρίσιμα.

- 37 Συνήθως, μια οικονομική οντότητα καταρτίζει με συνέπεια οικονομικές καταστάσεις για περίοδο ενός έτους. Όμως, μερικές οικονομικές οντότητες προτιμούν για πρακτικούς λόγους να παρέχουν πληροφόρηση, παραδείγματος χάρι, για περίοδο 52 εβδομάδων. Το πρότυπο αυτό δεν αποκλείει την πρακτική αυτή.

*Συγκριτική πληροφόρηση**Ελάχιστη συγκριτική πληροφόρηση*

- 38** Εκτός από την περίπτωση κατά την οποία ένα ΔΠΧΑ επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν αυτό είναι απαραίτητο για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.
- 38A** Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει, κατ' ελάχιστον, δύο καταστάσεις οικονομικής θέσης, δύο καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, δύο χωριστές καταστάσεις αποτελεσμάτων (κατά περίπτωση), δύο καταστάσεις ταμειακών ροών και δύο καταστάσεις μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις.
- 38B** Σε μερικές περιπτώσεις, η αφηγηματική πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου (ή των προηγούμενων περιόδων) συνεχίζει να αφορά και την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στην τρέχουσα περίοδο τις λεπτομέρειες για μια δικαστική διένεξη, το αποτέλεσμα της οποίας ήταν αβέβαιο κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου και η οποία εξακολουθεί να εκκρεμεί. Οι χρήστες ωφελούνται από την πληροφορία ότι η αβεβαιότητα υπήρχε κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου και από την πληροφορία σχετικά με τα μέτρα που έχουν ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου για την άρση της αβεβαιότητας.

Πρόσθετη συγκριτική πληροφόρηση

- 38Γ** Μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει πρόσθετη συγκριτική πληροφόρηση πέραν των ελάχιστων συγκριτικών οικονομικών καταστάσεων που απαιτούνται από τα ΔΠΧΑ, εφόσον η εν λόγω πληροφόρηση συντάσσεται βάσει των ΔΠΧΑ. Η εν λόγω συγκριτική πληροφόρηση μπορεί να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες από τις δηλώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 10, αλλά δεν είναι απαραίτητο να περιλαμβάνει πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων. Όταν ισχύει αυτό, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει σχετικές σημειώσεις για τις εν λόγω πρόσθετες καταστάσεις.
- 38Δ** Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει και τρίτη κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων (παρουσιάζοντας έτσι πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο, την προηγούμενη περίοδο και μία πρόσθετη συγκριτική περίοδο). Ωστόσο, η οντότητα δεν υποχρεούται να παρουσιάσει και τρίτη κατάσταση οικονομικής θέσης, τρίτη κατάσταση ταμειακών ροών ή τρίτη κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (δηλ. πρόσθετη συγκριτική οικονομική κατάσταση). Η οντότητα υποχρεούται να παρουσιάσει, στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, τη συγκριτική πληροφόρηση που σχετίζεται με την εν λόγω πρόσθετη κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων.
- 39-40. [διαγράφηκαν]

Αλλαγή λογιστικής πολιτικής, αναδρομική επαναδιατύπωση ή ανακατάταξη

- 40A** Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τρίτη κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου, πέραν των ελάχιστων συγκριτικών οικονομικών καταστάσεων που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 38A, αν:
- α) εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική, επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ή ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων και
- β) η αναδρομική εφαρμογή, η αναδρομική επαναδιατύπωση ή ανακατάταξη έχει ουσιώδη επίδραση στις πληροφορίες της κατάστασης οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου.
- 40B** Υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 40A, μια οντότητα παρουσιάζει τρεις καταστάσεις οικονομικής θέσης κατά:
- α) το τέλος της τρέχουσας περιόδου,
- β) το τέλος της προηγούμενης περιόδου και
- γ) την έναρξη της προηγούμενης περιόδου.

- 40Γ Όταν ζητείται από μια οντότητα να παρουσιάσει πρόσθετη κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με την παράγραφο 40Α, γνωστοποιεί την πληροφόρηση που απαιτείται βάσει των παραγράφων 41-44 και του ΔΛΠ 8. Ωστόσο, δεν είναι απαραίτητο να παρουσιάσει τις σχετικές σημειώσεις της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης όπως κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου.
- 40Δ Η ημερομηνία της εν λόγω εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης θα πρέπει να είναι η αυτή όπως και κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου, ανεξαρτήτως του αν οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας παρουσιάζουν συγκριτική πληροφόρηση για προγενέστερες περιόδους (πράγμα που επιτρέπεται από την παράγραφο 38Γ).
- 41 **Αν μια οντότητα μεταβάλει την παρουσίαση ή την κατάταξη των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεών της, ανακατατάσσει τα συγκριτικά ποσά, εκτός αν η εν λόγω ανακατάταξη είναι ανέφικτη. Όταν μια οντότητα ανακατατάσσει τα συγκριτικά ποσά, γνωστοποιεί τα εξής (συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που ίσχυαν κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου):**
- α) τη φύση της ανακατάταξης,
- β) το ποσό του κάθε στοιχείου ή της κάθε κατηγορίας στοιχείων που ανακατατάσσεται και
- γ) τον λόγο της ανακατάταξης.
- 42 **Όταν είναι ανέφικτο να ανακαταταχθεί η συγκριτική πληροφόρηση, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί:**
- α) τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η ανακατάταξη και
- β) το είδος των προσαρμογών που θα είχαν γίνει εάν είχαν ανακαταταχθεί τα ποσά.
- 43 Η αναβάθμιση της συγκρισιμότητας των πληροφοριών μεταξύ των περιόδων βοηθάει τους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις, επειδή επιτρέπει την εκτίμηση των τάσεων της οικονομικής πληροφόρησης για προγνωστικούς σκοπούς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν είναι εφικτό να γίνει ανακατάταξη των συγκριτικών πληροφοριών για μια συγκεκριμένη περίοδο ώστε να επιτευχθεί συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μπορεί σε προηγούμενη περίοδο (ή περιόδους) μια οικονομική οντότητα να μην έχει συγκεντρώσει στοιχεία κατά τρόπο που να επιτρέπει την ανακατάταξη και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.
- 44 Το ΔΛΠ 8 παραθέτει προσαρμογές που απαιτούνται για τη συγκριτική πληροφόρηση, όταν η οικονομική οντότητα αλλάζει μια λογιστική πολιτική ή διορθώνει ένα λάθος.
- Ομοιομορφία της παρουσίασης*
- 45 **Η οικονομική οντότητα διατηρεί την εμφάνιση και την κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:**
- α) είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν καταλληλότερη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8 ή
- β) απαιτούνται αλλαγές στην παρουσίαση βάσει ΔΠΧΑ.
- 46 Για παράδειγμα, μια σημαντική αγορά ή διάθεση ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να υποδεικνύει την ανάγκη διαφορετικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Η οικονομική οντότητα αλλάζει την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων μόνον εφόσον η νέα παρουσίαση παρέχει αξιόπιστη πληροφόρηση που είναι περισσότερο χρήσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και η αναθεωρημένη δομή πιθανολογείται ότι θα συνεχιστεί, ώστε να μη βλάπτεται η συγκρισιμότητα. Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές στην παρουσίαση, η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει τη συγκριτική πληροφόρησή της σύμφωνα με τις παραγράφους 41 και 42.

ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Εισαγωγή

- 47 Το παρόν πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην κατάσταση οικονομικής θέσης ή στην κατάσταση (ή καταστάσεις) αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, ή στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση των λοιπών συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στις καταστάσεις αυτές είτε στις σημειώσεις. Το ΔΛΠ 7 *Κατάσταση των ταμειακών ροών* θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση των πληροφοριών στις καταστάσεις ταμειακών ροών.
- 48 Ορισμένες φορές αυτό το πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Τα υπόλοιπα ΔΠΧΑ επίσης απαιτούν γνωστοποιήσεις. Εκτός αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος προτύπου ή σε άλλο ΔΠΧΑ, οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορούν να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

- 49 **Η οικονομική οντότητα εξατομικεύει σαφώς τις οικονομικές καταστάσεις και τις διακρίνει από άλλες πληροφορίες στο ίδιο δημοσιεύμενο έντυπο.**
- 50 Τα ΔΠΧΑ εφαρμόζονται μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι αναγκαστικά σε άλλες πληροφορίες που παρουσιάζονται στην ετήσια αναφορά, σε έγγραφα που υποβάλλονται σε ρυθμιστική αρχή ή σε άλλο έγγραφο. Συνεπώς, είναι σημαντικό οι χρήστες να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες που καταρτίστηκαν με βάση τα ΔΠΧΑ από άλλες πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες στους χρήστες, αλλά δεν αποτελούν αντικείμενο των απαιτήσεων αυτών.
- 51 **Η οικονομική οντότητα εξατομικεύει σαφώς κάθε οικονομική κατάσταση και τις σημειώσεις. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα παραθέτει με εμφανή τρόπο τις ακόλουθες πληροφορίες, τις οποίες επαναλαμβάνει όταν αυτό είναι αναγκαίο για την δέουσα κατανόηση των πληροφοριών:**
- α) την επωνυμία ή άλλο προσδιορισμό της ταυτότητας της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και κάθε αλλαγή των πληροφοριών αυτών από το τέλος της προηγούμενης περιόδου αναφοράς,
 - β) αν οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν μεμονωμένη οικονομική οντότητα ή όμιλο οικονομικών οντοτήτων,
 - γ) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς ή την περίοδο που καλύπτει η σειρά οικονομικών καταστάσεων ή σημειώσεων,
 - δ) το νόμισμα παρουσίασης, όπως αυτό ορίζεται στο ΔΛΠ 21 και
 - ε) τον βαθμό της στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στην παράθεση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.
- 52 Η οικονομική οντότητα πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει η παράγραφος 51 εφόσον παραθέτει κατάλληλες επικεφαλίδες σελίδων, καταστάσεων, σημειώσεων, στηλών κλπ. Απαιτείται κρίση για να προσδιοριστεί ο καλύτερος τρόπος παρουσίασης τέτοιων πληροφοριών. Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις ηλεκτρονικά, μπορεί να μη χρησιμοποιούνται πάντα χωριστές σελίδες. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα προαναφερόμενα στοιχεία προκειμένου να εξασφαλίσει ότι γίνονται κατανοητές οι πληροφορίες που συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- 53 Συχνά, η οικονομική οντότητα καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο κατανοητές με την παρουσίαση πληροφοριών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδων του νομίσματος παρουσίασης. Αυτό είναι αποδεκτό εφόσον η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το βαθμό της στρογγυλοποίησης και δεν παραλείπει σημαντικές πληροφορίες.

Κατάσταση οικονομικής θέσης

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης

- 54 **Η κατάσταση οικονομικής θέσης περιλαμβάνει συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά:**
- α) ενσώματα πάγια,
 - β) επενδύσεις σε ακίνητα,
 - γ) άυλα περιουσιακά στοιχεία,

- δ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία [εξαιρουμένων των ποσών που εμφανίζονται με τα στοιχεία ε), η) και θ)],
 - δα) χαρτοφυλάκια συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 και τα οποία είναι περιουσιακά στοιχεία, διαχωρισμένα όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 78 του ΔΠΧΑ 17,
 - ε) επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης,
 - στ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία,
 - ζ) αποθέματα,
 - η) εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις,
 - θ) ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα,
 - ι) τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση και τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες,
 - ια) εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί,
 - ιβ) προβλέψεις,
 - ιγ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις [εξαιρουμένων των ποσών που παρατίθενται βάσει των στοιχείων ια) και ιβ)],
 - ιγα) χαρτοφυλάκια συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 και τα οποία είναι υποχρεώσεις, διαχωρισμένα όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 78 του ΔΠΧΑ 17,
 - ιδ) υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία για τρέχοντα φόρο, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος,
 - ιε) αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 12,
 - ιστ) υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ομάδες διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5,
 - ιζ) μη ελέγχουσες συμμετοχές, που παρουσιάζονται στην καθαρή θέση και
 - ιη) εκδοθέν κεφάλαιο και αποθεματικά που αναλογούν σε ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρίας.
- 55 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια (μεταξύ άλλων, διαχωρίζοντας τα συγκεκριμένα κονδύλια που απαριθμούνται στην παράγραφο 54), επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα στην κατάσταση οικονομικής θέσης, όταν μια τέτοια παρουσίαση είναι αναγκαία για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας.
- 55A Όταν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει μερικά αθροίσματα σύμφωνα με την παράγραφο 55, αυτά τα μερικά αθροίσματα:
- α) αποτελούνται από συγκεκριμένα κονδύλια τα οποία απαρτίζονται από ποσά που αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με ΔΠΧΑ,
 - β) παρουσιάζονται και επισημαίνονται κατά τρόπο που καθιστά σαφή και κατανοητά τα συγκεκριμένα κονδύλια που συνιστούν το μερικό άθροισμα,
 - γ) είναι συνεπή από περίοδο σε περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 45 και
 - δ) δεν αναδεικνύονται περισσότερο από ό,τι τα μερικά αθροίσματα και τα σύνολα που απαιτούνται από ΔΠΧΑ για την κατάσταση οικονομικής θέσης.

- 56 **Όταν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ως ξεχωριστές κατατάξεις στην κατάσταση της οικονομικής θέσης της, δεν εντάσσει αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (υποχρεώσεις) στην κατηγορία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων).**
- 57 Το παρόν πρότυπο δεν περιγράφει τη διάταξη ή τη μορφή με την οποία η οικονομική οντότητα πρέπει να παρουσιάζει τα στοιχεία. Η παράγραφος 54 απαριθμεί απλώς στοιχεία τα οποία διαφέρουν επαρκώς ως προς το είδος ή τη λειτουργία τους, ώστε να δικαιολογούν χωριστή παρουσίαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Επιπρόσθετα:
- α) συγκεκριμένα κονδύλια συμπεριλαμβάνονται όταν το μέγεθος, το είδος ή η λειτουργία ενός στοιχείου ή μιας συνάθροισης παρόμοιων στοιχείων είναι τέτοια ώστε η χωριστή παρουσίαση να είναι σκόπιμη για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας και
 - β) οι περιγραφές που χρησιμοποιούνται και η διάταξη των στοιχείων ή η συνάθροιση των παρόμοιων στοιχείων μπορεί να τροποποιούνται ανάλογα με το είδος της οικονομικής οντότητας και των συναλλαγών της, ώστε να παρέχεται πληροφόρηση συναφής για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα τροποποιεί τις προαναφερόμενες περιγραφές ώστε να παρέχει πληροφόρηση που είναι σχετική με τις δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.
- 58 Η οικονομική οντότητα αποφασίζει εάν θα παρουσιάσει πρόσθετα στοιχεία με χωριστό τρόπο, αξιολογώντας:
- α) το είδος και τη ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων,
 - β) τη λειτουργία των περιουσιακών στοιχείων εντός της οικονομικής οντότητας και
 - γ) τα ποσά, το είδος και το χρονοδιάγραμμα των υποχρεώσεων.
- 59 Η χρήση διαφορετικών βάσεων επιμέτρησης για διαφορετικές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων υποδηλώνει ότι διαφέρει το είδος ή η λειτουργία τους και συνεπώς ότι πρέπει μια οικονομική οντότητα να τα παρουσιάζει ως ξεχωριστά συγκεκριμένα κονδύλια. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων παγίων μπορεί να τηρούνται λογιστικά στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.
- Διαχωρισμός κυκλοφορούντων / μη κυκλοφορούντων στοιχείων*
- 60 **Η οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, ως ξεχωριστές κατατάξεις στην κατάσταση οικονομικής θέσης της σύμφωνα με τις παραγράφους 66-76 εκτός όταν μια παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική. Όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, μια οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά σειρά ρευστότητας.**
- 61 **Ανεξάρτητα από τη μέθοδο παρουσίασης που υιοθετείται, η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί ή να διακανονιστεί σε περισσότερους από δώδεκα μήνες για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που συνδυάζει ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν:**
- α) σε όχι περισσότερο από δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς και
 - β) σε περισσότερους από δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.
- 62 Όταν η οικονομική οντότητα παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες εντός σαφώς προσδιορισμένου κύκλου εκμετάλλευσης, η χωριστή κατάταξη κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης παρέχει χρήσιμες πληροφορίες με τον διαχωρισμό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που κυκλοφορούν διαρκώς ως κεφάλαιο κίνησης από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται στις μακροπρόθεσμες δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Αυτή η κατάταξη φανερώνει επίσης τα περιουσιακά στοιχεία που αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα στον τρέχοντα κύκλο εκμετάλλευσης και τις υποχρεώσεις που οφείλονται να διακανονιστούν μέσα στην ίδια περίοδο.
- 63 Για κάποιες οικονομικές οντότητες, όπως είναι τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, η παρουσίαση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά αύξουσα ή φθίνουσα σειρά ρευστότητας παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική από την παρουσίαση κυκλοφορούντων / μη κυκλοφορούντων διότι η οικονομική οντότητα δεν παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες στο πλαίσιο ενός σαφώς προσδιορισμένου κύκλου εκμετάλλευσης.

64 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 60, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να παρουσιάζει ορισμένα από τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της με τη χρήση της κατάταξης κυκλοφορούντων / μη κυκλοφορούντων στοιχείων και ορισμένα άλλα με τη σειρά ρευστότητάς τους όταν αυτό εξασφαλίζει αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Η ανάγκη μεικτής βάσης για τους σκοπούς της παρουσίασης μπορεί να προκύψει όταν η οικονομική οντότητα έχει διαφοροποιημένες δραστηριότητες.

65 Πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες λήξης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ρευστότητας και της φερεγγυότητας της οικονομικής οντότητας. Το ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις* απαιτεί να γνωστοποιούνται οι ημερομηνίες λήξης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τις εμπορικές και άλλες απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις περιλαμβάνουν τις εμπορικές υποχρεώσεις και άλλους πληρωτέους λογαριασμούς. Η παροχή πληροφοριών για την αναμενόμενη ημερομηνία ανάκτησης μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, όπως τα αποθέματα, και την αναμενόμενη ημερομηνία διακανονισμού των υποχρεώσεων, όπως οι προβλέψεις, είναι επίσης χρήσιμη, ανεξαρτήτως αν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα στοιχεία. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό των αποθεμάτων που αναμένεται να ανακτηθεί σε περισσότερους από δώδεκα μήνες μετά την περίοδο της αναφοράς.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

66 Η οικονομική οντότητα κατατάσσει περιουσιακό στοιχείο ως κυκλοφορούν όταν:

- α) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο ή σκοπεύει να το πωλήσει ή να το αναλώσει κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσής της,
- β) κατέχει το περιουσιακό στοιχείο κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- γ) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή
- δ) το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 7), εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του ενόψει διακανονισμού υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.

Η οικονομική οντότητα κατατάσσει όλα τα λοιπά στοιχεία ως μη κυκλοφορούντα.

67 Στο παρόν πρότυπο ο όρος «μη κυκλοφορούντα» συμπεριλαμβάνει ενσώματα, άυλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής.

68 Ο κύκλος εκμετάλλευσής της οικονομικής οντότητας ορίζεται ως ο χρόνος μεταξύ της απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων για επεξεργασία και της ρευστοποίησής τους σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσής της οικονομικής οντότητας δεν είναι σαφώς προσδιορισμένος, η διάρκειά του θεωρείται ότι ισούται με δώδεκα μήνες. Τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις) που πωλούνται, αναλώνονται ή ρευστοποιούνται στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσής, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η ρευστοποίησή τους εντός δώδεκα μηνών μετά την περίοδο αναφοράς. Στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται επίσης περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται κυρίως για διαπραγμάτευση (παράδειγμα αυτού είναι κάποια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) και το κυκλοφορούν τμήμα των μη κυκλοφορούντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

69 Η οικονομική οντότητα κατατάσσει μια υποχρέωση ως βραχυπρόθεσμη όταν:

- α) αναμένει να διακανονίσει την υποχρέωση κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσής της,
- β) κατέχει την υποχρέωση κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- γ) η υποχρέωση αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς ή
- δ) η οικονομική οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού της υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς (βλ. παράγραφο 73). Όροι μιας υποχρέωσης που θα μπορούσαν, κατά τη διακριτική ευχέρεια του αντισυμβαλλόμενου, να έχουν ως αποτέλεσμα το διακανονισμό της με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, δεν επηρεάζουν την κατάταξή της.

Η οικονομική οντότητα κατατάσσει όλες τις άλλες υποχρεώσεις ως μακροπρόθεσμες.

- 70 Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί, κάποια δεδουλευμένα κόστη μισθοδοσίας και λοιπά κόστη εκμετάλλευσης, συνιστούν τμήμα του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα κατατάσσει τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ακόμα και όταν πρέπει να διακανονιστούν σε περισσότερους από δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς. Ο ίδιος κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης ισχύει για την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας. Όταν ο κανονικός κύκλος εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας δεν είναι σαφώς προσδιορισμένος, η διάρκεια του θεωρείται ότι είναι δώδεκα μηνών.
- 71 Άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις δεν διακανονίζονται ως μέρος του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, αλλά πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών μετά την περίοδο αναφοράς ή διακρατούνται κυρίως για διαπραγμάτευση. Παράδειγμα αυτού είναι κάποιες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί και το βραχυπρόθεσμο τμήμα των μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, τα πληρωτέα μερίσματα, οι φόροι εισοδήματος και άλλοι μη εμπορικοί πληρωτέοι λογαριασμοί. Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που παρέχουν χρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση (π.χ. δεν αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης της οικονομικής οντότητας) και δεν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς είναι μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις παραγράφους 74 και 75.
- 72 Η οικονομική οντότητα κατατάσσει τις χρηματοοικονομικές της υποχρεώσεις ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις όταν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών μετά την περίοδο αναφοράς, ακόμη και στην περίπτωση που:
- α) η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών και
 - β) συνάπτεται συμφωνία αναχρηματοδότησης ή επαναδιαπραγμάτευσης των όρων της εξόφλησης σε μακροπρόθεσμη βάση, μετά την περίοδο αναφοράς και πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις.
- 73 Αν η οικονομική οντότητα αναμένει και έχει την ευχέρεια να αναχρηματοδοτήσει ή να μετακυλίσει υποχρέωση για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς σύμφωνα με υφιστάμενη δανειακή διευκόλυνση, κατατάσσει την υποχρέωση ως μακροπρόθεσμη, ακόμη και αν θα έληγε σε μικρότερο χρονικό διάστημα διαφορετικά. Ωστόσο, όταν η αναχρηματοδότηση ή η μετακύλιση δεν είναι στην ευχέρεια της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, δεν υπάρχει συμφωνία αναχρηματοδότησης), η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τη δυνατότητα αναχρηματοδότησης και η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη.
- 74 Όταν η οικονομική οντότητα αθετεί όρο μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού στο τέλος ή πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς ώστε η υποχρέωση να καθίσταται πληρωτέα σε πρώτη ζήτηση, η υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη, έστω και αν ο δανειστής είχε συμφωνήσει, μετά την περίοδο αναφοράς και πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, να μην απαιτήσει την πληρωμή εξαιτίας της αθέτησης. Η οικονομική οντότητα κατατάσσει την υποχρέωση ως βραχυπρόθεσμη επειδή, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, δεν κατείχε ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία αυτή.
- 75 Όμως, η υποχρέωση κατατάσσεται ως μακροπρόθεσμη αν ο δανειστής συμφώνησε στο τέλος της περιόδου αναφοράς να παράσχει περίοδο χάριτος που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς, στη διάρκεια της οποίας η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκαταστήσει την αθέτηση και κατά τη διάρκεια της οποίας ο δανειστής δεν δύναται να απαιτήσει άμεση εξόφληση.
- 76 Αναφορικά με δάνεια που κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, εάν τα ακόλουθα γεγονότα λάβουν χώρα μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, τα γεγονότα εκείνα γνωστοποιούνται ως μη διορθωτικά γεγονότα σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς*:
- α) αναχρηματοδότηση σε μακροπρόθεσμη βάση,
 - β) αποκατάσταση αθέτησης μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού και
 - γ) παροχή περιόδου χάριτος από δανειστή προκειμένου να διορθωθεί αθέτηση μακροπρόθεσμης συμφωνίας δανεισμού που λήγει τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις

- 77 **Η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις, περαιτέρω υποκατηγορίες των συγκεκριμένων κονδυλίων που παρουσιάστηκαν, κατεταγμένα με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας.**

78 Το επίπεδο λεπτομέρειας στις υποκατηγορίες εξαρτάται από τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ και το μέγεθος, το είδος και τη λειτουργία των σχετικών ποσών. Η οικονομική οντότητα κάνει χρήση και των παραγόντων που παρατίθενται στην παράγραφο 58 προκειμένου να αποφασιστεί η βάση της υποκατάταξης. Οι γνωστοποιήσεις ποικίλουν για κάθε στοιχείο, π.χ.:

- α) τα στοιχεία των ενσωμάτων παγίων διαχωρίζονται σε κατηγορίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 16,
- β) οι απαιτήσεις διαχωρίζονται σε ποσά εισπρακτέα από πελάτες, σε εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών, σε προπληρωμές και άλλα ποσά,
- γ) τα αποθέματα αναλύονται, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 Αποθέματα, σε κατηγορίες όπως εμπορεύματα, προμήθειες παραγωγής, υλικά, παραγωγή σε εξέλιξη και έτοιμα προϊόντα,
- δ) οι προβλέψεις διαχωρίζονται σε προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους και άλλα κονδύλια και
- ε) το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά διαχωρίζονται σε διάφορες κατηγορίες όπως εκείνες του καταβεβλημένου κεφαλαίου, της διαφοράς υπέρ το άρτιο και των αποθεματικών.

79 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις:

α) για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:

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

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

80 Οικονομική οντότητα χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, όπως συνεταιρισμός ή καταπίστευμα, γνωστοποιεί πληροφορίες ισοδύναμες προς εκείνες που απαιτούνται από την παράγραφο 79 στοιχείο α), που αποτυπώνουν τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου σε κάθε κατηγορία συμμετοχής καθώς και τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν κάθε κατηγορία δικαιωμάτων.

80Α Εάν η οικονομική οντότητα έχει ανακατατάξει

- α) χρηματοοικονομικό μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής καταταχθέν ως συμμετοχικό τίτλο, ή
- β) μέσο που επιβάλλει στην οικονομική οντότητα δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μόνο κατά την εκκαθάριση και κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος

μεταξύ χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων, γνωστοποιεί το ποσό που έχει ανακαταταγεί από τη μια κατηγορία στην άλλη (χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ίδια κεφάλαια), καθώς και την χρονική στιγμή και τους λόγους για αυτή την ανακατάταξη.

Κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων

81A Η κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων (κατάσταση συνολικών εσόδων) παρουσιάζει, πέραν των τμημάτων αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων:

- α) τα αποτελέσματα,
- β) τα συγκεντρωτικά λοιπά συνολικά έσοδα,
- γ) τα συνολικά έσοδα για την περίοδο, τα οποία συνίστανται στο σύνολο των αποτελεσμάτων και των λοιπών συνολικών εσόδων.

Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστή κατάσταση αποτελεσμάτων, δεν παραθέτει τμήμα αποτελεσμάτων στην κατάσταση που παρουσιάζει τα συνολικά έσοδα.

81B Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα ακόλουθα στοιχεία, πέραν των τμημάτων αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, ως επιμερισμό του κέρδους ή της ζημίας και των λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο:

- α) κέρδος ή ζημία περιόδου που αναλογεί σε:
 - i) μη ελέγχουσες συμμετοχές και
 - ii) ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρίας.
- β) συνολικά έσοδα της περιόδου που αναλογούν σε:
 - i) μη ελέγχουσες συμμετοχές και
 - ii) ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρίας.

Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα αποτελέσματα σε χωριστή κατάσταση, το στοιχείο α) θα παρουσιάζεται στην εν λόγω κατάσταση.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στο τμήμα αποτελεσμάτων ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων

81 [διαγράφηκε]

82 Πέραν των στοιχείων που απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ, το τμήμα των αποτελεσμάτων ή η κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει συγκεκριμένα κονδύλια που απεικονίζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς:

- α) έσοδα, με χωριστή απεικόνιση:
 - i) των εσόδων από τόκους που υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου· και
 - ii) των εσόδων ασφάλισης (βλ. ΔΠΧΑ 17)·
- αα) κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από την παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος·
- αβ) έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης από συμβόλαια που εκδίδονται και τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 (βλ. ΔΠΧΑ 17)·
- αγ) έσοδα ή έξοδα από κατεχόμενα συμβόλαια αντασφάλισης (βλ. ΔΠΧΑ 17)·
- β) χρηματοοικονομικά κόστη·

- βα) ζημίες απομείωσης (συμπεριλαμβανομένων αναστροφών ζημιών απομείωσης ή κερδών απομείωσης) που καθορίζονται σύμφωνα με την ενότητα 5.5 του ΔΠΧΑ 9·
- ββ) χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης από συμβόλαια που εκδίδονται και τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 (βλ. ΔΠΧΑ 17)·
- βγ) χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα από κατεχόμενα συμβόλαια ανασφάλισης (βλ. ΔΠΧΑ 17)·
- γ) μερίδιο των κερδών ή των ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης·
- γα) εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακατατάσσεται από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους προκειμένου να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, τυχόν κέρδος ή ζημία που απορρέει από τη διαφορά ανάμεσα στο προηγούμενο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία ανακατάταξης (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 9)·
- γβ) εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακατατάσσεται από την κατηγορία επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων προκειμένου να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, τυχόν σωρευτικό κέρδος ή ζημία που αναγνωριζόταν προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα·
- δ) έξοδο φόρου·
- ε) [διαγράφηκε]
- εα) ένα μοναδικό ποσό για το σύνολο των διακοπείσων δραστηριοτήτων (βλ. ΔΠΧΑ 5).
- στ)–θ) [διαγράφηκαν]

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στο τμήμα λοιπών συνολικών εσόδων

- 82A Το τμήμα λοιπών συνολικών εσόδων παρουσιάζει συγκεκριμένα κονδύλια για τα ποσά της περιόδου όσον αφορά:
- α) στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων [εξαιρουμένων των ποσών της παραγράφου β)], καταταχθέντα κατ' είδος και ομαδοποιημένα με εκείνα τα στοιχεία που, σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ:
 - i) δεν θα ανακαταταχθούν μεταγενέστερα στα αποτελέσματα· και
 - ii) θα ανακαταταχθούν μεταγενέστερα στα αποτελέσματα, όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.
 - β) το μερίδιο των λοιπών συνολικών εσόδων από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, διαχωρισμένο στο μερίδιο των στοιχείων τα οποία, σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ:
 - i) δεν θα ανακαταταχθούν μεταγενέστερα στα αποτελέσματα· και
 - ii) θα ανακαταταχθούν μεταγενέστερα στα αποτελέσματα, όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

83-84. [διαγράφηκαν]

- 85 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια (μεταξύ άλλων, διαχωρίζοντας τα συγκεκριμένα κονδύλια που απαριθμούνται στην παράγραφο 82), επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα, όταν μια τέτοια παρουσίαση είναι αναγκαία για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οικονομικής οντότητας.

- 85A Όταν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει μερικά αθροίσματα σύμφωνα με την παράγραφο 85, αυτά τα μερικά αθροίσματα:
- α) αποτελούνται από συγκεκριμένα κονδύλια τα οποία απαρτίζονται από ποσά που αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με ΔΠΧΑ,
 - β) παρουσιάζονται και επισημαίνονται κατά τρόπο που καθιστά σαφή και κατανοητά τα συγκεκριμένα κονδύλια που συνιστούν το μερικό άθροισμα,
 - γ) είναι συνεπή από περίοδο σε περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 45 και
 - δ) δεν αναδεικνύονται περισσότερο από ό,τι τα μερικά αθροίσματα και τα σύνολα που απαιτούνται από ΔΠΧΑ για την κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα.
- 85B Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα συγκεκριμένα κονδύλια στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα τα οποία συμφωνούν τα μερικά αθροίσματα που υποβλήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 85 με τα μερικά αθροίσματα και τα σύνολα που απαιτούνται από ΔΠΧΑ για την εν λόγω κατάσταση ή καταστάσεις.
- 86 Επειδή οι επιδράσεις των διαφορετικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας, οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα διαφέρουν σε συχνότητα, ενδεχόμενο κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα, η γνωστοποίηση των στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης βοηθά τους χρήστες στην κατανόηση της επίδοσης αυτής και στην εκτίμηση της μελλοντικής επίδοσης. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει επιπρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα και τροποποιεί τις περιγραφές και την κατάταξη των κονδυλίων όταν αυτό είναι απαραίτητο για να αποσαφηνιστούν οι παράγοντες της χρηματοοικονομικής επίδοσης. Η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που περιλαμβάνουν τη σημαντικότητα και το είδος και τη λειτουργία των κονδυλίων των εσόδων και των εξόδων. Για παράδειγμα, χρηματοπιστωτικό ίδρυμα τροποποιεί τις προαναφερόμενες περιγραφές ώστε να παρέχει πληροφόρηση που είναι σχετική με τις δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει στοιχεία των εσόδων και των εξόδων εκτός αν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 32.
- 87 Η οικονομική οντότητα δεν παρουσιάζει κονδύλια των εσόδων και των εξόδων ως έκτακτα κονδύλια στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα ή στις σημειώσεις.
- Κέρδος ή ζημία περιόδου*
- 88 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει όλα τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων σε μια περίοδο εκτός αν ΔΠΧΑ ορίζει ή επιτρέπει διαφορετικά.
- 89 Ορισμένα ΔΠΧΑ ορίζουν τις περιπτώσεις όπου μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει συγκεκριμένα στοιχεία εκτός των αποτελεσμάτων κατά την τρέχουσα περίοδο. Το ΔΛΠ 8 ορίζει δύο τέτοιες περιπτώσεις: τη διόρθωση λαθών και την επίδραση των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών. Άλλα ΔΠΧΑ απαιτούν ή επιτρέπουν συστατικά στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων που ανταποκρίνονται στον ορισμό των εσόδων ή των εξόδων του *Εννοιολογικού Πλαισίου* να εξαιρεθούν από τα αποτελέσματα (βλ. παράγραφο 7).
- Λοιπά συνολικά έσοδα της περιόδου*
- 90 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό του φόρου εισοδήματος που αναλογεί σε κάθε στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων, συμπεριλαμβανομένων των προσαρμογών από ανακατάταξη, είτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων είτε στις σημειώσεις.
- 91 Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων είτε:
- α) καθαρά από τις σχετικές φορολογικές επιδράσεις είτε
 - β) προ των σχετικών φορολογικών επιδράσεων με ένα ποσό για το συγκεντρωτικό ποσό του φόρου εισοδήματος που αφορά τα εν λόγω στοιχεία.
- Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει την εναλλακτική λύση β), επιμερίζει τον φόρο μεταξύ των στοιχείων που θα μπορούσαν να ανακαταταγούν μεταγενέστερα στο τμήμα αποτελεσμάτων και εκείνων που δεν θα ανακαταταγούν μεταγενέστερα στο τμήμα αποτελεσμάτων.
- 92 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις προσαρμογές από ανακατάταξη που σχετίζονται με στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων.

- 93 Άλλα ΔΠΧΑ ορίζουν αν και πότε ποσά που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα. Οι ανακατατάξεις αυτές αναφέρονται ως προσαρμογές από ανακατάταξη στο παρόν πρότυπο. Μια προσαρμογή από ανακατάταξη συμπεριλαμβάνεται με το σχετικό συστατικό στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων στην περίοδο αναφοράς κατά την οποία η προσαρμογή ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα. Τα ποσά αυτά ενδέχεται να είχαν αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ως μη πραγματοποιηθέντα κέρδη στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους. Τα εν λόγω μη πραγματοποιηθέντα κέρδη πρέπει να αφαιρούνται από τα λοιπά συνολικά έσοδα στην περίοδο κατά την οποία τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα, προκειμένου να μην συμπεριληφθούν δύο φορές στα συνολικά έσοδα.
- 94 Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει προσαρμογές από ανακατάταξη στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις. Η οικονομική οντότητα που παρουσιάζει προσαρμογές από ανακατάταξη στις σημειώσεις παρουσιάζει τα στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων μετά από οποιοδήποτε σχετικές προσαρμογές από ανακατάταξη.
- 95 Οι προσαρμογές από ανακατάταξη προκύπτουν, για παράδειγμα, κατά τη διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 21) και όταν μια αντισταθμισμένη προβλεπόμενη ταμειακή ροή επηρεάζει τα αποτελέσματα (βλ. παράγραφο 6.5.11 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 9, σχετικά με τις αντισταθμίσεις ταμειακών ροών).
- 96 Οι προσαρμογές από ανακατάταξη δεν προκύπτουν από μεταβολές στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38 ή από επανεπιμετρήσεις των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 19. Τα εν λόγω συστατικά στοιχεία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και δεν ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα σε μεταγενέστερες περιόδους. Οι μεταβολές στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής μπορούν να μεταφερθούν στα κέρδη εις νέον σε μεταγενέστερες περιόδους καθώς το περιουσιακό στοιχείο αναλώνεται ή όταν παύει να αναγνωρίζεται (βλ. ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 38). Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, δεν προκύπτουν προσαρμογές ανακατάταξης εάν από την αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή τη λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης (ή του προθεσμιακού στοιχείου ενός προθεσμιακού συμβολαίου ή του περιθωρίου βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου) απορρέουν ποσά που αφαιρούνται από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών ή ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, αντίστοιχα, και συμπεριλαμβάνονται απευθείας στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Τα εν λόγω ποσά μεταφέρονται απευθείας στα περιουσιακά στοιχεία ή στις υποχρεώσεις.
- Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις*
- 97 **Όταν τα κονδύλια των εσόδων και των εξόδων είναι σημαντικά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το είδος και τα ποσά τους ξεχωριστά.**
- 98 Οι περιπτώσεις που θα έδιναν αφορμή για ξεχωριστή γνωστοποίηση των κονδυλίων των εσόδων και των εξόδων περιλαμβάνουν:
- α) τη μείωση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων παγίων στο ανακτήσιμο ποσό, όπως επίσης και τις αναστροφές τέτοιων μειώσεων της λογιστικής αξίας,
 - β) την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας και την αντιστροφή των οποιωνδήποτε προβλέψεων για δαπάνες αναδιάρθρωσης,
 - γ) διαθέσεις στοιχείων των ενσώματων παγίων,
 - δ) διαθέσεις επενδύσεων,
 - ε) διακοπείσες δραστηριότητες,
 - στ) νομικοί διακανονισμοί και
 - ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.
- 99 **Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ανάλυση των εξόδων που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα με τη χρήση κατάταξης που βασίζεται είτε στο είδος είτε στη λειτουργία τους στην οικονομική οντότητα, αναλόγως της κατάταξης που παρέχει αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση.**
- 100 Οι οικονομικές οντότητες καλούνται να παρουσιάζουν την ανάλυση της παραγράφου 99 στην κατάσταση ή τις καταστάσεις που παρουσιάζουν τα αποτελέσματα και τα λοιπά συνολικά έσοδα.
- 101 Τα έξοδα κατατάσσονται σε υποκατηγορίες ώστε να επισημαίνονται σειρές στοιχείων της χρηματοοικονομικής επίδοσης που μπορεί να διαφέρουν σε συχνότητα, πιθανότητα κέρδους ή ζημίας και προβλεψιμότητα. Η ανάλυση αυτή παρέχεται σε μία εκ των δύο κατωτέρω μορφών.

- 102 Η πρώτη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος βάσει του «είδους του εξόδου». Η οικονομική οντότητα συναθροίζει τα έξοδα στα αποτελέσματα, σύμφωνα με το είδος τους (για παράδειγμα αποσβέσεις, αγορές υλών, κόστη μεταφοράς, παροχές σε εργαζομένους και κόστη διαφήμισης) και δεν τα ανακατανέμει μεταξύ των λειτουργιών εντός της οικονομικής οντότητας. Η μέθοδος αυτή μπορεί να είναι απλή στην εφαρμογή της επειδή δεν απαιτείται επιμερισμός των εξόδων στις λειτουργικές κατατάξεις. Ένα παράδειγμα κατάταξης, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του είδους του εξόδου, έχει ως ακολούθως:

Έσοδα		X
Άλλα έσοδα		X
Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων και στην παραγωγή σε εξέλιξη	X	
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	X	
Έξοδα παροχών σε εργαζόμενους	X	
Έξοδο αποσβέσεων	X	
Άλλα έξοδα	X	
Σύνολο εξόδων		(X)
Κέρδη προ φόρων		X

- 103 Η δεύτερη μορφή ανάλυσης είναι η μέθοδος της «λειτουργίας του εξόδου» ή του «κόστους πωληθέντων» που κατατάσσει τα έξοδα σύμφωνα με τη λειτουργία τους ως μέρους του κόστους πωληθέντων ή, για παράδειγμα, του κόστους διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών. Κατ' ελάχιστο, με τη χρήση αυτής της μεθόδου η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το κόστος πωληθέντων της ξεχωριστά από άλλα έξοδα. Αυτή η μέθοδος συχνά παρέχει στους χρήστες πιο σχετικές πληροφορίες απ' ό,τι η μέθοδος της κατάταξης βάσει του είδους του εξόδου, αλλά ο επιμερισμός του κόστους στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετος και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης. Ένα παράδειγμα κατάταξης με τη μέθοδο της λειτουργίας του εξόδου έχει ως ακολούθως:

Έσοδα	X
Κόστος πωληθέντων	(X)
Μικτό κέρδος	X
Άλλα έσοδα	X
Κόστος διάθεσης	(X)
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	(X)
Άλλα έξοδα	(X)
Κέρδη προ φόρων	X

- 104 Η οικονομική οντότητα που κατατάσσει τα έξοδα κατά λειτουργία, πρέπει να γνωστοποιεί πρόσθετες πληροφορίες ως προς το είδος των εξόδων, συμπεριλαμβάνοντας τα έξοδα αποσβέσεων και τα έξοδα παροχών σε εργαζομένους.

- 105 Η επιλογή μεταξύ της μεθόδου βάσει της λειτουργίας ή της μεθόδου βάσει του είδους του εξόδου εξαρτάται τόσο από ιστορικούς και κλαδικούς παράγοντες όσο και από το είδος της οικονομικής οντότητας. Αμφότερες οι μέθοδοι παρέχουν μια ένδειξη του κόστους εκείνου που αναμένεται να επηρεάζεται, άμεσα ή έμμεσα, από το επίπεδο των πωλήσεων ή της παραγωγής της οικονομικής οντότητας. Επειδή κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους οικονομικών οντοτήτων, το παρόν πρότυπο απαιτεί από τη διοίκηση να επιλέξει την περισσότερο σχετική και αξιόπιστη παρουσίαση. Όμως, επειδή οι πληροφορίες ως προς το είδος των εξόδων είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμειακών ροών, απαιτούνται επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν χρησιμοποιείται η κατάταξη με τη μέθοδο της λειτουργίας του εξόδου. Στην παράγραφο 104, ο όρος «παροχές σε εργαζομένους» έχει την ίδια έννοια που έχει στο ΔΛΠ 19.

Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

- 106 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων όπως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 10. Η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) τα συνολικά συγκεντρωτικά έσοδα της περιόδου, με ξεχωριστή παρουσίαση των συνολικών ποσών που αναλογούν σε ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές,

β) για κάθε συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, τις επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 και

γ) [διαγράφηκε]

δ) για κάθε συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας στην έναρξη και στη λήξη της περιόδου αναφοράς, γνωστοποιώντας χωριστά (κατ' ελάχιστον) τις μεταβολές που απορρέουν από:

i) τα αποτελέσματα,

ii) τα λοιπά συνολικά έσοδα και

iii) τα ποσά των συναλλαγών με τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητα τους αυτή, με χωριστή παρουσίαση των εισφορών από αυτούς ή των διανομών προς αυτούς και των μεταβολών σε δικαιώματα ιδιοκτησίας σε θυγατρικές, που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις

106A Για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων η οικονομική οντότητα θα παρουσιάζει, είτε στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις, ανάλυση των λοιπών συνολικών εσόδων κατά στοιχείο [βλ. παράγραφο 106 στοιχείο δ) σημείο ii)].

107 Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί, είτε στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, είτε στις σημειώσεις, το ποσό των μερισμάτων που αναγνωρίστηκε ως διανομή σε κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό μερισμάτων ανά μετοχή.

108 Στην παράγραφο 106, τα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, κάθε κατηγορία εισφερομένων κεφαλαίων, το σωρευόμενο υπόλοιπο κάθε κατηγορίας λοιπών συνολικών εσόδων και τα κέρδη εις νέον.

109 Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της οικονομικής οντότητας μεταξύ της αρχής και του τέλους της περιόδου αναφοράς αντικατοπτρίζουν την αύξηση ή μείωση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της κατά τη διάρκεια της περιόδου. Εκτός των μεταβολών που προκύπτουν από συναλλαγές με ιδιοκτήτες που δρουν υπό την ιδιότητά τους αυτή (όπως εισφορές κεφαλαίου, επαναγορές των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας και μερισμάτων) και το κόστος των συναλλαγών που σχετίζεται άμεσα με τις συναλλαγές αυτές, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων σε μία περίοδο αντιπροσωπεύει τα συνολικά έσοδα και έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και των ζημιών, που δημιουργούνται από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας κατά την περίοδο εκείνη.

110 Το ΔΛΠ 8 απαιτεί αναδρομικές προσαρμογές για την πραγματοποίηση μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, εκτός αν οι μεταβατικές διατάξεις άλλου ΔΠΧΑ απαιτούν διαφορετικά. Το ΔΛΠ 8 επίσης απαιτεί οι επαναδιατυπώσεις για τη διόρθωση λαθών να γίνονται αναδρομικά, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό. Οι αναδρομικές προσαρμογές και επαναδιατυπώσεις δεν αποτελούν μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων αλλά εφαρμόζονται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον, εκτός εάν ΔΠΧΑ απαιτεί την αναδρομική προσαρμογή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Η παράγραφος 106 στοιχείο β) απαιτεί γνωστοποίηση στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων της συνολικής προσαρμογής κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτει από μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές και, ξεχωριστά, από διορθώσεις λαθών. Οι προσαρμογές αυτές γνωστοποιούνται για κάθε προηγούμενη περίοδο και την αρχή της περιόδου.

Κατάσταση των ταμειακών ροών

111 Οι πληροφορίες περί ταμειακών ροών παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα και των αναγκών της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές. Το ΔΛΠ 7 θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση της κατάστασης ταμειακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Σημειώσεις

Δομή

112 Οι σημειώσεις:

α) παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 117-124,

- β) γνωστοποιούν πληροφορίες που απαιτούνται από τα ΔΠΧΑ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων και
- γ) παρέχουν πληροφόρηση που δεν παρουσιάζεται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι σημαντική για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ αυτών.
- 113 Στο μέτρο που αυτό είναι εφικτό, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις σημειώσεις με συστηματικό τρόπο. Για τον προσδιορισμό του συστηματικού τρόπου, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα στην κατανόηση και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών της καταστάσεων. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει παραπομπές για κάθε στοιχείο των καταστάσεων οικονομικής θέσης και της κατάστασης ή των καταστάσεων αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, καθώς και των καταστάσεων μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών, οι οποίες θα παραπέμπουν στις σχετικές πληροφορίες των σημειώσεων.
- 114 Παραδείγματα συστηματικής διάταξης ή ομαδοποίησης των σημειώσεων είναι:
- α) η ανάδειξη των τομέων δραστηριοτήτων της τους οποίους η οικονομική οντότητα θεωρεί πλέον συναφείς για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής της θέσης, όπως η ομαδοποίηση πληροφοριών σχετικά με συγκεκριμένες λειτουργικές δραστηριότητες,
- β) η ομαδοποίηση πληροφοριών για στοιχεία που επιμετρώνται με παρεμφερή τρόπο, όπως τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία ή
- γ) η τήρηση της διάταξης των συγκεκριμένων κονδυλίων στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων και την κατάσταση οικονομικής θέσης, όπως:
- i) η δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ (βλ. παράγραφο 16),
- ii) σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής (βλέπε παράγραφο 117),
- iii) οι επεξηγηματικές πληροφορίες για κάθε στοιχείο των καταστάσεων οικονομικής θέσης και της κατάστασης ή των καταστάσεων αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, καθώς και των καταστάσεων μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών, με τη σειρά που παρουσιάζεται κάθε κατάσταση και συγκεκριμένο κονδύλιο και
- iv) άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν
- 1) ενδεχόμενες υποχρεώσεις (βλ. ΔΛΠ 37) και μη αναγνωρισμένες συμβατικές δεσμεύσεις και
- 2) μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους και τις πολιτικές της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση κινδύνου (βλ. ΔΠΧΑ 7).
- 115 [διαγράφηκε]
- 116 Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει σημειώσεις που παρέχουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές ως ξεχωριστό τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.
- Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών
- 117 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής (βλέπε παράγραφο 7). Οι πληροφορίες λογιστικής πολιτικής είναι σημαντικές εάν, όταν εξετάζονται μαζί με άλλες πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, μπορεί να αναμένεται ευλόγως ότι θα επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης βάσει των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων.

- 117A Πληροφορίες λογιστικής πολιτικής οι οποίες αφορούν επουσιώδεις συναλλαγές, λοιπά γεγονότα ή συνθήκες είναι επουσιώδεις και δεν χρειάζεται να γνωστοποιούνται. Ωστόσο, οι πληροφορίες λογιστικής πολιτικής μπορεί να είναι σημαντικές λόγω της φύσης των σχετικών συναλλαγών, λοιπών γεγονότων ή συνθηκών, ακόμη και αν τα ποσά είναι επουσιώδη. Παρά ταύτα, δεν είναι από μόνες τους σημαντικές όλες οι πληροφορίες λογιστικής πολιτικής που αφορούν σημαντικές συναλλαγές, λοιπά γεγονότα ή συνθήκες.
- 117B Πληροφορίες λογιστικής πολιτικής αναμένεται να είναι σημαντικές εάν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας τις χρειάζονται για να κατανοήσουν άλλες σημαντικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα αναμένεται να λαμβάνει υπόψη πληροφορίες λογιστικής πολιτικής που είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις της, εάν οι εν λόγω πληροφορίες αφορούν σημαντικές συναλλαγές, λοιπά γεγονότα ή συνθήκες και:
- α) η οικονομική οντότητα άλλαξε τη λογιστική πολιτική της κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και η αλλαγή αυτή είχε ως αποτέλεσμα σημαντική μεταβολή στις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις·
 - β) η οικονομική οντότητα επέλεξε τη λογιστική πολιτική από μία ή περισσότερες επιλογές που επιτρέπονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ —μία τέτοια κατάσταση θα μπορούσε να προκύψει εάν η οικονομική οντότητα επέλεξε να επιμετρήσει τις επενδύσεις σε ακίνητα στο ιστορικό κόστος και όχι στην εύλογη αξία·
 - γ) η λογιστική πολιτική αναπτύχθηκε σύμφωνα με το ΔΔΠ 8 εν απουσία ειδικώς εφαρμοζόμενου ΔΠΧΑ·
 - δ) η λογιστική πολιτική αφορά ένα πεδίο για το οποίο η οικονομική οντότητα υποχρεούται να προβεί σε σημαντικές κρίσεις ή παραδοχές κατά την εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής, και η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις εν λόγω κρίσεις ή παραδοχές σύμφωνα με τις παραγράφους 122 και 125· ή
 - ε) η λογιστική που απαιτείται εν προκειμένω είναι πολύπλοκη και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας δεν θα μπορούσαν διαφορετικά να κατανοήσουν αυτές τις σημαντικές συναλλαγές, λοιπά γεγονότα ή συνθήκες —μία τέτοια κατάσταση θα μπορούσε να προκύψει εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει περισσότερα από ένα ΔΠΧΑ σε μια κατηγορία σημαντικών συναλλαγών.
- 117Γ Οι πληροφορίες λογιστικής πολιτικής που επικεντρώνονται στον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει εφαρμόσει τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ στις δικές της περιστάσεις παρέχουν πληροφορίες ειδικά για κάθε οντότητα, οι οποίες είναι πιο χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων από ό,τι οι τυποποιημένες πληροφορίες ή οι πληροφορίες που απλώς επαναλαμβάνουν ή συνοψίζουν τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ.
- 117Δ Εάν η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επουσιώδεις πληροφορίες λογιστικής πολιτικής, οι πληροφορίες αυτές δεν συγκαλύπτουν σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής.
- 117Ε Το συμπέρασμα της οικονομικής οντότητας ότι οι πληροφορίες λογιστικής πολιτικής είναι επουσιώδεις δεν επηρεάζει τις σχετικές απαιτήσεις γνωστοποίησης που καθορίζονται σε άλλα ΔΠΧΑ.
- 118 [Διαγράφηκε]
- 119 [Διαγράφηκε].
- 120 [διαγράφηκε]
- 121 [Διαγράφηκε]
- 122 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, μαζί με τις σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν εκτιμήσεις (βλέπε παράγραφο 125).

123 Κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας, η διοίκηση προβαίνει σε διάφορες κρίσεις, εκτός εκείνων που αφορούν τις εκτιμήσεις οι οποίες 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) [διαγράφηκε]

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,

γ) του κατά πόσον συγκεκριμένες πωλήσεις αγαθών συνιστούν, στην ουσία, χρηματοδοτικές ρυθμίσεις και ως εκ τούτου δεν απορρέουν από αυτές έσοδα και

δ) του κατά πόσον από τους συμβατικούς όρους ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου απορρέουν ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

124 Κάποιες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 122 απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ. Για παράδειγμα το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οικονομικές οντότητες* απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί τις αποφάσεις που έχει λάβει για να προσδιορίσει αν ελέγχει άλλη οικονομική οντότητα. Το ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* απαιτεί γνωστοποίηση των κριτηρίων που αναπτύσσονται από την οικονομική οντότητα για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της οικονομικής οντότητας, όταν η κατάταξη των ακινήτων είναι δύσκολη.

Πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων

125 **Κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τις παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, που παρουσιάζουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους. Αναφορικά με τα προαναφερόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, οι σημειώσεις θα περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με:**

α) το είδος τους και

β) τη συνολική λογιστική αξία τους στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

126 Ο προσδιορισμός των λογιστικών αξιών ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων απαιτεί εκτίμηση των επιδράσεων των αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων σε εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για παράδειγμα, ελλείψει προσφάτως παρατηρούμενων αγοραίων τιμών, απαιτούνται μελλοντικές προβλέψεις για την επιμέτρηση των ανακτήσιμων ποσών κατηγοριών των ενσώματων παγίων, της επίδρασης της τεχνολογικής απαξίωσης στα αποθέματα, προβλέψεις που εξαρτώνται από την μελλοντική έκβαση εκκρεμοδικιών και υποχρεώσεις που απορρέουν από μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους όπως είναι οι συντάξεις. Οι εκτιμήσεις αυτές αφορούν παραδοχές για στοιχεία όπως είναι η προσαρμογή κινδύνου στις ταμειακές ροές ή τα προεξοφλητικά επιτόκια και τις μελλοντικές μεταβολές των μισθών και των τιμών που επηρεάζουν άλλα κόστη.

127 Οι παραδοχές και άλλες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 125, σχετίζονται με τις εκτιμήσεις που απαιτούνται για τις πιο δύσκολες, υποκειμενικές ή σύνθετες κρίσεις της διοίκησης. Καθώς ο αριθμός των μεταβλητών και των παραδοχών που άπτονται της πιθανής μελλοντικής επίλυσης των αβεβαιοτήτων αυξάνει, οι κρίσεις γίνονται περισσότερο υποκειμενικές και σύνθετες και η πιθανότητα μιας συνεπακόλουθης σημαντικής προσαρμογής των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων κατά κανόνα αυξάνει αναλόγως.

128 Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 125 δεν απαιτούνται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με σημαντικό κίνδυνο, των οποίων η λογιστική αξία ενδέχεται να αλλάξει ουσιαστικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους εάν, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, επιμετρώνται στην εύλογη τιμή βάσει επίσημης χρηματιστηριακής τιμής σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Οι εν λόγω εύλογες αξίες ενδέχεται να αλλάξουν ουσιαστικά εντός του επόμενου οικονομικού έτους αλλά οι μεταβολές αυτές δεν προκύπτουν από υποθέσεις ή άλλες πηγές αβεβαιότητας στην εκτίμηση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

- 129 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 125 με τέτοιο τρόπο ώστε να βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τις κρίσεις της διοίκησης αναφορικά με το μέλλον και άλλες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων. Το είδος και η έκταση των παρεχόμενων πληροφοριών ποικίλλουν ανάλογα με το είδος της παραδοχής και άλλες συνθήκες. Παραδείγματα των ειδών των γνωστοποιήσεων μιας οικονομικής οντότητας είναι:
- α) το είδος της παραδοχής ή άλλη αβεβαιότητα των εκτιμήσεων,
 - β) η ευαισθησία των λογιστικών αξιών στις μεθόδους, τις παραδοχές και τις εκτιμήσεις που διέπουν τον υπολογισμό τους, συμπεριλαμβανομένων των αιτιών της ευαισθησίας,
 - γ) η αναμενόμενη επίλυση μιας αβεβαιότητας και το φάσμα των λογικά πιθανών εκβάσεων εντός του επόμενου οικονομικού έτους σχετικά με τις λογιστικές αξίες των επηρεαζόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και
 - δ) μια εξήγηση των μεταβολών σε προηγούμενες παραδοχές σχετικά με εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, αν η αβεβαιότητα παραμένει.
- 130 Το παρόν πρότυπο δεν απαιτεί από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες που αφορούν τον προϋπολογισμό ή τις προγνώσεις για τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 125.
- 131 Ενίοτε είναι ανέφικτη η γνωστοποίηση της έκτασης των πιθανών επιδράσεων μιας παραδοχής ή άλλης πηγής αβεβαιότητας των εκτιμήσεων, κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ότι είναι εύλογα πιθανό, βάσει της υπάρχουσας γνώσης, να απαιτηθεί προσαρμογή στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων που επηρεάζονται από τις εκβάσεις των γεγονότων εντός του επόμενου οικονομικού έτους, που διαφέρουν από τις παραδοχές. Σε κάθε περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το είδος και τη λογιστική αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης (ή κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων) που επηρεάστηκε από την παραδοχή.
- 132 Οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 122 συγκεκριμένων κρίσεων της διοίκησης που έγιναν κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας δεν σχετίζονται με γνωστοποιήσεις των κύριων πηγών της αβεβαιότητας των εκτιμήσεων της παραγράφου 125.
- 133 Άλλα ΔΠΧΑ απαιτούν τη γνωστοποίηση ορισμένων από τις υποθέσεις που θα απαιτούνταν διαφορετικά σύμφωνα με την παράγραφο 125. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 37 απαιτεί γνωστοποίηση, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, μειζόνων υποθέσεων που αφορούν μελλοντικά γεγονότα που επηρεάζουν κατηγορίες προβλέψεων. Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* απαιτεί τη γνωστοποίηση σημαντικών υποθέσεων [συμπεριλαμβανομένης της τεχνικής (ή των τεχνικών) αποτίμησης και των εισροών] που χρησιμοποιεί η οντότητα κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που παρουσιάζονται στην εύλογη αξία.

Κεφάλαιο

- 134 **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου.**
- 135 Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 134, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κάτωθι:
- α) ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου, που περιλαμβάνουν:
 - i) περιγραφή των στοιχείων που διαχειρίζεται ως κεφάλαιο,
 - ii) όταν η οικονομική οντότητα υπόκειται σε έξωθεν επιβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις, τον χαρακτήρα των απαιτήσεων αυτών και τον τρόπο με τον οποίο ενσωματώνονται στη διαχείριση του κεφαλαίου και
 - iii) τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνει τους στόχους της όσον αφορά τη διαχείριση του κεφαλαίου.
 - β) Συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με τα στοιχεία τα οποία διαχειρίζεται ως κεφάλαιο. Ορισμένες οικονομικές οντότητες θεωρούν ορισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (π.χ. κάποιες μορφές χρέους μειωμένης εξασφάλισης) ως μέρος του κεφαλαίου. Άλλες οντότητες θεωρούν ότι το κεφάλαιο δεν περιλαμβάνει κάποια στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων (π.χ. στοιχεία προερχόμενα από αντισταθμίσεις χρηματορροών).

- γ) τυχόν μεταβολές στα στοιχεία α) και β) από την προηγούμενη περίοδο.
- δ) εάν, κατά την διάρκεια της περιόδου, συμμορφώθηκε με τυχόν έξωθεν επιβεβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις στις οποίες υπόκειται.
- ε) σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα δεν συμμορφώθηκε με τέτοιες έξωθεν επιβεβλημένες κεφαλαιακές απαιτήσεις, τις συνέπειες της μη συμμόρφωσής της.

Η οικονομική οντότητα βασίζει τις εν λόγω γνωστοποιήσεις σε πληροφορίες παρεχόμενες ενδοεταιρικά στα βασικά διοικητικά στελέχη.

- 136 Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαχειρίζεται κεφάλαια με διάφορους τρόπους και να υπάγεται σε περισσότερες διαφορετικές κεφαλαιακές απαιτήσεις. Για παράδειγμα, ένας όμιλος ετερογενών δραστηριοτήτων μπορεί να περιλαμβάνει οικονομικές οντότητες που διεξάγουν τόσο ασφαλιστικές όσο και τραπεζικές δραστηριότητες, ενώ οι οικονομικές οντότητες αυτές ενδέχεται να δραστηριοποιούνται σε περιοχές που υπόκεινται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες. Εάν υπάρχει πιθανότητα η συγκεντρωτική γνωστοποίηση των κεφαλαιακών απαιτήσεων και του τρόπου διαχείρισης του κεφαλαίου να μην παρέχει χρήσιμες πληροφορίες ή να αλλοιώσει τις εντυπώσεις ενός χρήστη οικονομικών καταστάσεων όσον αφορά τους κεφαλαιακούς πόρους μιας οντότητας, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστές πληροφορίες για κάθε κεφαλαιακή απαίτηση στην οποία υπόκειται.

Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια

- 136A Για χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί (στο μέτρο που δεν έχουν γνωστοποιηθεί αλλού):

- α) συνοπτικά ποσοτικά στοιχεία για το ποσό που κατατάσσεται ως καθαρή θέση,
- β) τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες της για τη διαχείριση της δέσμευσής της να επαναγοράσει ή να εξοφλήσει τα μέσα όταν της ζητηθεί να το πράξει από τους κατόχους των μέσων, συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβολών από την προηγούμενη περίοδο,
- γ) τις αναμενόμενες ταμειακές εκροές κατά την εξόφληση ή επαναγορά των χρηματοοικονομικών μέσων της οικείας κατηγορίας και
- δ) πληροφορίες για τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκαν οι ταμειακές εκροές για την εξόφληση ή επαναγορά.

Άλλες γνωστοποιήσεις

- 137 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στις σημειώσεις τα ακόλουθα:
- α) το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν από την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διάθεση στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου, καθώς και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή και
- β) το ποσό τυχόν σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών που δεν έχουν αναγνωριστεί.
- 138 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, αν δεν γνωστοποιούνται αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες:
- α) την έδρα και τη νομική μορφή της οικονομικής οντότητας, τη χώρα σύστασής της και τη διεύθυνση της καταστατικής της έδρας (ή την κύρια εγκατάστασή της, αν διαφέρει από την καταστατική έδρα),
- β) περιγραφή του είδους των εργασιών της οικονομικής οντότητας και των κυριότερων δραστηριοτήτων της,
- γ) την επωνυμία της μητρικής εταιρίας, καθώς και της τελικής μητρικής εταιρίας του ομίλου και
- δ) εάν είναι οικονομική οντότητα περιορισμένης χρονικής ισχύος, πληροφορίες σχετικά με τη διάρκεια ισχύος της.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 139 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΑ για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.
- 139Α Το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) τροποποίησε την παράγραφο 106. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 και εξής. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, για αυτή την προγενέστερη περίοδο εφαρμόζεται η εν λόγω τροποποίηση. Η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.
- 139Β Το έγγραφο *Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και δεσμεύσεις που ανακλύπουν κατά την εκκαθάριση* (τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 1) που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο 2008 τροποποίησε την παράγραφο 138 και εισήγαγε τις παραγράφους 8Α, 80Α και 136Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει παράλληλα τις συναφείς τροποποιήσεις του ΔΛΠ 32, του ΔΛΠ 39, του ΔΠΧΑ 7 και της ΕΔΔΠΧΑ 2 *Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρόμοια μέσα*.
- 139Γ Οι παράγραφοι 68 και 71 τροποποιήθηκαν από τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 139Δ Η παράγραφος 69 τροποποιήθηκε από τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.
- 139Ε [διαγράφηκε]
- 139ΣΤ Οι παράγραφοι 106 και 107 τροποποιήθηκαν και η παράγραφος 106Α προστέθηκε από τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2011 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.
- 139Ζ [διαγράφηκε]
- 139Η Το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 12, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 4, 119, 123 και 124. Κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 12, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 139Θ Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποίησε τις παραγράφους 128 και 133. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 139Ι Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 7, 10, 82, 85-87, 90, 91, 94, 100 και 115, προστέθηκαν οι παράγραφοι 10Α, 81Α, 81Β και 82Α και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 12, 81, 83 και 84. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιουλίου 2012 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 139ΙΑ Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους* (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011) τροποποίησε τον ορισμό των «λοιπών συνολικών εσόδων» στην παράγραφο 7 και στην παράγραφο 96. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011).
- 139ΙΒ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις, κύκλος 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 10, 38 και 41, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 39–40 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 38Α–38Δ και 40Α–40Δ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2013 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 139ΙΓ [διαγράφηκε]

- 1391Δ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- 1391Ε Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 και 123 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 139Ε, 139Ζ και 139Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 1391ΣΤ Με το έγγραφο Πρωτοβουλία γνωστοποίησης (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 10, 31, 54–55, 82Α, 85, 113–114, 117, 119 και 122, προστέθηκαν οι παράγραφοι 30Α, 55Α, 85Α–85Β και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 115 και 120. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Η οντότητα δεν είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 28–30 του ΔΛΠ 8 σε σχέση με αυτές τις τροποποιήσεις.
- 1391Ζ Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 123. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- 1391Η Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 7, 54 και 82. Με το έγγραφο Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2020, τροποποιήθηκε περαιτέρω η παράγραφος 54. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 1391Θ Με το έγγραφο Τροποποιήσεις των παραπομπών στο Εννοιολογικό Πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ, που εκδόθηκε το 2018, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 7, 15, 19–20, 23–24, 28 και 89. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και εξής. Επιτρέπεται εφαρμογή και σε προγενέστερες περιόδους εφόσον η οικονομική οντότητα εφαρμόζει παράλληλα και όλες τις άλλες τροποποιήσεις που έγιναν με το έγγραφο Τροποποιήσεις των παραπομπών στο Εννοιολογικό Πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα κρίνει ότι η αναδρομική εφαρμογή είναι ανέφικτη ή ότι συνεπάγεται αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 1 με παραπομπή στις παραγράφους 23–28, 50–53 και 54ΣΤ του ΔΛΠ 8.
- 139Κ Με το έγγραφο Ορισμός της σημαντικότητας (τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 8), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2018, τροποποιήθηκε η παράγραφος 7 του ΔΛΠ 1 και η παράγραφος 5 του ΔΛΠ 8 και διαγράφηκε η παράγραφος 6 του ΔΛΠ 8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 139ΚΒ Με το έγγραφο Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών, που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2021, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 7, 10, 114, 117 και 122, προστέθηκαν οι παράγραφοι 117Α–117Ε και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 118, 119 και 121. Τροποποιήθηκε επίσης η δήλωση πρακτικής ΔΠΧΑ 2 Άσκηση σημαντικών κρίσεων. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 1 για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2023 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 1 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 2003)

- 140 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων που αναθεωρήθηκε το 2003, όπως τροποποιήθηκε το 2005.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

Αποθέματα

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται εις νέον μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα, εκτός από:
- α) [διαγράφηκε]
 - β) τα χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα) και
 - γ) τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία).
- 3 Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση αποθεμάτων που κατέχονται από:
- α) παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, στον βαθμό που επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής.
 - β) διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που επιμετρούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το κόστος της πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.
- 4 Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α) επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν γίνεται η συγκομιδή των αγροτικών εσοδειών ή η εξόρυξη των μεταλλευμάτων και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω προθεσμιακού συμβολαίου ή κρατικής εγγύησης ή όταν υπάρχει ενεργός αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Τα εν λόγω αποθέματα εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου που αφορούν την επιμέτρηση.
- 5 Διαπραγματευτές-μεσολαβητές είναι όσοι αγοράζουν ή πωλούν εμπορεύματα για άλλους ή για ίδιο λογαριασμό. Τα αποθέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο β) αποκτώνται κυρίως με σκοπό την πώληση στο άμεσο μέλλον και τη δημιουργία κερδών από διακυμάνσεις στην τιμή ή από το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή-μεσολαβητή. Όταν τα εν λόγω αποθέματα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, εξαιρούνται μόνον από τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου που αφορούν την επιμέτρηση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

- α) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης·
- β) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής προς τέτοια πώληση· ή

γ) που συνιστούν ύλες ή υλικά τα οποία θα αναλωθούν κατά την παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

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

Εύλογη αξία είναι 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. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*.)

- 7 Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μια οντότητα αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντικατοπτρίζει την τιμή μιας κανονικής συναλλαγής για την πώληση των ίδιων αποθεμάτων στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για τα συγκεκριμένα αποθέματα μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Η πρώτη αξία αφορά ειδικά την οντότητα. Η δεύτερη όχι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης.
- 8 Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση συμπεριλαμβανομένων, για παράδειγμα, εμπορευμάτων που αγοράστηκαν από έμπορο λιανικής και κρατούνται για μεταπώληση, ή γης και άλλης ακίνητης περιουσίας που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οικονομική οντότητα, ή των οποίων η παραγωγή είναι σε εξέλιξη, καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση σύμβασης με πελάτη που δεν δημιουργεί αποθέματα (ή περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου) αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

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

Κόστος αποθεμάτων

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

Κόστος αγοράς

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

Κόστος μεταποίησης

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

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

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

Λοιπά στοιχεία κόστους

- 15 Τα λοιπά στοιχεία κόστους συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στο μέτρο που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.
- 16 Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:
- α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους·
 - β) κόστος αποθήκευσης, εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία πριν από επόμενο στάδιο παραγωγής·
 - γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση και
 - δ) κόστος πώλησης.
- 17 Το ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού* προσδιορίζει περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες το κόστος δανεισμού περιλαμβάνεται στο κόστος αποθεμάτων.
- 18 Η οικονομική οντότητα μπορεί να αγοράζει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.
- 19 [διαγράφηκε]

Κόστος συγκομιδής αγροτικής παραγωγής από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

- 20 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 *Γεωργία*, αποθέματα προερχόμενα από συγκομιδή αγροτικής παραγωγής από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία οικονομικής οντότητας, επιμετρώνται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτό είναι το κόστος των αποθεμάτων κατά την ημερομηνία εκείνη για την εφαρμογή του παρόντος προτύπου.

Τεχνικές επιμέτρησης του κόστους

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

Τύποι προσδιορισμού του κόστους

- 23 Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.**
- 24 Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν ο αριθμός ειδών του αποθέματος που είναι συνήθως εναλλάξιμα είναι μεγάλος. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.
- 25 Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 23, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτης εξαγωγής (ΠΕΠΕ – FIFO) ή του μέσου σταθμισμένου κόστους. Η οικονομική οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρησιμότητα για την οικονομική οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρησιμότητα μπορεί να δικαιολογούνται διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους.**
- 26 Για παράδειγμα, η χρησιμότητα των αποθεμάτων σε ένα λειτουργικό τομέα της οικονομικής οντότητας μπορεί να διαφέρει από τη χρησιμότητα των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον λειτουργικό τομέα. Ωστόσο, η διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς) από μόνη της δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.
- 27 Η μέθοδος ΠΕΠΕ προϋποθέτει ότι τα αποθέματα που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα στοιχεία που παραμένουν στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε στοιχείου προσδιορίζεται από το σταθμικό μέσο του κόστους παρόμοιων στοιχείων στην αρχή της περιόδου και του κόστους των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή κάθε φορά που γίνεται νέα παραλαβή, ανάλογα με τις συνθήκες της οικονομικής οντότητας.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

- 28 Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν αχρηστευθεί πλήρως ή μερικώς ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχει αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από εκείνη που αναμένεται να προκύψει από την πώληση ή τη χρήση τους.
- 29 Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατ' είδος. Σε ορισμένες περιπτώσεις όμως μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται παρόμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν παρόμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν χωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση αποθεμάτων με βάση τη γενική κατάρταξή τους, όπως για παράδειγμα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός συγκεκριμένου λειτουργικού τομέα.
- 30 Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερη αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό το οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους που σχετίζονται άμεσα με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στο μέτρο που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες.

- 31 Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνουν επίσης υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακλύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς. Τέτοιες προβλέψεις αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.
- 32 Οι ύλες και τα λοιπά υλικά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή αποθεμάτων δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο επιμέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.
- 33 Σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο γίνεται νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγούμενες προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω μεταβολής των οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος που τηρείται λογιστικά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΩΣ ΕΞΟΔΟ

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

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 36 Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση για:
- α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την επιμέτρηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε·
 - β) τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οικονομική οντότητα·
 - γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το κόστος της πώλησης·
 - δ) το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου·
 - ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34·
 - στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης το οποίο αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34·

ζ) τις συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 34 και

η) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

- 37 Η πληροφόρηση σχετικά με τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία είναι χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα.
- 38 Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην επιμέτρηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη κατανεμηθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οικονομικής οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης.
- 39 Ορισμένες οικονομικές οντότητες υιοθετούν μια μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου. Υπό τη μορφή αυτή, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ανάλυση των εξόδων με βάση μια ταξινόμηση που βασίζεται στο είδος τους. Σε αυτήν την περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν ως έξοδα για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 40 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 και εξής. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 40Α [διαγράφηκε]
- 40Β [διαγράφηκε]
- 40Γ Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 6 και τροποποίηση της παραγράφου 7. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 40Δ [διαγράφηκε]
- 40Ε Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 8, 29 και 37 και διαγράφηκε η παράγραφος 19. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 40ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 40Α, 40Β και 40Δ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 40Ζ Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 12. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

- 41 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 2 Αποθέματα (που αναθεωρήθηκε το 1993).
- 42 Το πρότυπο αυτό αντικαθιστά τη διερμηνεία ΜΕΔ-1 Αρχή της συνέπειας — Διαφορετικοί τύποι κόστους για αποθέματα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

Κατάσταση των ταμειακών ροών ⁽²⁾

ΣΚΟΠΟΣ

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

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

- 4 Η κατάσταση των ταμειακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και τον χρόνο των ταμειακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές είναι χρήσιμες κατά την εκτίμηση της δυνατότητας της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν υποδείγματα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών των διάφορων οικονομικών οντοτήτων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα των λειτουργικών αποτελεσμάτων που παρουσιάζονται από διαφορετικές οικονομικές οντότητες, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις του διαφορετικού λογιστικού χειρισμού των ιδίων συναλλαγών και γεγονότων.
- 5 Πληροφορίες για τις προηγηθείσες ταμειακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών. Είναι επίσης χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων για τις μελλοντικές ταμειακές ροές και για την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμειακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Ταμειακές ροές είναι τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων.

Λειτουργικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας που δημιουργούν έσοδα και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

⁽²⁾ Τον Σεπτέμβριο του 2007 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) τροποποίησε τον τίτλο του ΔΛΠ 7 από Καταστάσεις ταμειακών ροών σε Κατάσταση των ταμειακών ροών ως συνέπεια της αναθεώρησης του ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων το 2007.

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

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

Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα

- 7 Τα ταμειακά ισοδύναμα κατέχονται για τον σκοπό της αντιμετώπισης βραχυπρόθεσμων ταμειακών αναγκών μάλλον παρά για επένδυση ή για άλλους σκοπούς. Μια επένδυση, για να χαρακτηριστεί ως ταμειακό ισοδύναμο, πρέπει να είναι άμεσα μετατρέψιμη σε συγκεκριμένο ποσό ταμειακών διαθεσίμων και να υπόκειται σε ένα ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας της. Συνεπώς, μια επένδυση κανονικά χαρακτηρίζεται ως ταμειακό ισοδύναμο μόνον όταν έχει σύντομη λήξη, π.χ. τριών μηνών ή λιγότερο από την ημερομηνία της απόκτησής της. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποκλείονται από τα ταμειακά ισοδύναμα, εκτός αν αποτελούν στην ουσία ταμειακά ισοδύναμα, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των προνομιούχων μετοχών που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς τους από τον εκδότη.
- 8 Ο τραπεζικός δανεισμός γενικά θεωρείται ότι αποτελεί χρηματοδοτική δραστηριότητα. Όμως, σε μερικές χώρες, οι αλληλόχρεοι τραπεζικοί λογαριασμοί που είναι εξοφλητέοι όταν ζητηθεί, συνιστούν αναπόσπαστο τμήμα της ταμειακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων. Ένα χαρακτηριστικό αυτών των τραπεζικών διακανονισμών είναι ότι το υπόλοιπο στην τράπεζα συχνά μεταβάλλεται από θετικό σε αρνητικό (υπερανάληψη).
- 9 Οι ταμειακές ροές δεν περιλαμβάνουν κινήσεις μεταξύ στοιχείων που συνιστούν ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, γιατί αυτά τα στοιχεία αποτελούν μέρος της ταμειακής διαχείρισης μιας οικονομικής οντότητας μάλλον παρά μέρος των λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων της. Η ταμειακή διαχείριση περιλαμβάνει την επένδυση του ταμειακού πλεονάσματος σε ταμειακά ισοδύναμα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

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

Λειτουργικές δραστηριότητες

- 13 Το ποσό των ταμειακών ροών που προέρχεται από λειτουργικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης-κλειδί της έκτασης στην οποία οι δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμειακές ροές για την εξόφληση δανείων, τη διατήρηση της λειτουργικής ικανότητας της οικονομικής οντότητας, την πληρωμή μερισμάτων και την πραγματοποίηση νέων επενδύσεων χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων λειτουργικών ταμειακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόβλεψη μελλοντικών λειτουργικών ταμειακών ροών.
- 14 Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Παραδείγματα ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες είναι:
 - α) εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών·
 - β) εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα·
 - γ) καταβολές μετρητών σε προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών·
 - δ) καταβολές μετρητών σε εργαζομένους και για λογαριασμό τους·

- ε) [διαγράφηκε]
- στ) καταβολές μετρητών ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός εάν μπορούν ειδικά να προσδιοριστούν ως χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες· και
- ζ) εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή για εμπορική εκμετάλλευση.

Ορισμένες συναλλαγές, όπως η πώληση ενός ενσώματου παγίου, μπορεί να δημιουργήσουν κέρδος ή ζημία που συμπεριλαμβάνεται στα αναγνωρισμένα αποτελέσματα. Οι ταμειακές ροές που σχετίζονται με τέτοιες συναλλαγές συνιστούν ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες. Ωστόσο, καταβολές μετρητών για την κατασκευή ή απόκτηση περιουσιακών στοιχείων κατεχόμενων προς εκμίσθωση σε άλλους και μεταγενέστερα προοριζόμενων προς πώληση όπως περιγράφεται στην παράγραφο 68Α του ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια είναι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές εισπράξεις από μισθώματα και μεταγενέστερες πωλήσεις τέτοιων περιουσιακών στοιχείων είναι επίσης ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες.

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

Επενδυτικές δραστηριότητες

- 16 Η χωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική γιατί οι ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά εισόδημα και ταμειακές ροές. Μόνο δαπάνες που καταλήγουν σε αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης μπορούν να καταταχθούν ως επενδυτικές δραστηριότητες. Παραδείγματα ταμειακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι:
- α) καταβολές μετρητών για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια.
- β) εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων·
- γ) καταβολές μετρητών για την απόκτηση συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων άλλων οικονομικών οντοτήτων καθώς και συμμετοχών σε κοινοπραξίες (εκτός από πληρωμές για τίτλους που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα ή για τίτλους που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή για εμπορική εκμετάλλευση)·
- δ) εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων άλλων οικονομικών οντοτήτων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (εκτός από εισπράξεις για τίτλους που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα ή για τίτλους που κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή για εμπορική εκμετάλλευση)·
- ε) ταμειακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από χρηματοπιστωτικό ίδρυμα)·
- στ) εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων που είχαν δοθεί σε τρίτους (εκτός από προκαταβολές και δάνεια χρηματοπιστωτικού ιδρύματος)·
- ζ) καταβολές μετρητών για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, προθεσμιακά συμβόλαια, συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβόλαια ανταλλαγής, εκτός εάν τα συμβόλαια κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή για εμπορική εκμετάλλευση ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες· και
- η) εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, προθεσμιακά συμβόλαια, συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβόλαια ανταλλαγής, εκτός εάν τα συμβόλαια κατέχονται για συναλλακτικούς σκοπούς ή για εμπορική εκμετάλλευση ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

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

Χρηματοδοτικές δραστηριότητες

- 17 Η χωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που προέρχονται από χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι σημαντική διότι είναι χρήσιμη για τους χρηματοδότες της οικονομικής οντότητας κατά την πρόβλεψη των απαιτήσεων επί μελλοντικών ταμειακών ροών. Παραδείγματα ταμειακών ροών, που προέρχονται από χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι:
- α) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων·
 - β) καταβολές μετρητών στους μετόχους ή εταιρούς για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της οικονομικής οντότητας·
 - γ) εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολόγων, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων·
 - δ) εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων· και
 - ε) καταβολές μετρητών από μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου της υποχρέωσης από μίσθωση.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**18 Η οικονομική οντότητα εμφανίζει τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:**

- α) είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών· ή
 - β) είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία τα αποτελέσματα προσαρμόζονται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή δεδουλευμένων λειτουργικών εισπράξεων ή πληρωμών του παρελθόντος ή του μέλλοντος, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοδοτικές ταμειακές ροές.
- 19 Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να εμφανίζουν τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο. Η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση μελλοντικών ταμειακών ροών και οι οποίες δεν είναι προσιτές με την έμμεση μέθοδο. Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών μπορεί να αντλούνται:

- α) είτε από τα λογιστικά αρχεία της οικονομικής οντότητας· ή
 - β) με την προσαρμογή των πωλήσεων, του κόστους πωληθέντων (των τόκων και συναφών εσόδων και εξόδων και παρόμοιων επιβαρύνσεων για χρηματοπιστωτικό ίδρυμα) και άλλων στοιχείων της κατάστασης συνολικών εσόδων με βάση:
 - i) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις·
 - ii) άλλα μη ταμειακά στοιχεία· και
 - iii) άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμειακές συνέπειες συνίστανται σε ταμειακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.
- 20 Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο, οι καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προσδιορίζονται με την προσαρμογή των αποτελεσμάτων με βάση τις επιδράσεις από:
- α) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις·
 - β) τα μη ταμειακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημιές από ξένα νομίσματα και τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών επιχειρήσεων· και
 - γ) όλα τα άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμειακές συνέπειες συνίστανται σε ταμειακές ροές επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης.

Εναλλακτικά, με την έμμεση μέθοδο μπορεί να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμειακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες εμφανίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα που γνωστοποιούνται στην κατάσταση συνολικών εσόδων, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

- 21 Η οικονομική οντότητα εμφανίζει χωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες, εκτός εάν οι ταμειακές ροές που περιγράφονται στις παραγράφους 22 και 24 εμφανίζονται σε καθαρή βάση.**

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

- 22 Οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:**

- α) εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμειακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη παρά εκείνες της οικονομικής οντότητας· και
- β) εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες.

- 23 Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στην παράγραφο 22 στοιχείο α) είναι:

- α) η αποδοχή και η αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μιας τράπεζας·
- β) κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό πελατών από εταιρεία επενδύσεων· και
- γ) μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό ιδιοκτητών ακινήτων και αποδόθηκαν σε αυτούς.

- 23Α Παραδείγματα εισπράξεων και πληρωμών που αναφέρονται στην παράγραφο 22 στοιχείο β) είναι οι προκαταβολές που δίδονται στις παρακάτω περιπτώσεις και η εξόφλησή τους:

- α) ποσά κεφαλαίου που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών·
- β) αγορά και πώληση επενδύσεων· και
- γ) λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, για παράδειγμα αυτός που έχει περίοδο τρίμηνης λήξης ή μικρότερη.

- 24 Ταμειακές ροές που προκύπτουν από καθεμία από τις ακόλουθες δραστηριότητες χρηματοπιστωτικού ιδρύματος μπορούν να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:**

- α) εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων με ορισμένη ημερομηνία λήξης·
- β) οι ανακαταθέσεις σε άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και η απόσυρση ανακαταθέσεων άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων· και
- γ) ταμειακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η αποπληρωμή των εν λόγω προκαταβολών και δανείων.

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

- 25 Οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα αναγνωρίζονται στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, η οποία εφαρμόζει στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμειακής ροής.**

- 26 Οι ταμειακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού μετατρέπονται βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμειακών ροών.**

- 27 Οι ταμειακές ροές που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος. Αυτό επιτρέπει τη χρήση μιας ισοτιμίας που πλησιάζει την πραγματική. Για παράδειγμα, η σταθμισμένη μέση συναλλαγματική ισοτιμία μιας περιόδου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την καταχώριση συναλλαγών σε ξένο νόμισμα ή τη μετατροπή των ταμειακών ροών μιας θυγατρικής εξωτερικού. Ωστόσο, το ΔΛΠ 21 δεν επιτρέπει χρήση της συναλλαγματικής ισοτιμίας που ισχύει στο τέλος της περιόδου αναφοράς όταν μετατρέπονται οι ταμειακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού.
- 28 Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων δεν είναι ταμειακές ροές. Όμως, η επίδραση των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα παρουσιάζεται στην κατάσταση των ταμειακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται χωριστά από τις ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμειακές ροές είχαν καταχωρηθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.

29 [Απαλείφθηκε]

30 [Απαλείφθηκε]

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

- 31 **Ταμειακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί γνωστοποιούνται χωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμειακές ροές από τόκους και μερίσματα κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως λειτουργικές ή επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.**
- 32 Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου γνωστοποιείται στην κατάσταση των ταμειακών ροών είτε έχει αναγνωρισθεί ως έξοδο στα αποτελέσματα είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού.
- 33 Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως λειτουργικές ταμειακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμειακών ροών από άλλες οικονομικές οντότητες. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορούν να καταταγούν στις λειτουργικές ταμειακές ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοδοτικές ταμειακές ροές και επενδυτικές ταμειακές ροές αντίστοιχα, γιατί αποτελούν το κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.
- 34 Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορούν να καταταγούν στις χρηματοδοτικές ταμειακές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων. Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορούν να καταταγούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να καταβάλει μερίσματα από τις λειτουργικές ταμειακές ροές.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- 35 **Ταμειακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος γνωστοποιούνται χωριστά και κατατάσσονται ως ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, εκτός εάν είναι δυνατόν ειδικώς να συσχετιστούν με χρηματοδοτικές και επενδυτικές δραστηριότητες.**
- 36 Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές οι οποίες δημιουργούν ταμειακές ροές που κατατάσσονται στις λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες στην κατάσταση των ταμειακών ροών. Παρόλο που το έξοδο φόρου μπορεί να είναι άμεσα σχετιζόμενο προς τις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμειακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατο να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμειακών ροών της υποκείμενης συναλλαγής. Για τον λόγο αυτό, οι φόροι που καταβλήθηκαν συχνά κατατάσσονται ως ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Όμως, όταν είναι πρακτικά δυνατόν οι ταμειακές ροές φόρου να συσχετισθούν άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμειακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες, τότε οι ταμειακές ροές φόρου κατατάσσονται σε μία από τις δραστηριότητες αυτές, όπως αρμόζει. Όταν οι ταμειακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, πρέπει να γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

- 37 Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή εταιρεία, κοινοπραξία ή θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή της μεθόδου του κόστους, ο επενδυτής περιορίζει την αναφορά της επένδυσης αυτής στην κατάσταση ταμειακών ροών μόνο σε ό,τι αφορά τις ταμειακές ροές μεταξύ του ιδίου και της εκδότριας, όπως για παράδειγμα στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

- 38 Μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τη συμμετοχή της σε συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης συμπεριλαμβάνει στην κατάσταση ταμειακών ροών της τις ταμειακές ροές σε σχέση με τις επενδύσεις της στη συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία, καθώς και τις διανομές και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις ανάμεσα σε αυτήν και τη συγγενή εταιρεία ή κοινοπραξία.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΚΑ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

- 39 Το σύνολο των ταμειακών ροών που προκύπτουν από την απόκτηση ή την απώλεια του ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων παρουσιάζεται χωριστά και κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

- 40 Τόσο για την απόκτηση όσο και για την απώλεια του ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για καθένα από τα ακόλουθα:

- α) το συνολικό αντάλλαγμα που καταβλήθηκε ή ελήφθη,
- β) την αναλογία του ανταλλάγματος που αποτελείται από ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα,
- γ) το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων των θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων επί των οποίων αποκτάται ή χάνεται ο έλεγχος και
- δ) το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων των θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων επί των οποίων αποκτάται ή χάνεται ο έλεγχος, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

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

- 41 Η χωριστή παρουσίαση, σε ιδιαίτερες σειρές κονδυλίων, των επιδράσεων επί των ταμειακών ροών από την απόκτηση ή την απώλεια του ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, μαζί με τη χωριστή γνωστοποίηση των ποσών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν, βοηθά να διακρίνονται οι συγκεκριμένες αυτές ταμειακές ροές από τις ταμειακές ροές που προκύπτουν από άλλες λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι επιδράσεις επί των ταμειακών ροών από την απώλεια του ελέγχου δεν αφαιρούνται από τις επιδράσεις της απόκτησης του ελέγχου.

- 42 Το συνολικό ποσό των ταμειακών διαθεσίμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα της απόκτησης ή της απώλειας του ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων αναφέρεται στην κατάσταση των ταμειακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν ως μέρος τέτοιου είδους συναλλαγών, γεγονότων ή μεταβολών συνθηκών.

- 42A Ταμειακές ροές που προκύπτουν από αλλαγές σε ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μια θυγατρική οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου κατατάσσονται ως ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, εκτός εάν η θυγατρική ανήκει σε εταιρεία επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, και απαιτείται να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

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

ΜΗ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

- 43 Επενδυτικές και χρηματοδοτικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων εξαιρούνται από την κατάσταση των ταμειακών ροών. Οι συναλλαγές αυτές γνωστοποιούνται σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων, κατά τρόπο ώστε να παρέχονται όλες οι σχετικές πληροφορίες γι' αυτές τις επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

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) η απόκτηση μιας οικονομικής οντότητας με έκδοση συμμετοχικών τίτλων· και
- γ) η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

44Α Η οικονομική 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, η οικονομική 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 την 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 συμπεριλήφθηκαν, ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές θα συμπεριληφθούν, στις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

44Δ Ένας τρόπος για να εκπληρωθεί η απαίτηση γνωστοποίησης της παραγράφου 44Α είναι να παρέχεται 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 οικονομική οντότητα παρέχει τη 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.

ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΑΙ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ

45 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη σύνθεση των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων και παρουσιάζει συμφωνία των ποσών της κατάστασης των ταμειακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια που αναφέρονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

46 Ενόψει της ποικιλίας των πρακτικών της ταμειακής διαχείρισης και των τραπεζικών διακανονισμών σε όλο τον κόσμο και για να συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την ακολουθούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων.

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

ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 48 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων που κατέχονται από την οικονομική οντότητα και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.**

- 49 Υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις κατά τις οποίες υπόλοιπα ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων που κατέχονται από μια οικονομική οντότητα δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο. Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν υπόλοιπα ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων που κατέχονται από θυγατρική, η οποία λειτουργεί σε χώρα όπου ισχύουν συναλλαγματικοί έλεγχοι ή άλλοι νομικοί περιορισμοί, οπότε τα υπόλοιπα δεν είναι διαθέσιμα για γενική χρήση από τη μητρική εταιρία ή άλλες θυγατρικές.

- 50 Πρόσθετες πληροφορίες μπορεί να είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας μιας οικονομικής οντότητας. Συνιστάται η παράθεση τέτοιων πληροφοριών, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης και μπορεί να περιλαμβάνουν:

- α) τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων·
- γ) το συνολικό ποσό των ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στη λειτουργική δυναμικότητα, χωριστά από τις ταμειακές ροές που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα· και
- δ) το ποσό των ταμειακών ροών που προκύπτει από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες για κάθε τομέα προς αναφορά (βλ. ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί τομείς).

- 51 Η χωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στη λειτουργική δυναμικότητα και των ταμειακών ροών που απαιτούνται για να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα είναι χρήσιμη για να επιτρέπει στον χρήστη να προσδιορίσει αν η οικονομική οντότητα επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής δυναμικότητάς της. Μια οικονομική οντότητα που δεν επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής δυναμικότητάς της, μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη μελλοντική κερδοφορία, χάριν της τρέχουσας ρευστότητας και διανομής (μερισμάτων) στους ιδιοκτήτες.

- 52 Η γνωστοποίηση των κατά τομέα ταμειακών ροών επιτρέπει στους χρήστες να έχουν μια καλύτερη αντίληψη της σχέσης μεταξύ των ταμειακών ροών της επιχείρησης συνολικά και των επιμέρους τμημάτων της, καθώς και της διαθεσιμότητας και μεταβλητότητας των κατά τομέα ταμειακών ροών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 53 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1994 ή αργότερα.

- 54 Το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) τροποποίησε τις παραγράφους 39-42 και προσέθεσε τις παραγράφους 42Α και 42Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο. Οι τροποποιήσεις αυτές εφαρμόζονται αναδρομικά.

- 55 Η παράγραφος 14 τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει την παράγραφο 68Α του ΔΛΠ 16.

- 56 Η παράγραφος 16 τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

- 57 Με το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 37, 38 και 42B και απαλείφθηκε η παράγραφος 50 (στοιχείο β). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10 και του ΔΠΧΑ 11.
- 58 Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 42A και 42B και προστέθηκε η παράγραφος 40A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 59 Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 17 και 44. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- 60 Με το έγγραφο *Πρωτοβουλία γνωστοποίησης* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 7), που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, προστέθηκαν οι παράγραφοι 44A-44E. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω τροποποιήσεις, δεν απαιτείται να παρουσιάσει συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους.
- 61 Με το ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 14. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι χρηματικά ποσά που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις και αποτελούν αντικείμενο αβεβαιότητας στην επιμέτρηση.

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

- α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς·
- β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα·
- γ) Διερμηνείες της Επιτροπής Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ)· και
- δ) Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (ΜΕΔ) ⁽³⁾.

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

Λάθη προγενέστερων περιόδων είναι παραλείψεις και ανακρίβειες στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας, για μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους, που προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που:

- α) ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις για τις εν λόγω περιόδους είχαν εγκριθεί για έκδοση· και

⁽³⁾ Ορισμός των ΔΠΧΑ τροποποιημένος μετά τις αλλαγές των ονομασιών που θεσπίστηκαν με το αναθεωρημένο Καταστατικό του Ιδρύματος ΔΠΧΑ το 2010.

β) θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι είχαν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων.

Τέτοιου είδους λάθη μπορούν να συμβούν ως αποτέλεσμα μαθηματικών σφαλμάτων, κακής εφαρμογής λογιστικών πολιτικών, παραλείψεων ή κακής ερμηνείας γεγονότων, καθώς και απάτης.

Αναδρομική εφαρμογή είναι η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις ως εάν η εν λόγω πολιτική εφαρμοζόταν ανέκαθεν.

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

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

- α) οι επιδράσεις της αναδρομικής εφαρμογής ή της αναδρομικής επαναδιατύπωσης δεν είναι προσδιορίσιμες·
- β) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί παραδοχές σχετικά με την πρόθεση της διοίκησης εκείνη την περίοδο· ή
- γ) η αναδρομική εφαρμογή ή αναδρομική επαναδιατύπωση απαιτεί σημαντικές εκτιμήσεις ποσών για τις οποίες δεν είναι δυνατή η αντικειμενική διάκριση πληροφοριών οι οποίες:
 - i) παρέχουν ενδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία (ή τις ημερομηνίες) αναγνώρισης, επιμέτρησης ή γνωστοποίησης των εν λόγω ποσών και
 - ii) θα ήταν διαθέσιμες όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκείνης της προγενέστερης περιόδου είχαν εγκριθεί για έκδοση·

από άλλες πληροφορίες.

Μελλοντική εφαρμογή μιας μεταβολής σε λογιστική πολιτική και της αναγνώρισης της επίδρασης μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση, αντίστοιχα, είναι:

- α) η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία μεταβολής της πολιτικής· και
- β) η αναγνώριση της επίδρασης της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση στην τρέχουσα και σε μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

6 [Απαλείφθηκε]

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ

Επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών

- 7 'Όταν ένα ΔΠΧΑ εφαρμόζεται συγκεκριμένα σε μια συναλλαγή, άλλο συμβάν ή κατάσταση, η εφαρμοζόμενη λογιστική πολιτική ή πολιτικές στο στοιχείο αυτό προσδιορίζονται με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ.
- 8 Τα ΔΠΧΑ καθορίζουν λογιστικές πολιτικές που το IASB έχει συμπεράνει ότι καταλήγουν στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιέχουν σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις επί των οποίων εφαρμόζονται. Οι πολιτικές αυτές δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται όταν η επίδραση της εφαρμογής δεν είναι σημαντική. Ωστόσο, δεν είναι ορθό να γίνονται, ή να μην διορθώνονται, επουσιώδεις παρεκκλίσεις από τα ΔΠΧΑ προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμειακών ροών μιας οικονομικής οντότητας.

- 9 Τα ΔΠΧΑ συνοδεύονται από οδηγίες για να βοηθούν τις οικονομικές οντότητες στην εφαρμογή των απαιτήσεών τους. Όλες αυτές οι οδηγίες δηλώνουν αν είναι αναπόσπαστο μέρος των ΔΠΧΑ. Οδηγία που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των ΔΠΧΑ δεν περιέχει απαιτήσεις για τις οικονομικές καταστάσεις.
- 10 Εν απουσία ΔΠΧΑ που εφαρμόζεται ειδικά σε συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή περίπτωση, η διοίκηση αναπτύσσει και εφαρμόζει κατά την κρίση της μια λογιστική πολιτική από την οποία προκύπτουν πληροφορίες οι οποίες είναι:
- α) σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών και
 - β) αξιόπιστες, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να:
 - i) παρουσιάζουν πιστά την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας,
 - ii) αντανακλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και περιστάσεων, και όχι απλώς και μόνο τον νομικό τύπο,
 - iii) είναι ουδέτερες, τουτέστιν αμερόληπτες,
 - iv) είναι συντηρητικές και
 - v) είναι πλήρεις από όλες τις σημαντικές απόψεις.
- 11 Για την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που περιγράφεται στην παράγραφο 10, η διοίκηση ανατρέχει στις ακόλουθες πηγές, και εξετάζει τη δυνατότητα εφαρμογής τους, με την ακόλουθη σειρά:
- α) στις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ που αντιμετωπίζουν παρόμοια και σχετικά θέματα και
 - β) στους ορισμούς, στα κριτήρια αναγνώρισης και στις έννοιες επιμέτρησης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, το εισόδημα και τα έξοδα που παρατίθενται στο *Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά (Εννοιολογικό πλαίσιο)* ⁽⁴⁾.
- 12 Για την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που περιγράφεται στην παράγραφο 10, η διοίκηση μπορεί επίσης να εξετάσει τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων, άλλη λογιστική βιβλιογραφία και αποδεκτές κλαδικές πρακτικές, στο μέτρο που αυτά δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις πηγές της παραγράφου 11.
- Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών
- 13 Η οικονομική οντότητα επιλέγει και εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές της με συνέπεια για παρόμοιες συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις, εκτός εάν ένα ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει ειδικά την κατηγοριοποίηση στοιχείων για τα οποία ενδέχεται να είναι κατάλληλες διαφορετικές πολιτικές. Εάν ένα ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει τέτοια κατηγοριοποίηση, η κατάλληλη λογιστική πολιτική επιλέγεται και εφαρμόζεται με συνέπεια σε κάθε κατηγορία.
- Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών
- 14 Η οικονομική οντότητα αλλάζει μια λογιστική πολιτική μόνο εφόσον η μεταβολή:
- α) απαιτείται από ένα ΔΠΧΑ ή
 - β) καταλήγει σε οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση για τις επιδράσεις των συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή περιστάσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας.

⁽⁴⁾ Η παράγραφος 54Z εξηγεί πώς τροποποιείται η απαίτηση αυτή για τα υπόλοιπα ρυθμιζόμενου λογαριασμού.

- 15 Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας σε βάθος χρόνου ώστε να εντοπίζουν τις τάσεις στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και στις ταμειακές ροές της. Συνεπώς, εφαρμόζονται οι ίδιες λογιστικές πολιτικές σε κάθε περίοδο και από μια περίοδο στην άλλη εκτός αν μια μεταβολή λογιστικής πολιτικής πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 14.
- 16 Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν μεταβολές λογιστικών πολιτικών:
- α) η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις που διαφέρουν στην ουσία από προηγούμενες συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις και
- β) η εφαρμογή μιας νέας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις που δεν υπήρχαν προηγουμένως ή ήταν επουσιώδη.
- 17 Η αρχική εφαρμογή μιας πολιτικής για την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα Πάγια* ή το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* είναι μεταβολή λογιστικής πολιτικής η οποία πρέπει να αντιμετωπίζεται ως αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38 μάλλον παρά σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.
- 18 Οι παράγραφοι 19-31 δεν εφαρμόζονται στη μεταβολή της λογιστικής πολιτικής που περιγράφεται στην παράγραφο 17.

Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές

- 19 Με την επιφύλαξη της παραγράφου 23:
- α) η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί μια μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή ενός ΔΠΧΑ σύμφωνα με τις συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις, εάν υπάρχουν, του εν λόγω ΔΠΧΑ και
- β) όταν η οικονομική οντότητα αλλάζει λογιστική πολιτική κατά την αρχική εφαρμογή ενός ΔΠΧΑ το οποίο δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις που αφορούν την εν λόγω μεταβολή ή αλλάζει λογιστική πολιτική εκουσίως, εφαρμόζει τη μεταβολή αναδρομικά.
- 20 Για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου, η εφαρμογή ενός ΔΠΧΑ νωρίτερα δεν θεωρείται εκουσία μεταβολή λογιστικής πολιτικής.
- 21 Εν απουσία ΔΠΧΑ που εφαρμόζεται ειδικά σε συναλλαγή ή σε άλλο γεγονός ή περίσταση, η διοίκηση δύναται, σύμφωνα με την παράγραφο 12, να εφαρμόσει λογιστική πολιτική από τις πιο πρόσφατες ανακοινώσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης που χρησιμοποιούν παρόμοιο εννοιολογικό πλαίσιο για την ανάπτυξη λογιστικών προτύπων. Αν η οντότητα επιλέξει να αλλάξει λογιστική πολιτική σε συνέχεια τροποποίησης τέτοιας ανακοίνωσης, η αλλαγή αυτή λογιστικοποιείται και γνωστοποιείται ως εκουσία αλλαγή λογιστικής πολιτικής.

Αναδρομική εφαρμογή

- 22 Με την επιφύλαξη της παραγράφου 23, όταν εφαρμόζεται αναδρομικά μεταβολή σε λογιστική πολιτική σύμφωνα με την παράγραφο 19 (στοιχείο α) ή β), η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες περιόδους και τα άλλα συγκριτικά ποσά που γνωστοποιούνται για κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται ως εάν η νέα λογιστική πολιτική εφαρμοζόταν ανέκαθεν.

Περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή

- 23 Όταν απαιτείται αναδρομική εφαρμογή σύμφωνα με την παράγραφο 19 (στοιχείο α) ή β), εφαρμόζεται αναδρομικά μεταβολή της λογιστικής πολιτικής εκτός εάν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις για συγκεκριμένη περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση της μεταβολής.
- 24 Όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι επιδράσεις της μεταβολής λογιστικής πολιτικής για συγκεκριμένη περίοδο στη συγκριτική πληροφόρηση που αφορά μία ή περισσότερες παρουσιαζόμενες προγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στις λογιστικές αξίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την έναρξη της νωρίτερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η αναδρομική εφαρμογή, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος, και πραγματοποιεί την αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου της καθαρής θέσης για εκείνη την περίοδο.

- 25 'Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να εφαρμόσει τη νέα λογιστική πολιτική μελλοντικά από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.
- 26 'Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, εφαρμόζει τη νέα λογιστική πολιτική στη συγκριτική πληροφόρηση όσων προγενέστερων περιόδων είναι εφικτό. Η αναδρομική εφαρμογή σε προγενέστερη περίοδο δεν είναι εφικτή εάν δεν είναι εφικτός ο προσδιορισμός της σωρευτικής επίδρασης στα ποσά των καταστάσεων οικονομικής θέσης έναρξης και κλεισίματος της εν λόγω περιόδου. Το ποσό της προκύπτουσας διόρθωσης, που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες εκείνων που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου έναρξης κάθε στοιχείου της καθαρής θέσης της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Συνήθως γίνεται προσαρμογή των κερδών εις νέον. Ωστόσο, η προσαρμογή μπορεί να γίνει σε άλλο στοιχείο της καθαρής θέσης (για παράδειγμα, για συμμόρφωση με ένα ΔΠΧΑ). Κάθε άλλη σχετική με προγενέστερες περιόδους πληροφορία, όπως οι ιστορικές περιλήψεις οικονομικών δεδομένων, προσαρμόζεται για όσες προγενέστερες περιόδους είναι εφικτό.
- 27 'Όταν είναι ανέφικτο μια οικονομική οντότητα να εφαρμόσει νέα λογιστική πολιτική αναδρομικά, επειδή δεν μπορεί να προσδιορίσει τη σωρευτική επίδραση της εφαρμογής της πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οικονομική οντότητα, σύμφωνα με την παράγραφο 25, εφαρμόζει τη νέα πολιτική μελλοντικά από την αρχή της νωρίτερης περιόδου που αυτό είναι εφικτό. Συνεπώς αγνοεί το τμήμα της σωρευτικής προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης που προκύπτει πριν την ημερομηνία εκείνη. Η αλλαγή λογιστικής πολιτικής επιτρέπεται ακόμη και όταν είναι ανέφικτη η εφαρμογή νέας πολιτικής αναδρομικά για οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο. Οι παράγραφοι 50-53 παρέχουν οδηγίες σχετικά με το πότε είναι ανέφικτο να εφαρμοστεί νέα λογιστική πολιτική σε μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους.

Γνωστοποίηση

- 28 'Όταν η αρχική εφαρμογή ενός ΔΠΧΑ έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο, ή θα είχε την επίδραση αυτή αλλά είναι ανέφικτο να προσδιοριστεί το ποσό της προσαρμογής, ή θα μπορούσε να έχει επίδραση σε μελλοντικές περιόδους, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τίτλο του ΔΠΧΑ·
 - β) όταν απαιτείται, ότι η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του·
 - γ) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής·
 - δ) όταν απαιτείται, μια περιγραφή των μεταβατικών διατάξεων·
 - ε) όταν απαιτείται, τις μεταβατικές διατάξεις που θα μπορούσαν να έχουν επίδραση σε μελλοντικές περιόδους·
 - στ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:
 - i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται· και
 - ii) εάν το ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή·
 - ζ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό· και
 - η) εάν η αναδρομική εφαρμογή που απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 19 στοιχείο α) ή β) είναι ανέφικτη για συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο, ή για περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή στη λογιστική πολιτική.

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

- 29 Όταν μια εκούσια μεταβολή σε λογιστική πολιτική έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε οποιαδήποτε προγενέστερη περίοδο, ή θα είχε την επίδραση αυτή κατά την εν λόγω περίοδο αλλά είναι ανέφικτο να προσδιοριστεί το ποσό της προσαρμογής, ή θα μπορούσε να έχει επίδραση σε μελλοντικές περιόδους, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής·
 - β) τους λόγους για τους οποίους η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής παρέχει αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση·
 - γ) για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής:
 - i) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται· και
 - ii) εάν το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στην οικονομική οντότητα, για τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή·
 - δ) το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, στην έκταση που είναι εφικτό· και
 - ε) εάν η αναδρομική εφαρμογή είναι ανέφικτη για συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο ή περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων, τις συνθήκες που οδήγησαν στην ύπαρξη εκείνου του καθεστώτος και περιγραφή του πώς και από πότε έχει εφαρμοστεί η μεταβολή στη λογιστική πολιτική.
- Δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται οι γνωστοποιήσεις αυτές στις οικονομικές καταστάσεις των επακόλουθων περιόδων.
- 30 Όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει εφαρμόσει νέο ΔΠΧΑ που έχει εκδοθεί αλλά που δεν ισχύει ακόμη, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) το γεγονός αυτό· και,
 - β) γνωστές ή ευλόγως εκτιμώμενες πληροφορίες που σχετίζονται με την εκτίμηση της πιθανής επίδρασης της εφαρμογής νέου ΔΠΧΑ στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας κατά την περίοδο της αρχικής εφαρμογής.
- 31 Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 30, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη γνωστοποίηση:
- α) του τίτλου του νέου ΔΠΧΑ·
 - β) του είδους της επικείμενης μεταβολής ή μεταβολών στη λογιστική πολιτική·
 - γ) της ημερομηνίας από την οποία απαιτείται η εφαρμογή του ΔΠΧΑ·
 - δ) της ημερομηνίας κατά την οποία σχεδιάζει να εφαρμόσει αρχικά το ΔΠΧΑ· και
 - ε) είτε:
 - i) περιγραφής του αντίκτυπου που αναμένεται να έχει η αρχική εφαρμογή του ΔΠΧΑ στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας· ή
 - ii) σχετικής δήλωσης, εάν ο αντίκτυπος δεν είναι γνωστός ή δεν μπορεί να εκτιμηθεί εύλογα.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

- 32 Στο πλαίσιο μιας λογιστικής πολιτικής μπορεί να απαιτείται η επιμέτρηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων κατά τρόπο που να συνεπάγεται αβεβαιότητες στην επιμέτρηση. Αυτό σημαίνει ότι στο πλαίσιο της λογιστικής πολιτικής ενδέχεται να απαιτείται η επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων με χρηματικά ποσά τα οποία δεν είναι δυνατόν να παρατηρηθούν άμεσα και πρέπει, αντ' αυτού, να εκτιμηθούν. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα καταρτίζει λογιστική εκτίμηση για την επίτευξη του στόχου που καθορίζεται στο πλαίσιο της λογιστικής πολιτικής. Η κατάρτιση λογιστικών εκτιμήσεων περιλαμβάνει τη χρήση κρίσεων ή παραδοχών με βάση τις τελευταίες διαθέσιμες, αξιόπιστες πληροφορίες. Παραδείγματα λογιστικών εκτιμήσεων περιλαμβάνουν:
- α) πρόβλεψη ζημίας για αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα·
 - β) την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενός είδους αποθέματος, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 Αποθέματα·
 - γ) την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13 Επιμέτρηση εύλογης αξίας·
 - δ) το έξοδο απόσβεσης ενός στοιχείου ενσώματων παγίων, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16· και
 - ε) πρόβλεψη δεσμεύσεων εγγύησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- 32A Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τεχνικές επιμέτρησης και εισροές για την κατάρτιση λογιστικής εκτίμησης. Οι τεχνικές επιμέτρησης περιλαμβάνουν τεχνικές εκτίμησης (για παράδειγμα, τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση πρόβλεψης ζημίας για αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) και τεχνικές αποτίμησης (για παράδειγμα, τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13).
- 32B Ο όρος «εκτίμηση» στα ΔΠΧΑ αναφέρεται ορισμένες φορές σε εκτίμηση η οποία δεν συνιστά λογιστική εκτίμηση κατά τον ορισμό που παρέχεται στο παρόν πρότυπο. Για παράδειγμα, ορισμένες φορές αναφέρεται σε μια εισροή που χρησιμοποιείται κατά την κατάρτιση λογιστικών εκτιμήσεων.
- 33 Η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν βλάπτει την αξιοπιστία τους.

Μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων

- 34 Η οικονομική οντότητα ίσως πρέπει να προβεί σε μεταβολή μιας λογιστικής εκτίμησης, εάν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών, νέων εξελίξεων ή ευρύτερης εμπειρίας. Από τη φύση της, η μεταβολή μιας λογιστικής εκτίμησης δεν σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους.
- 34A Οι επιδράσεις στη λογιστική εκτίμηση από μια μεταβολή σε κάποια εισροή ή μια μεταβολή σε κάποια τεχνική επιμέτρησης συνιστούν μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων, εκτός εάν προκύπτουν από τη διόρθωση λαθών προγενέστερης περιόδου.
- 35 Μια αλλαγή της εφαρμοζόμενης βάσης επιμέτρησης αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής και όχι μεταβολή λογιστικής εκτίμησης. Όταν είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μεταβολής λογιστικής πολιτικής και αλλαγής λογιστικής εκτίμησης, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως αλλαγή λογιστικής εκτίμησης.

Εφαρμογή των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις

- 36 Η επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, εκτός μεταβολής στην οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 37, αναγνωρίζεται μελλοντικά συμπεριλαμβανόμενη στα αποτελέσματα:
- α) της περιόδου που έγινε η μεταβολή, εάν η μεταβολή επιδρά μόνο στην εν λόγω περίοδο· ή
 - β) της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, εάν η μεταβολή επιδρά σε αμφότερες τις περιόδους.

- 37 Στην έκταση που μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου της καθαρής θέσης στην περίοδο της μεταβολής.
- 38 Η μελλοντική αναγνώριση της επίδρασης της μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση σημαίνει ότι η αλλαγή εφαρμόζεται σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και συνθήκες από την ημερομηνία της εν λόγω μεταβολής. Μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης μπορεί να επηρεάζει τα αποτελέσματα μόνο της τρέχουσας περιόδου ή τα αποτελέσματα τόσο της τρέχουσας όσο και μελλοντικών περιόδων. Για παράδειγμα, μια μεταβολή στην πρόβλεψη ζημίας για αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές επιδρά μόνο στο κέρδος ή τη ζημία της τρέχουσας περιόδου και συνεπώς αναγνωρίζεται στην τρέχουσα περίοδο. Όμως, μια μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που περιλαμβάνει ένα αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο επιδρά στο έξοδο απόσβεσης της τρέχουσας περιόδου και κάθε μελλοντικής περιόδου κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το αποτέλεσμα της μεταβολής που σχετίζεται με την τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο της τρέχουσας περιόδου. Η επίδραση, αν υπάρχει, σε μελλοντικές περιόδους, αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο σε εκείνες τις μελλοντικές περιόδους.

Γνωστοποίηση

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

ΛΑΘΗ

- 41 Ενδέχεται να προκύψουν λάθη όσον αφορά την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση ή τη γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ εάν περιέχουν είτε σημαντικά λάθη είτε επουσιώδη λάθη που έγιναν εσκεμμένως προκειμένου να επιτευχθεί συγκεκριμένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμειακών ροών μιας οικονομικής οντότητας. Δυνητικά λάθη της τρέχουσας περιόδου που ανακαλύπτονται κατά την περίοδο εκείνη διορθώνονται προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Ωστόσο, τα σημαντικά λάθη κάποιες φορές δεν γίνονται αντιληπτά παρά σε μεταγενέστερη περίοδο και τα λάθη προγενέστερων περιόδων αυτά διορθώνονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις για εκείνη την μεταγενέστερη περίοδο (βλέπε παραγράφους 42-47).
- 42 Με την επιφύλαξη της παραγράφου 43, η οικονομική οντότητα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψη των λαθών:
- α) επαναδιατυπώνοντας τα συγκριτικά ποσά για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο ή περιόδους κατά τις οποίες έγινε το λάθος· ή
- β) εάν το λάθος έγινε πριν από την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες προγενέστερες περιόδους, επαναδιατυπώνοντας τα υπόλοιπα έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες προγενέστερες περιόδους.

Περιορισμοί στην αναδρομική επαναδιατύπωση

- 43 Τα λάθη προγενέστερων περιόδων διορθώνονται με αναδρομική επαναδιατύπωση εκτός εάν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν είτε οι επιδράσεις για συγκεκριμένη περίοδο είτε η σωρευτική επίδραση του λάθους.
- 44 Όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστούν οι επιδράσεις ενός λάθους για συγκεκριμένη περίοδο στη συγκριτική πληροφόρηση που αφορά μία ή περισσότερες παρουσιαζόμενες προγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τα υπόλοιπα έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη περίοδο για την οποία είναι εφικτή η αναδρομική επαναδιατύπωση (που μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος).
- 45 Όταν, στην αρχή της τρέχουσας περιόδου, είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η σωρευτική επίδραση ενός λάθους σε κάθε προγενέστερη περίοδο, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση ώστε να διορθώσει το λάθος μελλοντικά από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.

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

Γνωστοποίηση λαθών προγενέστερων περιόδων

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

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

ΤΟ ΑΝΕΦΙΚΤΟ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

- 50 Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι ανέφικτο να προσαρμοστεί η συγκριτική πληροφόρηση για μία ή περισσότερες προγενέστερες περιόδους προκειμένου να επιτευχθεί συγκρισιμότητα με την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, μπορεί να μην έχει γίνει συλλογή δεδομένων στις προγενέστερες περιόδους κατά τρόπο που να επιτρέπει είτε την αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής (συμπεριλαμβανομένης, για τους σκοπούς των παραγράφων 51-53, της μελλοντικής εφαρμογής σε προγενέστερες περιόδους) είτε την αναδρομική επαναδιατύπωση για τη διόρθωση λάθους προγενέστερης περιόδου και μπορεί να μην είναι εφικτό να αναπαραχθούν οι πληροφορίες.
- 51 Συχνά είναι απαραίτητο να γίνονται εκτιμήσεις όταν εφαρμόζεται λογιστική πολιτική σε στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται σε σχέση με συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις. Η εκτίμηση εμπιρεύει την έννοια της υποκειμενικότητας και οι εκτιμήσεις μπορεί να αναπτύσσονται μετά την περίοδο αναφοράς. Η ανάπτυξη εκτιμήσεων είναι δυνητικά περισσότερο δύσκολη όταν εφαρμόζεται αναδρομικά μία λογιστική πολιτική ή όταν γίνεται αναδρομική επαναδιατύπωση προκειμένου να διορθωθεί λάθος προγενέστερης περιόδου, λόγω του χρόνου που έχει περάσει από την επηρεαζόμενη συναλλαγή, του άλλου γεγονότος ή της περίπτωσης. Ωστόσο, ο σκοπός των εκτιμήσεων που σχετίζεται με προγενέστερες περιόδους ή με την τρέχουσα περίοδο παραμένει ίδιος – ήτοι η αντανάκλαση της εκτίμησης των συνθηκών που επικρατούσαν όταν συνέβη η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η περίπτωση.

52 Συνεπώς, η αναδρομική εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή η διόρθωση λαθών προγενέστερων περιόδων απαιτεί τη διάκριση πληροφοριών οι οποίες:

α) παρέχουν ενδείξεις των συνθηκών που επικρατούσαν κατά την ημερομηνία (ή τις ημερομηνίες) που πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, το άλλο γεγονός ή η περίπτωση και

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

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

53 Η εκ των υστέρων αποκτιθείσα γνώση δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται, κατά την εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής ή κατά τη διόρθωση ποσών προγενέστερης περιόδου, είτε για τη διατύπωση υποθέσεων σχετικά με τις ενδεχόμενες προθέσεις της διοίκησης σε προγενέστερη περίοδο είτε για την εκτίμηση των ποσών που έχουν αναγνωρισθεί, επιμετρηθεί ή γνωστοποιηθεί σε προγενέστερη περίοδο. Για παράδειγμα, όταν μια οικονομική οντότητα διορθώνει λάθος προγενέστερης περιόδου στον υπολογισμό της υποχρέωσης της αναφορικά με τις σωρευμένες άδειες ασθενείας των εργαζομένων σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*, παραβλέπει τις πληροφορίες σχετικά με μια ασυνήθιστα βαριά επιδημία γρίπης οι οποίες έγιναν γνωστές κατά την επόμενη περίοδο αναφοράς, μετά την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων της προγενέστερης περιόδου. Το γεγονός ότι συχνά απαιτούνται σημαντικές εκτιμήσεις κατά την τροποποίηση της συγκριτικής πληροφόρησης που παρουσιάζεται για προγενέστερες περιόδους δεν εμποδίζει την αξιόπιστη προσαρμογή ή τη διόρθωση της συγκριτικής πληροφόρησης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

54 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

54A [Απαλείφθηκε]

54B [Απαλείφθηκε]

54Γ Με το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 52. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

54Δ [Απαλείφθηκε]

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

54ΣΤ Με τις *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκαν το 2018, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6 και η παράγραφος 11 στοιχείο β). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή σε προγενέστερες περιόδους εάν, ταυτόχρονα, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει και όλες τις άλλες τροποποιήσεις που έγιναν με τις *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 6 και της παραγράφου 11 στοιχείο β) αναδρομικά σύμφωνα με το παρόν πρότυπο. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι η αναδρομική εφαρμογή θα ήταν ανέφικτη ή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, εφαρμόζει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 6 και της παραγράφου 11 στοιχείο β) με παραπομπή στις παραγράφους 23-28 του παρόντος προτύπου. Εάν η αναδρομική εφαρμογή οποιασδήποτε τροποποίησης που περιλαμβάνουν οι *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ* συνεπάγεται αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα, κατά την εφαρμογή των παραγράφων 23-28 του παρόντος προτύπου, ερμηνεύει, όπου απαντά, πλην της τελευταίας περιόδου της παραγράφου 27, τη μεν φράση «είναι ανέφικτο» ως «συνεπάγεται αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια», τη δε λέξη «εφικτό» ως «δυνατό χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια».

- 54Z Εάν μια οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 14 *Ρυθμιζόμενοι αναβαλλόμενοι λογαριασμοί*, η οικονομική οντότητα, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 11 στοιχείο β) στα υπόλοιπα ρυθμιζόμενων λογαριασμών, εξακολουθεί να παραπέμπει στους ορισμούς, στα κριτήρια αναγνώρισης και στις έννοιες επιμέτρησης που παραδίδει το Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων⁽⁵⁾, και όχι το Εννοιολογικό πλαίσιο, και να εξετάζει την εφαρμοσιμότητά τους. Υπόλοιπο ρυθμιζόμενου λογαριασμού είναι το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού εξόδων (ή εσόδων) που δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση σύμφωνα με άλλα ισχύοντα ΔΠΧΑ, αλλά περιλαμβάνεται, ή αναμένεται να συμπεριληφθεί, από τον ρυθμιστή τιμών στον καθορισμό της τιμής ή των τιμών που μπορούν να χρεωθούν στους πελάτες. Ρυθμιστής τιμών είναι ένα εξουσιοδοτημένο όργανο στο οποίο έχει ανατεθεί, βάσει καταστατικού ή κανονισμού, να καθορίζει την τιμή ή ένα εύρος τιμών που δεσμεύουν μια οικονομική οντότητα. Ο ρυθμιστής τιμών μπορεί να είναι τρίτο όργανο ή συνδεδεμένο μέρος της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του διοικητικού συμβουλίου της ίδιας της οικονομικής οντότητας, εάν το όργανο αυτό απαιτείται, βάσει καταστατικού ή κανονισμού, τόσο να καθορίζει τιμές προς το συμφέρον των πελατών όσο και να διασφαλίζει τη συνολική οικονομική βιωσιμότητα της οικονομικής οντότητας.
- 54H Ο *Ορισμός της σημαντικότητας* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1 και στο ΔΛΠ 8), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2018, τροποποίησε την παράγραφο 7 του ΔΛΠ 1 και την παράγραφο 5 του ΔΛΠ 8 και απάλειψε την παράγραφο 6 του ΔΛΠ 8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 54Θ Με το έγγραφο *Ορισμός λογιστικών εκτιμήσεων*, που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2021, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 32, 34, 38 και 48 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 32Α, 32Β και 34Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2023 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στις μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και στις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών που επέρχονται κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

- 55 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 8 *Καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, θεμελιώδη λάθη και μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές*, που αναθεωρήθηκε το 1993.
- 56 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διεργασίες:
- ΜΕΔ-2 *Αρχή της συνέπειας* — *Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού*· και
 - ΜΕΔ-18 *Συνέπεια* — *Εναλλακτικές μέθοδοι*.

⁽⁵⁾ Αναφορά στο Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), το οποίο εκδόθηκε από το IASB το 2001.

[Σημείωση του συντάκτη: Απόσπασμα του Πλαισίου για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της IASB, το οποίο εκδόθηκε από το IASB το 2001, διατίθεται στην ενότητα του ιστοτόπου του Ιδρύματος που αφορά την υποστήριξη της εφαρμογής των Προτύπων, και συγκεκριμένα στη σελίδα της ενότητας «Supporting Implementation by IFRS Standard» (Υποστήριξη της εφαρμογής ανά ΔΠΧΑ) που αφορά το ΔΛΠ 8.]

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10
Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς

ΣΚΟΠΟΣ

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

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του προτύπου, η οικονομική οντότητα δεν θα πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), εάν γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση και τη γνωστοποίηση γεγονότων μετά την περίοδο αναφοράς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς είναι τα γεγονότα, ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Μπορούν να προσδιοριστούν δύο τύποι γεγονότων:

- α) εκείνα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν στο τέλος της περιόδου αναφοράς (διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς)· και
 - β) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά την περίοδο αναφοράς (μη διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς).
- 4 Η διαδικασία για την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων θα διαφοροποιείται ανάλογα με τη δομή της διοίκησης, τις νομοθετικές διατάξεις και τις διαδικασίες που ακολουθούνται για την κατάρτιση και οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων.
- 5 Σε μερικές περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα χρειάζεται να υποβάλει τις οικονομικές καταστάσεις της στους μετόχους της για έγκριση, μετά την έκδοσή τους. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση κατά την ημερομηνία της έκδοσης, όχι κατά την ημερομηνία που οι μέτοχοι εγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Παράδειγμα

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

Η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται την 18η Μαρτίου 20X2 (ημερομηνία έγκρισης του διοικητικού συμβουλίου για έκδοση).

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

Παράδειγμα

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

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

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

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ**Διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς**

- 8 **Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανakλούν τα διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς.**

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

α) η ρύθμιση μετά την περίοδο αναφοράς μιας δικαστικής υπόθεσης που επιβεβαιώνει ότι η οικονομική οντότητα είχε παρούσα δέσμευση κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει οποιαδήποτε προηγούμενη πρόβλεψη είχε αναγνωριστεί σε σχέση με την εν λόγω δικαστική υπόθεση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Πρόβλεψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ή αναγνωρίζει νέα πρόβλεψη. Η οικονομική οντότητα δεν γνωστοποιεί απλώς μια ενδεχόμενη υποχρέωση επειδή η διευθέτηση της δικαστικής υπόθεσης παρέχει επιπλέον στοιχεία τα οποία θα λαμβάνονταν υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 16 του ΔΛΠ 37.

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

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

ii) η πώληση αποθεμάτων μετά την περίοδο αναφοράς μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους στο τέλος της περιόδου αναφοράς·

γ) ο προσδιορισμός μετά την περίοδο αναφοράς του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν, πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς·

δ) ο προσδιορισμός μετά την περίοδο αναφοράς του ποσού συμμετοχής στα κέρδη ή πρόσθετων παροχών προς τους εργαζομένους, εάν η οικονομική οντότητα είχε μια παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς να προβεί σε τέτοιες καταβολές, λόγω των γεγονότων που συνέβησαν πριν από αυτήν την ημερομηνία (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*)·

ε) η αποκάλυψη απάτης ή λαθών, που δείχνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν εσφαλμένες.

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς

- 10 **Η οικονομική οντότητα δεν προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανakλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς.**

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

Μερίσματα

- 12 **Εάν μια οικονομική οντότητα ανακοινώσει καταβολή μερισμάτων προς κατόχους συμμετοχικών τίτλων (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση) μετά την περίοδο αναφοράς, δεν αναγνωρίζει αυτά τα μερίσματα ως υποχρέωση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.**
- 13 Εάν η καταβολή μερισμάτων ανακοινωθεί μετά την περίοδο αναφοράς αλλά πριν εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, τα μερίσματα δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, επειδή δεν υφίσταται δέσμευση εκείνη τη στιγμή. Τέτοια μερίσματα γνωστοποιούνται στις σημειώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

- 14 **Η οικονομική οντότητα δεν καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern) εάν η διοίκηση προσδιορίσει μετά την περίοδο αναφοράς είτε ότι προτίθεται να προβεί σε εκκαθάριση της οικονομικής οντότητας είτε ότι θα παύσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ή ότι δεν έχει εναλλακτική δυνατή λύση από το να πράξει κατ' αυτόν τον τρόπο.**
- 15 Επίδειξη στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στην οικονομική θέση μετά την περίοδο αναφοράς μπορεί να υποδεικνύει ότι πρέπει να εξεταστεί αν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας παραμένει ακόμη κατάλληλη. Εάν η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι πλέον κατάλληλη, η επίδραση είναι τόσο εκτεταμένη ώστε το παρόν πρότυπο απαιτεί θεμελιώδη μεταβολή της λογιστικής βάσης παρά προσαρμογή στα ποσά που έχουν αναγνωρισθεί στο πλαίσιο της αρχικής λογιστικής βάσης.
- 16 Το ΔΛΠ 1 διευκρινίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις εάν:
- α) οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern)· ή
- β) η διοίκηση είναι ενημερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες οι οποίες αφορούν γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν ουσιώδη αμφιβολία για την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εξακολουθήσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Τα γεγονότα ή οι συνθήκες που απαιτούν γνωστοποίηση μπορεί να ανακύψουν μετά την περίοδο αναφοράς.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

Ημερομηνία έγκρισης για έκδοση

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

Επικαιροποίηση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις συνθήκες στο τέλος της περιόδου αναφοράς

- 19 Εάν η οικονομική οντότητα λαμβάνει πληροφορίες μετά την περίοδο αναφοράς σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος της περιόδου αναφοράς, επικαιροποιεί τις γνωστοποιήσεις που αφορούν αυτές τις συνθήκες, υπό το φως των νέων πληροφοριών.

- 20 Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρειάζεται να επικαιροποιεί τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανakλούν πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την περίοδο αναφοράς, ακόμη και όταν οι πληροφορίες δεν επηρεάζουν τα ποσά που αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις της. Ένα παράδειγμα της ανάγκης επικαιροποίησης των γνωστοποιήσεων είναι όταν υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία μετά την περίοδο αναφοράς σχετικά με μια ενδεχόμενη υποχρέωση που υπήρχε στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Επιπροσθέτως της μελέτης σχετικά με το αν πρέπει να αναγνωρίσει ή να αλλάξει μια πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί τις γνωστοποιήσεις της σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά.

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς

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

α) τη φύση του γεγονότος και

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

- 22 Ακολουθούν παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων μετά την περίοδο αναφοράς που κατά γενικό κανόνα θα απαιτούσαν γνωστοποίηση:

α) μια μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων μετά την περίοδο αναφοράς (το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις σε τέτοιες περιπτώσεις) ή η διάθεση μιας βασικής θυγατρικής·

β) ανακοίνωση προγράμματος διακοπής μιας δραστηριότητας·

γ) μεγάλες αγορές περιουσιακών στοιχείων, κατάταξη περιουσιακών στοιχείων ως κατεχόμενων προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, άλλες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση κύριων περιουσιακών στοιχείων από το κράτος·

δ) η καταστροφή μεγάλης παραγωγικής μονάδας από πυρκαγιά μετά την περίοδο αναφοράς·

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

στ) μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυνητικές συναλλαγές κοινών μετοχών μετά την περίοδο αναφοράς (το ΔΛΠ 33 *Κέρδη ανά μετοχή* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί περιγραφή συναλλαγών αυτού του είδους, εκτός από συναλλαγές οι οποίες περιλαμβάνουν κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση μετοχών, υποδιαρέσεις μετοχών ή συμπτώξεις μετοχών που απαιτείται στο σύνολό τους να προσαρμόζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 33)·

ζ) αφύσικα μεγάλες μεταβολές μετά την περίοδο αναφοράς σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγματικές ισοτιμίες·

η) μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που θεσμοθετούνται ή ανακοινώνονται μετά την περίοδο αναφοράς και επιδρούν ουσιαστικά στα τρέχοντα και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (βλ. ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*)·

θ) ανάληψη σημαντικών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων, για παράδειγμα με την παραχώρηση σημαντικών εγγυήσεων και

ι) έναρξη σημαντικής αντιδικίας που προκύπτει αποκλειστικά από γεγονότα που συνέβησαν μετά την περίοδο αναφοράς.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 23 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 23Α Με το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 11. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.
- 23Β Με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 9. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.
- 23Γ Ο *Ορισμός της σημαντικότητας* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1 και στο ΔΛΠ 8), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2018, τροποποίησε την παράγραφο 21. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στον ορισμό της σημαντικότητας στην παράγραφο 7 του ΔΛΠ 1 και στις παραγράφους 5 και 6 του ΔΛΠ 8.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 10 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ ΤΟ 1999)

- 24 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού* (αναθεωρημένο το 1999).

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

Φόροι εισοδήματος

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς πρέπει να λογιστικοποιούνται οι τρέχουσες και οι μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- α) τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό της οικονομικής οντότητας και
- β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας.

Κατά την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η αναφέρουσα οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι θα ήταν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, το παρόν πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Το παρόν πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Κατά συνέπεια, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, οποιοσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια), οποιοσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αντίστοιχα). Ομοίως, η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μια συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει σ' αυτή τη συνένωση επιχειρήσεων ή το αναγνωρισθέν ποσό κέρδους της αγοράς ευκαιρίας.

Το παρόν πρότυπο ασχολείται επίσης με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική των φόρων εισοδήματος.

2 Για τους σκοπούς αυτού του προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή σχήμα υπό κοινό έλεγχο κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

3 [διαγράφηκε]

4 Το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις κρατικές επιχορηγήσεις (βλ. ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης) ή για τους πιστωτικούς φόρους λόγω επένδυσης. Ωστόσο, αυτό το πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από πιστωτικούς φόρους λόγω επένδυσης.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου φόρου.

Φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) είναι το ποσό του κέρδους (ή της ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (ανακτήσιμοι) οι φόροι εισοδήματος.

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (ανακτήσιμων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.

Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι ανακτήσιμα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- α) εκπεστές προσωρινές διαφορές,
- β) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και
- γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- α) **φορολογητέες προσωρινές διαφορές**, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (της φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτηθεί ή τακτοποιηθεί ή
- β) **εκπεστές προσωρινές διαφορές**, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτηθεί ή τακτοποιηθεί.

Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

- 6 Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).

Φορολογική βάση

- 7 Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι φορολογικά εκπεστέο από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια οικονομική οντότητα, όταν αυτή ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

Παραδείγματα

1. Μηχάνημα κόστους 100. Για φορολογικούς σκοπούς, απόσβεση ίση με 30 έχει ήδη εκπέσει στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους και το απομένον κόστος θα εκπέσει σε μελλοντικές περιόδους, είτε ως απόσβεση είτε μέσω έκπτωσης κατά την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από τη χρησιμοποίηση του μηχανήματος είναι φορολογητέα, κάθε κέρδος από την πώληση του μηχανήματος θα είναι φορολογητέο και κάθε ζημία από την πώληση θα είναι εκπεστέα φορολογικά. Η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι 70.
2. Τόκος εισπρακτέος έχει λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκου θα φορολογηθεί σε ταμειακή βάση. Η φορολογική βάση του εισπρακτέου τόκου είναι μηδέν.
3. Απαιτήσεις κατά πελατών έχουν λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο έχει ήδη περιληφθεί στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία). Η φορολογική βάση των εμπορικών απαιτήσεων είναι 100.
4. Μερίσματα εισπρακτέα από θυγατρική έχουν λογιστική αξία 100. Τα μερίσματα δεν είναι φορολογητέα. Στην ουσία, ολόκληρη η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι εκπεστέα από τα οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, η φορολογική βάση των εισπρακτέων μερισμάτων είναι 100 (*).

5. Δάνειο εισπρακτέο έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

^(α) Σύμφωνα με αυτήν την ανάλυση, δεν υπάρχουν φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Μια εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα σωρευμένα εισπρακτέα μερίσματα έχουν μηδενική φορολογική βάση και ότι εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής στην προκύπτουσα φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 100. Σύμφωνα και με τις δύο αναλύσεις, δεν υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

- 8 Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.

Παραδείγματα

1. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο θα εκπέσει φορολογικά σε ταμειακή βάση. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδέν.
2. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται προεισπραχθέντες πιστωτικοί τόκοι, με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκων φορολογήθηκε σε ταμειακή βάση. Η φορολογική βάση του προεισπραχθέντος τόκου είναι μηδέν.
3. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο έχει ήδη εκπέσει φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι 100.
4. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα για πρόστιμα και ποινές με λογιστική αξία 100. Τα πρόστιμα και οι ποινές δεν εκπίπτουν φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων για πρόστιμα και ποινές είναι 100 ^(α).
5. Δάνειο πληρωτέο έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

^(α) Σύμφωνα με αυτήν την ανάλυση, δεν υπάρχουν φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Μια εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα δεδουλευμένα έξοδα για ποινές και πρόστιμα έχουν μηδενική φορολογική βάση και ότι εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής στις προκύπτουσες φορολογητέες προσωρινές διαφορές των 100. Σύμφωνα και με τις δύο αναλύσεις, δεν υπάρχει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

- 9 Μερικά στοιχεία έχουν φορολογική βάση, αλλά δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, το κόστος έρευνας αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, αλλά μπορεί να μην είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) παρά σε μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, δηλαδή του ποσού που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν να εκπέσει σε μελλοντικές περιόδους, και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.
- 10 Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι αμέσως εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή στην οποία βασίζεται το παρόν πρότυπο: η οικονομική οντότητα, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) οσάκις η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσο θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες. Στο παράδειγμα Γ της παραγράφου 51Α κατωτέρω παρατίθενται περιστάσεις που μπορεί να είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη αυτή η θεμελιώδης αρχή, π.χ. όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξαρτάται από τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή διακανονισμού.
- 11 Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με την κατάλληλη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά σε μια ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες δικαιοδοσίες προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε οικονομικής οντότητας του ομίλου.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- 12 **Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στον βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για αυτές τις περιόδους, το επιπλέον αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.**
- 13 **Το όφελος που σχετίζεται με φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.**
- 14 Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την ωφέλεια ως περιουσιακό στοιχείο στην περίοδο στην οποία προκύπτει η φορολογική ζημία, επειδή η ωφέλεια αναμένεται ότι θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί βάσιμα.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

- 15 **Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές, εκτός εάν και στον βαθμό που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:**
- α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας ή
- β) την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή η οποία:
- i) δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων·
- ii) κατά τον χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία)· και
- iii) κατά τον χρόνο της συναλλαγής, δεν συνεπάγεται ίσες φορολογητέες και εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

Ωστόσο, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 39.

- 16 Είναι συνακόλουθο της αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου ότι η λογιστική του αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών ωφελειών που θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών ωφελειών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή συνιστά φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους συνιστά αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Καθώς η οικονομική οντότητα ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η οικονομική οντότητα θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό να εκρέουν οικονομικά οφέλη από την οικονομική οντότητα με τη μορφή φορολογικών πληρωμών. Συνεπώς, το παρόν πρότυπο απαιτεί την αναγνώριση όλων των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 15 και 39.

Παράδειγμα

Περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 150 έχει λογιστική αξία 100. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 90 και ο συντελεστής φορολογίας είναι 25 %.

Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 60 (κόστος 150 μείον σωρευμένη φορολογική απόσβεση 90). Για να ανακτήσει τη λογιστική αξία των 100, η οικονομική οντότητα πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκτέσει φορολογική απόσβεση μόνο 60. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα θα πληρώσει φόρους εισοδήματος 10 (40 με 25 %), όταν θα ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των 100 και της φορολογικής βάσης των 60 είναι φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 40. Για τον λόγο αυτό, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 10 (40 με 25 %) που αντιστοιχεί στους φόρους εισοδήματος που θα πληρώσει όταν ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

- 17 Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα προσωρινών διαφορών αυτού του είδους, οι οποίες είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι οποίες συνεπώς καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:
- α) τα έσοδα τόκων περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος με βάση την περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, να περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος όταν εισπράττονται. Η φορολογική βάση κάθε απαίτησης που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος μέχρι να εισπραχθούν·
 - β) η απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μπορεί να διαφέρει από αυτήν που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους. Προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του, η οποία είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου μείον όλες τις εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων. Φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει, και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη (αν η φορολογική απόσβεση είναι βραδύτερη από τη λογιστική απόσβεση, προκύπτει εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο) και
 - γ) κόστη ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται στη διάρκεια μελλοντικών χρήσεων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους, αλλά να εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στην περίοδο στην οποία πραγματοποιούνται. Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπέσει από το φορολογητέο κέρδος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής του βάσης.
- 18 Προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν:
- α) τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*, αλλά δεν γίνεται ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλ. παράγραφο 19)·
 - β) περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται, χωρίς να γίνεται ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλ. παράγραφο 20)·
 - γ) προκύπτει υπεραξία σε συνένωση επιχειρήσεων (βλ. παράγραφο 21)·
 - δ) η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία τους, για παράδειγμα όταν οικονομική οντότητα ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία (βλ. παραγράφους 22 και 33) ή
 - ε) η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή των συμμετοχών σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή της συμμετοχής (βλ. παραγράφους 38-45).

Συνενώσεις επιχειρήσεων

- 19 Με μικρές εξαιρέσεις, τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν και οι αναγνωρίσιμες υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζονται από τη συνένωση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επηρεάζει την υπεραξία (βλ. παράγραφο 66).

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

- 20 Τα ΔΠΧΑ επιτρέπουν ή απαιτούν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται (βλ. για παράδειγμα, ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*, ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*, ΔΛΠ 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 φορολογητέα ροή οικονομικών ωφελειών προς την οικονομική οντότητα και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών ωφελειών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του συνιστά προσωρινή διαφορά και δημιουργεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο. Αυτό ισχύει ακόμη κι όταν:

- α) η οικονομική οντότητα δεν προτίθεται να εκποιήσει το περιουσιακό στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα ανακτηθεί μέσω της χρησιμοποίησής του και αυτό θα δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπερβαίνει την απόσβεση που θα είναι εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς σε μελλοντικές περιόδους ή
- β) ο φόρος επί του κεφαλαιουχικού κέρδους αναβάλλεται, αν το προϊόν της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου επενδύεται σε παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο φόρος θα καταστεί τελικά πληρωτέος κατά την πώληση ή χρήση των παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων.

Υπεραξία

- 21 Η υπεραξία που προκύπτει σε συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως το υπερβάλλον του στοιχείου α) έναντι του στοιχείου β) κατωτέρω:

α) το άθροισμα:

i) του ανταλλάγματος που μεταβιβάσθηκε και επιμετρήθηκε σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, το οποίο κατά κανόνα απαιτεί εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης,

ii) του ποσού τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 και

iii) σε περίπτωση συνένωσης επιχειρήσεων σε στάδια, της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε προηγουμένως ο αποκτών στον αποκτώμενο.

β) τα καθαρά ποσά των αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων στοιχείων ενεργητικού και των αναληφθεισών υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία απόκτησης, επιμετρημένα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3.

Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως εκπεστέου εξόδου κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Περαιτέρω, σε τέτοιες δικαιοδοσίες, το κόστος της υπεραξίας συχνά δεν είναι εκπεστέο όταν θυγατρική πωλεί την υποκείμενη επιχείρησή της. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η υπεραξία έχει μηδενική φορολογική βάση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής της βάσης συνιστά φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο δεν επιτρέπει την αναγνώριση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, καθότι η υπεραξία επιμετράται ως υπολειμματική αξία και η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

- 21A Μεταγενέστερες μειώσεις αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που δεν έχει αναγνωριστεί επειδή προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας θεωρούνται επίσης ως προκύπτουσες από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 15 στοιχείο α). Για παράδειγμα, αν οικονομική οντότητα σε συνένωση επιχειρήσεων αναγνωρίζει υπεραξία 100 NM αλλά έχει μηδενική φορολογική βάση, η παράγραφος 15 στοιχείο α) απαγορεύει στην οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αν η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει μεταγενέστερα ζημία απομείωσης 20 NM για την εν λόγω υπεραξία, το ποσό της φορολογητέας προσωρινής διαφοράς που σχετίζεται με την υπεραξία μειώνεται από 100 NM σε 80 NM, με αποτέλεσμα να υπάρχει μείωση στην αξία της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Αυτή η μείωση της αξίας της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θεωρείται επίσης ότι σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς απαγορεύεται να αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 15 στοιχείο α).

- 21B Ωστόσο, αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με υπεραξία αναγνωρίζονται, στον βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Για παράδειγμα, αν οικονομική οντότητα σε συνένωση επιχειρήσεων αναγνωρίζει υπεραξία ύψους 100 που εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς με ετήσιο συντελεστή 20 τοις εκατό, αρχής γενομένης από το έτος απόκτησης, η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι 100 NM στην αρχική αναγνώριση και 80 στο τέλος του πρώτου έτους της απόκτησης. Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας στο τέλος του έτους της απόκτησης παραμένει αμετάβλητη στο 100 NM, στο τέλος εκείνου του έτους προκύπτει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 NM. Επειδή εκείνη η φορολογητέα προσωρινή διαφορά δεν σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται.

Αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης

- 22 Προσωρινή διαφορά μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, για παράδειγμα αν μέρος ή όλο το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θα είναι εκπεστέο φορολογικά. Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης:
- α) σε συνένωση επιχειρήσεων, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή περιουσιακά στοιχεία και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή του κέρδους αγοράς ευκαιρίας που αναγνωρίζει (βλ. παράγραφο 19)·
- β) αν η συναλλαγή επηρεάζει είτε το λογιστικό κέρδος είτε το φορολογητέο κέρδος ή συνεπάγεται ίσες φορολογητέες και εκπεστέες προσωρινές διαφορές, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει το προκύπτον αναβαλλόμενο έξοδο ή έσοδο φόρου στα αποτελέσματα (βλ. παράγραφο 59)·
- γ) αν η συναλλαγή δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος και δεν συνεπάγεται ίσες φορολογητέες και εκπεστέες προσωρινές διαφορές, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο και θα προσάρμοζε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης κατά το ίδιο ποσό, αν δεν υπήρχε η εξαίρεση που παρέχεται από τις παραγράφους 15 και 24. Τέτοιες προσαρμογές θα καθιστούσαν τις οικονομικές καταστάσεις λιγότερο διαφανείς. Συνεπώς, αυτό το πρότυπο δεν επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο, είτε κατά την αρχική αναγνώριση είτε μεταγενέστερα (βλ. το παράδειγμα που ακολουθεί). Περαιτέρω, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει μεταγενέστερες μεταβολές στη μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται.

Παράδειγμα εφαρμογής της παραγράφου 22 στοιχείο γ)

Οικονομική οντότητα προτίθεται να χρησιμοποιήσει περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 1 000 καθ' όλη την πενταετή ωφέλιμη ζωή του και έπειτα να το πωλήσει με υπολειμματική αξία μηδέν. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 40 %. Η απόβρωση του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι εκπεστέα φορολογικά. Κατά την πώληση, τυχόν κεφαλαιουχικό κέρδος δεν θα ήταν φορολογητέο και τυχόν ζημία κεφαλαίου δεν θα ήταν εκπεστέα.

Κατά την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα θα αποκτήσει φορολογητέο εισόδημα 1 000 και θα πληρώσει φόρο 400. Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 400, γιατί αυτή προέρχεται από την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου.

Στο επόμενο έτος, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 800. Αποκτώντας φορολογητέο εισόδημα 800, η οικονομική οντότητα θα πληρώσει φόρο 320. Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 320, γιατί αυτή προέρχεται από την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου.

- 22Α Μια συναλλαγή που δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να οδηγήσει στην αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου και μιας υποχρέωσης και, κατά τον χρόνο της συναλλαγής, να μην επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος. Για παράδειγμα, κατά την ημερομηνία έναρξης μιας μίσθωσης, ο μισθωτής συνήθως αναγνωρίζει μια υποχρέωση από μίσθωση και το αντίστοιχο ποσό ως μέρος του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης. Ανάλογα με την εφαρμοστέα φορολογική νομοθεσία, μπορεί να προκύψουν ίσες φορολογητέες και εκπεστέες προσωρινές διαφορές κατά την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης σε μια τέτοια συναλλαγή. Η εξαίρεση που προβλέπεται στις παραγράφους 15 και 24 δεν εφαρμόζεται σε τέτοιες προσωρινές διαφορές και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και περιουσιακό στοιχείο.
- 23 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση, ο εκδότης ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα μιας μετατρέψιμης ομολογίας) κατατάσσει το στοιχείο της υποχρέωσης του χρηματοοικονομικού μέσου στις υποχρεώσεις και το στοιχείο που αφορά ίδια κεφάλαια, στα ίδια κεφάλαια. Σε μερικές δικαιοδοσίες, η φορολογική βάση του στοιχείου της υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση είναι ίση με την αρχική λογιστική αξία του αθροίσματος των συνθετικών στοιχείων της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Η προκύπτουσα φορολογητέα προσωρινή διαφορά οφείλεται στην αρχική αναγνώριση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ξεχωριστά από το στοιχείο της υποχρέωσης. Για τον λόγο αυτό, η εξαίρεση που τίθεται στην παράγραφο 15 στοιχείο β) δεν εφαρμόζεται. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με την παράγραφο 61Α, ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται απευθείας στη λογιστική αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα με την παράγραφο 58, μεταγενέστερες μεταβολές στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως αναβαλλόμενο έξοδο (έσοδο) φόρου.

Εκπεστές προσωρινές διαφορές

- 24 Για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, στον βαθμό 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·

β) κατά τον χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία)· και

γ) κατά τον χρόνο της συναλλαγής, δεν συνεπάγεται ίσες φορολογητέες και εκπεστές προσωρινές διαφορές.

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

- 25 Κατά την αναγνώριση υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η λογιστική αξία της θα τακτοποιηθεί σε μελλοντικές περιόδους με την εκροή από την οικονομική οντότητα πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την οικονομική οντότητα, μέρος ή το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μεταγενέστερης περιόδου από αυτή στην οποία αναγνωρίζεται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υφίσταται προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Ως εκ τούτου, προκύπτει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, όταν αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπέσει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Ομοίως, αν η λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, η διαφορά δημιουργεί αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, το οποίο θα είναι ανακτήσιμο σε μελλοντικές περιόδους.

Παράδειγμα

Οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση των 100 για δεδουλευμένα έξοδα εγγύησης προϊόντων. Για φορολογικούς σκοπούς, τα έξοδα εγγύησης προϊόντων δεν θα είναι εκπεστέα παρά όταν η οικονομική οντότητα πληρώσει τις αποζημιώσεις. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 25 %.

Η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι μηδενική (λογιστική αξία 100 μείον το ποσό που θα είναι εκπεστέο για φορολογικούς σκοπούς σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους). Κατά την εξόφληση της υποχρέωσης στη λογιστική αξία, η οικονομική οντότητα θα μειώσει το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος της κατά το ποσό των 100 και, συνεπώς, θα μειώσει τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές κατά 25 (100 με 25 %). Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των 100 και της μηδενικής φορολογικής βάσης συνιστά εκπεστέα προσωρινή διαφορά των 100. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο των 25 (100 με 25 %), εφόσον αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει επαρκές φορολογητέο εισόδημα σε μελλοντικές περιόδους ώστε να επωφεληθεί από τη μείωση στις καταβολές φόρου.

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

α) οι δαπάνες παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να εκπίπτουν για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος κατά το χρόνο υπηρεσίας του εργαζομένου, αλλά να εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους είτε όταν καταβάλλονται οι εισφορές από την οικονομική οντότητα είτε όταν αυτή πληρώσει τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Υπάρχει προσωρινή διαφορά μεταξύ του ποσού λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι συνήθως μηδενική. Μια τέτοια εκπεστέα προσωρινή διαφορά καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, επειδή τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα με τη μορφή έκπτωσης από τα φορολογητέα κέρδη, όταν καταβληθούν οι εισφορές ή οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία·

β) το κόστος έρευνας αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, αλλά μπορεί να μην είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) παρά σε μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, δηλαδή του ποσού που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν να εκπέσει σε μελλοντικές περιόδους, και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο·

- γ) Με μικρές εξαιρέσεις, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις σε συνένωση επιχειρήσεων στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης. Όταν κατά την ημερομηνία απόκτησης αναγνωρίζεται αναληφθείσα υποχρέωση, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών παρά σε μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο προκύπτει επίσης όταν η εύλογη αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, το προκύπτον αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο επηρεάζει την υπεραξία (βλ. παράγραφο 66) και
- δ) ορισμένα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να απεικονίζονται στην εύλογη αξία ή μπορεί να αναπροσαρμόζονται χωρίς να γίνεται ανάλογη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλ. παράγραφο 20). Αν η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική του αξία, προκύπτει εκπεστέα προσωρινή διαφορά.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 26

Προσδιορισμός εκπεστέας προσωρινής διαφοράς στο τέλος του έτους 2:

Η οικονομική οντότητα Α, στις αρχές του έτους 1, αγοράζει έναντι 1 000 ΝΜ 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.

Κατά τη λήξη 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 (ζημίες) από τον χρεωστικό τίτλο είναι φορολογητέα (εκπεστέες) μόνον όταν πραγματοποιούνται. Τα κέρδη (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 του βάσης (1 000 ΝΜ) συνεπάγεται εκπεστέα προσωρινή διαφορά 82 ΝΜ στο τέλος του έτους 2 [βλ. παραγράφους 20 και 26 στοιχείο 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 είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, ή συνδυασμό και των δύο.

Αυτό συμβαίνει επειδή οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές είναι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας 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. Ωστόσο, οικονομικά οφέλη με μορφή μειώσεων στις φορολογικές πληρωμές θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα μόνον αν αποκομίζει επαρκή φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων μπορούν να συμψηφιστούν οι εκπτώσεις. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία όταν αναμένεται ότι θα υπάρχουν διαθέσιμα φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.
- 27Α Όταν αξιολογεί κατά πόσον θα υπάρχουν διαθέσιμα φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων μπορεί να χρησιμοποιήσει εκπεστέα προσωρινή διαφορά, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν η φορολογική νομοθεσία περιορίζει τις πηγές φορολογητέων κερδών έναντι των οποίων μπορεί να προβάλει σε εκπτώσεις στην αναστροφή της εν λόγω εκπεστέας προσωρινής διαφοράς. Αν η φορολογική νομοθεσία δεν επιβάλλει τέτοιους περιορισμούς, η οικονομική οντότητα αξιολογεί την 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 συγκεκριμένου τύπου, η εκπεστέα προσωρινή διαφορά αξιολογείται μόνον σε συνδυασμό με άλλες εκπεστέες προσωρινές διαφορές του ενδεικτικού τύπου.

28 Αναμένεται ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί 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 της εκπεστέας προσωρινής διαφοράς ή

β) σε περιόδους στις οποίες 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 δεν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που να σχετίζονται με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, στον βαθμό που:

α) αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει επαρκή φορολογητέα κέρδη, που σχετίζονται με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, στην ίδια περίοδο με την αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών (ή στις περιόδους κατά τις οποίες τυχόν 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. Από τη σύγκριση αυτή καταδεικνύεται ο βαθμός 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 και

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 προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ή

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

29A Η εκτίμηση των πιθανών μελλοντικών φορολογητέων κερδών μπορεί να περιλαμβάνει την ανάκτηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων της 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 που ένα περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις που οδηγούν στο συμπέρασμα ότι είναι πιθανό η οικονομική οντότητα να ανακτήσει 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.

30 Ο φορολογικός προγραμματισμός συνίσταται σε ενέργειες στις οποίες η οικονομική οντότητα θα προέβαινε για να δημιουργήσει ή να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα σε συγκεκριμένη περίοδο πριν από την εκπνοή της φορολογικής ζημίας ή του πιστωτικού φόρου που μεταφέρεται εις νέο. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες φορολογητέο κέρδος μπορεί να δημιουργηθεί ή να αυξηθεί από:

α) την επιλογή της φορολόγησης των εσόδων από τόκους είτε σε ταμειακή βάση είτε με βάση την περίοδο που αφορούν·

β) την αναβολή του δικαιώματος ορισμένων εκπτώσεων από το φορολογητέο κέρδος·

γ) την πώληση και τυχόν επαναμίσθωση, περιουσιακών στοιχείων που έχουν ανατιμηθεί αλλά για τα οποία η φορολογική βάση δεν έχει προσαρμοστεί ώστε να αποτυπώνει αυτήν την ανατίμηση και

δ) την πώληση περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί μη φορολογητέο εισόδημα (όπως, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενός κρατικού ομολόγου) με σκοπό την αγορά άλλης επένδυσης που δημιουργεί φορολογητέο εισόδημα.

Όταν με τον φορολογικό προγραμματισμό μετατίθεται φορολογητέο εισόδημα από μεταγενέστερη σε προηγούμενη περίοδο, η χρησιμοποίηση μεταφερόμενης σε νέο φορολογικής ζημίας ή μεταφερόμενου σε νέο πιστωτικού φόρου εξακολουθεί να εξαρτάται από την ύπαρξη μελλοντικών φορολογητέων κερδών από πηγές άλλες, πλην των μελλοντικά δημιουργούμενων προσωρινών διαφορών.

- 31 Όταν η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 35 και 36.
- 32 [διαγράφηκε]

Υπεραξία

- 32A Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας που προκύπτει σε συνένωση επιχειρήσεων είναι μικρότερη από τη φορολογική της βάση, η διαφορά δημιουργεί αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας αναγνωρίζεται ως μέρος της λογιστικοποίησης στο μέτρο που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί η εκπεστέα προσωρινή διαφορά.

Αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης

- 33 Μια περίπτωση που δημιουργείται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο κατά την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι όταν μια μη φορολογητέα κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου, αλλά για φορολογικούς σκοπούς, δεν εκπίπτει από το αποσβέσιμο ποσό του στοιχείου αυτού (με άλλα λόγια, από τη φορολογική του βάση). Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του και εξ αυτού προκύπτει εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να παρουσιάζονται επίσης ως αναβαλλόμενο έσοδο, οπότε η διαφορά μεταξύ του αναβαλλόμενου εσόδου και της μηδενικής φορολογικής του βάσης συνιστά εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Ανεξάρτητα από τη μέθοδο παρουσίασης που υιοθετεί, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει το προκύπτον αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, για τον λόγο που αναφέρεται στην παράγραφο 22.

Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι

- 34 **Για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, στον βαθμό που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι.**
- 35 Τα κριτήρια για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τη μεταφορά σε νέο αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων είναι τα ίδια με τα κριτήρια που ισχύουν για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Όμως, η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Συνεπώς, όταν έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, μόνον στον βαθμό που η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική ένδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η οικονομική οντότητα θα μπορεί να χρησιμοποιήσει αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η παράγραφος 82 απαιτεί γνωστοποίηση του ποσού του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και των αποδεικτικών μέσων που στηρίζουν την αναγνώρισή της.
- 36 Η οικονομική οντότητα εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι:
- α) αν η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι πριν από τη λήξη τους·
 - β) αν αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από τη λήξη των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων·
 - γ) αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες που είναι απίθανο να επέλθουν ξανά και
 - δ) αν υπάρχει στην οικονομική οντότητα φορολογικός προγραμματισμός (βλ. παράγραφο 30) που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι.

Στον βαθμό που δεν αναμένεται ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Επανεκτίμηση μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων

- 37 Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά τα μη αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει προηγουμένως μη αναγνωρισμένο αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο στο μέτρο που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μια βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανό για την οικονομική οντότητα να είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο κέρδος στο μέλλον, ώστε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο να ανταποκρίνεται στα κριτήρια αναγνώρισης που τίθενται στις παραγράφους 24 ή 34. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν μια οικονομική οντότητα επανεκτιμά αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά τον χρόνο συνένωσης επιχειρήσεων ή μεταγενέστερα (βλ. παραγράφους 67 και 68).

Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο

- 38 Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή οι συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρείας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, του υποκαταστήματος, της συγγενούς επιχείρησης ή της οικονομικής οντότητας στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανόμενης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση (που είναι συχνά το κόστος) της επένδυσης ή της συμμετοχής. Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε διάφορες περιπτώσεις, για παράδειγμα:

α) ύπαρξη αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών επιχειρήσεων και σχημάτων υπό κοινό έλεγχο·

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

γ) μείωση της λογιστικής αξίας συμμετοχής σε συγγενή επιχείρηση στο ανακτήσιμο ποσό της.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις η προσωρινή διαφορά μπορεί να είναι διαφορετική από την προσωρινή διαφορά που συνδέεται με αυτήν τη συμμετοχή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, αν η μητρική εταιρεία απεικονίζει τη συμμετοχή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένο ποσό.

- 39 **Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο, εκτός εάν πληρούνται αμφότεροι οι ακόλουθοι όροι:**

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

β) αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δεν θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

- 40 Εφόσον μητρική εταιρεία ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής της, είναι σε θέση να ελέγχει το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή (συμπεριλαμβανομένων των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν όχι μόνον από αδιανέμητα κέρδη, αλλά και από συναλλαγματικές διαφορές λόγω μετατροπής). Περαιτέρω, δεν είναι συνήθως εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό των φόρων εισοδήματος που θα είναι πληρωτέο όταν αναστραφούν οι προσωρινές διαφορές. Συνεπώς, όταν έχει αποφασίσει ότι αυτά τα κέρδη δεν θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, η μητρική εταιρεία δεν αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Οι ίδιες προϋποθέσεις ισχύουν για επενδύσεις σε υποκαταστήματα.

- 41 Τα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οικονομική οντότητας επιμετρώνται στο λειτουργικό της νόμισμα (βλ. ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*). Αν το φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημία της οικονομική οντότητας (και συνεπώς, η φορολογική βάση των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της) προσδιορίζεται σε διαφορετικό νόμισμα, οι μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες δημιουργούν προσωρινές διαφορές που καταλήγουν σε αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή (υπό τους όρους της παραγράφου 24) περιουσιακού στοιχείου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στα αποτελέσματα (βλ. παράγραφο 58).

- 42 Ο επενδυτής σε συγγενή επιχείρηση δεν ελέγχει την οικεία οικονομική οντότητα και συνήθως δεν είναι σε θέση να κατευθύνει τη μερισματική πολιτική της. Συνεπώς, αν δεν υπάρχει συμφωνία που ορίζει ότι τα κέρδη της συγγενούς επιχείρησης δεν θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, ο επενδυτής αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση η οποία προκύπτει από φορολογητέες προσωρινές διαφορές που συνδέονται με την επένδυσή του στη συγγενή επιχείρηση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο επενδυτής μπορεί να μην είναι σε θέση να προσδιορίσει το ποσό του φόρου που θα είναι πληρωτέο αν ανακτήσει το κόστος της επένδυσής του στη συγγενή επιχείρηση, αλλά να μπορεί να προσδιορίσει ότι αυτό θα ισούται ή θα υπερβαίνει ένα ελάχιστο ποσό. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επιμετράται σε αυτό το ποσό.

- 43 Η συμφωνία μεταξύ των μερών που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο συνήθως ρυθμίζει τη διανομή των κερδών και καθορίζει αν οι αποφάσεις για τέτοια θέματα απαιτούν τη συγκατάθεση όλων των μερών ή ομάδας των μερών. Όταν μέλος κοινοπραξίας ή συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση μπορεί να ελέγχει τον χρόνο διανομής του μεριδίου του επί των κερδών του σχήματος υπό κοινό έλεγχο και είναι πιθανόν ότι το μερίδιό του επί των κερδών δεν θα διανεμηθεί στο ορατό μέλλον, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
- 44 **Η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και από συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο, κατά το μέτρο και μόνο που αναμένεται ότι:**
- α) οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο ορατό μέλλον και**
- β) θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί η προσωρινή διαφορά.**
- 45 Για να αποφασίσει αν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο για τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και με τις συμμετοχές της σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο, η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες που ορίζονται στις παραγράφους 28 έως 31.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

- 46 **Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (περιουσιακά στοιχεία) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους επιμετρώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί ή έχουν κατ' ουσίαν θεσπιστεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς.**
- 47 **Τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να ισχύουν στην περίοδο κατά την οποία θα τακτοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή έχουν κατ' ουσίαν θεσπιστεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς.**
- 48 Τα τρέχοντα και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται συνήθως με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί. Ωστόσο, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι ανακοινώσεις φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) από την κυβέρνηση έχουν κατ' ουσίαν αποτέλεσμα κανονικής θέσπισης, η οποία μπορεί να έπεται της ανακοίνωσης κατά αρκετούς μήνες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή (και των φορολογικών νόμων) όπως ανακοινώθηκε (ή ανακοινώθηκαν).
- 49 Όταν σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένεται να ισχύουν για το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) των περιόδων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένεται να αναστραφούν.
- 50 [διαγράφηκε]
- 51 **Η επιμέτρηση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων αντικατοπτρίζει τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες που θα προκύψουν από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει, κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεών της.**
- 51A Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο τρόπος με τον οποίο η οικονομική οντότητα ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει οιοδήποτε από τα κατωτέρω ή και αμφότερα:

α) τον φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η οικονομική οντότητα ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (υποχρέωσης) και

β) τη φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου (υποχρέωσης).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης που είναι συνεπείς με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή διακανονισμού.

Παράδειγμα Α

Ενσώματο πάγιο στοιχείο έχει λογιστική αξία 100 και φορολογική βάση 60. Εάν το περιουσιακό στοιχείο πωλείτο, στην πράξη αυτή θα εφαρμόζοταν φορολογικός συντελεστής 20 %, ενώ στα άλλα εισοδήματα θα εφαρμόζοταν συντελεστής 30 %.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 8 (40 με 20 %) αν αναμένει να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς περαιτέρω χρήση και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 12 (40 με 30 %), αν αναμένει να διατηρήσει το περιουσιακό στοιχείο και να ανακτήσει τη λογιστική αξία του μέσω της χρήσης του.

Παράδειγμα Β

Ενσώματο πάγιο στοιχείο κόστους 100 και με λογιστική αξία 80 επανεκτιμάται σε 150. Δεν γίνεται καμία ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 30 και ο συντελεστής φορολογίας είναι 30 %. Αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα, αλλά το προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος δεν θα είναι φορολογητέο.

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

	Φορολογητέα προσωρινή διαφορά	Φορολογικός συντελεστής	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	30	30 %	9
Προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος	50	μηδέν	—
Σύνολο	80		9

(σημείωση: σύμφωνα με την παράγραφο 61Α, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα).

Παράδειγμα Γ

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

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

Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, θα μπορεί να εκπέσει το προσαρμοσμένο για τον πληθωρισμό κόστος των 110. Το καθαρό προϊόν των 40 θα φορολογηθεί με 40 %. Επιπρόσθετα, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα και θα φορολογηθεί με 30 %. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 80 (110 μείον 30), υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 70 και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 25 (40 με 40 % συν 30 με 30 %). Αν η φορολογική βάση δεν είναι αμέσως εμφανής σε αυτό το παράδειγμα, μπορεί να είναι χρήσιμο να ληφθεί υπόψη η θεμελιώδης αρχή της παραγράφου 10.

(σημείωση: σύμφωνα με την παράγραφο 61A, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα).

- 51B Εάν προκύψει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο από μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο επιμετρημένο με τη χρησιμοποίηση του υποδείγματος αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16, η επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή του αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζει τις φορολογικές επιπτώσεις της ανάκτησης της λογιστικής αξίας του μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου μέσω πώλησης, ανεξαρτήτως της βάσης επιμέτρησης της λογιστικής αξίας του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια, αν η φορολογική νομοθεσία καθορίζει φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος διαφέρει από τον φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση περιουσιακού στοιχείου, κατά την επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή του αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου που συνδέεται με μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο εφαρμόζεται ο πρώτος συντελεστής.
- 51Γ Εάν προκύψει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενο περιουσιακό στοιχείο από επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετράται χρησιμοποιώντας το υπόδειγμα της εύλογης αξίας στο ΔΛΠ 40, υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι η λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα ανακτηθεί μέσω πώλησης. Ως εκ τούτου, εάν δεν ανατραπεί το τεκμήριο, η επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζει τις φορολογικές επιπτώσεις της πλήρους ανάκτησης της λογιστικής αξίας του επενδυτικού ακινήτου μέσω πώλησης. Το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται εάν το επενδυτικό ακίνητο είναι αποσβέσιμο και διατηρείται στο πλαίσιο επιχειρηματικού μοντέλου, στόχος του οποίου είναι να αναλωθούν ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο επενδυτικό ακίνητο με την πάροδο του χρόνου, παρά μέσω της πώλησής του. Εάν το τεκμήριο ανατραπεί, ισχύουν οι απαιτήσεις των παραγράφων 51 και 51A.

Παράδειγμα που εξηγεί την παράγραφο 51Γ

Επενδυτικό ακίνητο έχει κόστος 100 και εύλογη αξία 150. Επιμετράται με τη χρήση του υποδείγματος της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40. Περιλαμβάνει γήπεδο κόστους 40 και εύλογης αξίας 60 και κτίριο κόστους 60 και εύλογης αξίας 90. Το γήπεδο έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.

Η σωρευμένη απόσβεση του κτιρίου για φορολογικούς σκοπούς είναι 30. Οι μη πραγματοποιηθείσες αλλαγές στην εύλογη αξία του επενδυτικού ακινήτου δεν επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος. Εάν το επενδυτικό ακίνητο πωληθεί πάνω από το κόστος, ο αντιλογισμός της σωρευτικής φορολογικής απόσβεσης των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο κέρδος και θα φορολογηθεί με κανονικό φορολογικό συντελεστή 30 %. Για το προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος, η φορολογική νομοθεσία προβλέπει φορολογικό συντελεστή 25 % για περιουσιακά στοιχεία που έχουν διατηρηθεί λιγότερο από δύο χρόνια και 20 % για περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν διατηρηθεί δύο ή περισσότερα χρόνια.

Επειδή το επενδυτικό ακίνητο επιμετράται με τη χρήση του υποδείγματος της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40, υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι η οντότητα θα ανακτήσει πλήρως τη λογιστική αξία του επενδυτικού ακινήτου μέσω πώλησης. Εάν δεν ανατραπεί το τεκμήριο αυτό, ο αναβαλλόμενος φόρος αντικατοπτρίζει τις φορολογικές επιπτώσεις της πλήρους ανάκτησης της λογιστικής αξίας μέσω πώλησης, ακόμα και εάν η οντότητα αναμένει να αποκτήσει έσοδα από μισθώματα πριν από την πώληση ακινήτου.

Η φορολογική βάση του γηπέδου εάν αυτό πωληθεί είναι 40 και υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 (60-40). Η φορολογική βάση του κτιρίου εάν αυτό πωληθεί είναι 30 (60-30) και υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 60 (90-30). Ως εκ τούτου, η συνολική φορολογητέα προσωρινή διαφορά σε σχέση με το επενδυτικό ακίνητο είναι 80 (20+60).

Σύμφωνα με την παράγραφο 47, ο φορολογικός συντελεστής είναι εκείνος που αναμένεται να ισχύει την περίοδο πώλησης του επενδυτικού ακινήτου. Ως εκ τούτου, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται ως ακολούθως, εφόσον η οντότητα αναμένει να πωλήσει το ακίνητο αφού το διατηρήσει για περίοδο δύο ετών και άνω.

	Φορολογητέα προσωρινή διαφορά	Φορολογικός συντελεστής	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	30	30 %	9
Προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος	50	20 %	10
Σύνολο	80		19

Εάν η οντότητα αναμένει να πωλήσει το ακίνητο μετά από κατοχή για διάστημα μικρότερο από δύο χρόνια, ο ανωτέρω υπολογισμός τροποποιείται με την εφαρμογή φορολογικού συντελεστή 25 %, αντί για 20 %, στα έσοδα που υπερβαίνουν το κόστος.

Εάν, αντίθετα, η οντότητα κατέχει το κτίριο στο πλαίσιο μιας επιχειρηματικής λογικής που αποσκοπεί στην ανάληψη ουσιαστικά όλων των οικονομικών οφελών που ενσωματώνονται στο κτίριο με την πάροδο του χρόνου παρά μέσω πώλησης, το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται για το κτίριο. Πάντως τα γήπεδα δεν είναι αποσβεστέα. Κατά συνέπεια, το τεκμήριο της ανάκτησης μέσω πώλησης δεν θα ανατραπεί για το γήπεδο. Ως εκ τούτου, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση θα αντικατοπτρίζει τις φορολογικές επιπτώσεις από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του κτιρίου μέσω χρήσης και της λογιστικής αξίας του γηπέδου μέσω πώλησης.

Η φορολογική βάση του κτιρίου εάν αυτό χρησιμοποιηθεί είναι 30 (60-30) και υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 60 (90-30), που οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 18 (60 με 30 %).

Η φορολογική βάση του γηπέδου εάν αυτό πωληθεί είναι 40 και υπάρχει φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 (60-40), που οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 4 (20 με 20 %).

Κατά συνέπεια, εάν το τεκμήριο της ανάκτησης μέσω πώλησης ανατραπεί για το κτίριο, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με το επενδυτικό ακίνητο είναι 22 (18+4).

- 51Δ Το μαχητό τεκμήριο στην παράγραφο 51Γ ισχύει επίσης όταν προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο από την επιμέτρηση επενδυτικού ακινήτου σε συνένωση επιχειρήσεων εάν η οντότητα χρησιμοποιήσει το υπόδειγμα της εύλογης αξίας κατά την επακόλουθη επιμέτρηση του εν λόγω επενδυτικού ακινήτου.
- 51E Οι παράγραφοι 51B-51Δ δεν μεταβάλλουν τις απαιτήσεις εφαρμογής των αρχών των παραγράφων 24-33 (εκπεστές προσωρινές διαφορές) και των παραγράφων 34-36 (αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι) του παρόντος προτύπου κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων.
- 52 [μετακινήθηκε και αριθμήθηκε εκ νέου ως 51Α]
- 52Α Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι φόροι εισοδήματος είναι πληρωτέοι με υψηλότερο ή χαμηλότερο συντελεστή, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλεται ως μέρος στα μετόχους της οικονομική οντότητας. Σε ορισμένες άλλες δικαιοδοσίες, οι φόροι εισοδήματος μπορεί να είναι επιστρεπτέοι ή πληρωτέοι, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλονται ως μέρος στα μετόχους της οικονομική οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τρέχοντα και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται με το φορολογικό συντελεστή που αντιστοιχεί στα αδιανέμητα κέρδη.
- 52B [διαγράφηκε]

Παράδειγμα που εξηγεί τις παραγράφους 52Α και 57Α

Στο ακόλουθο παράδειγμα εξετάζεται η επιμέτρηση των τρεχόντων και αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας οικονομικής οντότητας σε δικαιοδοσία όπου οι φόροι εισοδήματος πληρώνονται με υψηλότερο συντελεστή στα αδιανέμητα κέρδη (50 %), ενώ ένα ποσό επιστρέφεται κατά τη διανομή των κερδών. Ο συντελεστής φόρου στα διανεμόμενα κέρδη είναι 35 %. Κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς την 31η Δεκεμβρίου 20X1, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει υποχρέωση για μερίσματα που προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την περίοδο αναφοράς. Ως εκ τούτου, δεν αναγνωρίζονται μερίσματα για το έτος 20X1. Το φορολογητέο εισόδημα για το 20X1 είναι 100 000. Οι καθαρές προσωρινές φορολογητέες διαφορές για το έτος 20X1 είναι 40 000.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τρέχουσα φορολογική υποχρέωση και τρέχον έξοδο φόρου εισοδήματος ύψους 50 000. Κανένα περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται για ποσό πιθανώς ανακτήσιμο ως αποτέλεσμα μελλοντικών μερισμάτων. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει επίσης αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και αναβαλλόμενο έξοδο φόρου των 20 000 (40 000 με 50 %) που αντιστοιχεί στους φόρους εισοδήματος που η οικονομική οντότητα θα πληρώσει όταν ανακτήσει ή διακανονήσει τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της που βασίζονται στο συντελεστή φόρου που είναι εφαρμοστέος στα αδιανέμητα κέρδη.

Στη συνέχεια, στις 15 Μαρτίου 20X2, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μερίσματα των 10000 από προηγούμενα λειτουργικά κέρδη ως υποχρέωση.

Στις 15 Μαρτίου 20X2, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την ανάκτηση των φόρων εισοδήματος των 1500 (15 % των μερισμάτων που αναγνωρίστηκαν ως υποχρέωση) ως τρέχον φορολογικό περιουσιακό στοιχείο και ως μείωση του τρέχοντος εξόδου φόρου εισοδήματος για το 20X2.

53 Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν προεξοφλούνται.

- 54 Για τον αξιόπιστο προσδιορισμό των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε προεξοφλητική βάση απαιτείται λεπτομερής προσδιορισμός του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς. Σε πολλές περιπτώσεις τέτοιος προσδιορισμός είναι πρακτικά αδύνατος ή εξαιρετικά πολύπλοκος. Συνεπώς, δεν είναι σωστό να απαιτείται προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Εάν η προεξόφληση επιτρέπεται, χωρίς να απαιτείται, το αποτέλεσμα θα ήταν η δημιουργία αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μη συγκρίσιμων μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων. Συνεπώς, αυτό το πρότυπο δεν απαιτεί και δεν επιτρέπει την προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- 55 Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται σε σχέση με τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αυτό ισχύει ακόμη και όταν αυτή η ίδια λογιστική αξία προσδιορίζεται σε προεξοφλημένη βάση, για παράδειγμα στην περίπτωση υποχρεώσεων που αφορούν παροχές εξόδου από την υπηρεσία (βλ. ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους).
- 56 Η λογιστική αξία αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου επανεξετάζεται στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Η οικονομική οντότητα μειώνει τη λογιστική αξία αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου στο μέτρο που δεν είναι πλέον πιθανό ότι θα είναι διαθέσιμο επαρκές φορολογητέο κέρδος για να επιτρέψει την αξιοποίηση της ωφέλειας μέρους ή του συνόλου αυτού του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Κάθε τέτοια μείωση αναστρέφεται στο μέτρο που καθίσταται πιθανό ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

- 57 Η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο λογιστικοποίησης της ίδιας της συναλλαγής ή του γεγονότος. Στις παραγράφους 58 μέχρι 68Γ εφαρμόζεται αυτή η αρχή.
- 57Α Η οικονομική οντότητα, όταν αναγνωρίζει υποχρέωση καταβολής μερίσματος, αναγνωρίζει τις συνέπειες των μερισμάτων όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 9. Οι συνέπειες των μερισμάτων όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος συνδέονται αμεσότερα με τις συναλλαγές ή τα γεγονότα του παρελθόντος που δημιούργησαν τα διανεμητέα κέρδη, παρά με τις διανομές στους ιδιοκτήτες. Επομένως, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις συνέπειες των μερισμάτων όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος στα κέρδη ή ζημίες, στα λοιπά συνολικά έσοδα ή στα ίδια κεφάλαια, ανάλογα με το πού είχε αρχικά αναγνωρίσει η οικονομική οντότητα τις εν λόγω συναλλαγές ή τα γεγονότα του παρελθόντος.

Στοιχεία που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα

- 58 Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζονται στα έσοδα ή στα έξοδα και περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός και στο μέτρο που ο φόρος προκύπτει από:
- συναλλαγή ή γεγονός αναγνωρισμένο εκτός των αποτελεσμάτων, είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κατά την ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (βλ. παραγράφους 61Α–65) ή
 - συνένωση επιχειρήσεων (με άλλον τρόπο εκτός της απόκτησης από εταιρεία επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, θυγατρικής που απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων) (βλ. παράγραφους 66–68).
- 59 Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα περισσότερα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος μιας περιόδου, αλλά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) άλλης περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Παραδείγματα είναι όταν:
- έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση* ή το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, κατά περίπτωση, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) σε ταμειακή βάση και

β) κόστη άυλων περιουσιακών στοιχείων έχουν κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 και αποσβένονται στα αποτελέσματα, αλλά είχαν εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς όταν πραγματοποιήθηκαν.

60 Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβληθεί και αν ακόμη δεν υπάρχει μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από:

α) μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή φορολογικούς νόμους·

β) επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων· ή

γ) μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός και κατά το μέτρο που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν αναγνωρισθεί εκτός των αποτελεσμάτων (βλ. παράγραφο 63).

Στοιχεία που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων

61 [διαγράφηκε]

61A **Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων εφόσον ο φόρος σχετίζεται με στοιχεία που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων, είτε στην τρέχουσα είτε σε διαφορετική περίοδο. Κατά συνέπεια, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζονται, στην τρέχουσα ή σε διαφορετική περίοδο, με στοιχεία που αναγνωρίζονται:**

α) στα λοιπά συνολικά έσοδα, αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλ. παράγραφο 62)·

β) απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια (βλ. παράγραφο 62A).

62 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι:

α) η μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων (βλ. ΔΛΠ 16) και

β) [διαγράφηκε]

γ) οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 21).

δ) [διαγράφηκε]

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

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

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

63 Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που αναγνωρίστηκαν εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια). Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

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

β) μια μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που αφορά (εν όλω ή εν μέρει) στοιχείο το οποίο είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί εκτός των αποτελεσμάτων ή

γ) η οικονομική οντότητα αποφασίζει ότι πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή ότι στο εξής δεν πρέπει να το αναγνωρίζει στο σύνολο του και ο αναβαλλόμενος φόρος σχετίζεται (εν όλω ή εν μέρει) με στοιχείο που είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί εκτός των αποτελεσμάτων.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζονται με στοιχεία που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων βασίζονται σε εύλογη αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της οικονομικής οντότητας στην αρμόδια φορολογική δικαιοδοσία ή σε άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει ορθότερη κατανομή υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες.

- 64 Το ΔΛΠ 16 δεν διευκρινίζει αν η οικονομική οντότητα πρέπει να μεταφέρει κάθε έτος, από το πλεόνασμα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον, ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που βασίζεται στο κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν η οικονομική οντότητα προβεί σε τέτοια μεταφορά, το μεταφερόμενο ποσό είναι καθαρό από κάθε σχετικό αναβαλλόμενο φόρο. Το ίδιο ισχύει για μεταφορές που γίνονται κατά την πώληση στοιχείου των ενσωμάτων παγίων.
- 65 Όταν περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και η αναπροσαρμογή σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προηγούμενης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και της προσαρμογής της φορολογικής βάσης αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Αν, ωστόσο, η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δεν σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.
- 65A Όταν η οικονομική οντότητα καταβάλλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλλει μέρος των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές δικαιοδοσίες αυτό το ποσό αναφέρεται ως παρακρατούμενος φόρος. Αυτό το ποσό που καταβάλλεται ή είναι πληρωτέο στις φορολογικές αρχές χρεώνεται στα ίδια κεφάλαια ως μέρος των μερισμάτων.

Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από συνένωση επιχειρήσεων

- 66 Όπως εξηγείται στις παραγράφους 19 και 26 (στοιχείο γ), προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε συνένωση επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν προκύπτοντα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (στον βαθμό που πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 24) ή αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία απόκτησης. Συνεπώς, αυτά τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις επηρεάζουν το ποσό της υπεραξίας ή το κέρδος της αγοράς ευκαιρίας που αναγνωρίζει η οικονομική οντότητα. Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 15 (στοιχείο α), η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας.
- 67 Ως αποτέλεσμα συνένωσης επιχειρήσεων, η πιθανότητα πραγματοποίησης αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου στο πρόσωπο του αποκτώντα προ της απόκτησης μπορεί να αλλάξει. Ο αποκτών μπορεί να το θεωρήσει πιθανό ότι θα ανακτήσει το δικό του αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο που δεν αναγνωρίστηκε πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, ο αποκτών μπορεί να δικαιούται να αξιοποιήσει τις δικές του χρησιμοποιήτες φορολογικές ζημιές έναντι των μελλοντικών φορολογητέων κερδών του αποκτώμενου. Εναλλακτικά, ως αποτέλεσμα της συνένωσης επιχειρήσεων ίσως να μην είναι πλέον πιθανό ότι το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει μια αλλαγή σε ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο κατά την περίοδο της συνένωσης επιχειρήσεων, αλλά δεν το περιλαμβάνει ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων. Συνεπώς, ο αποκτών δεν το λαμβάνει υπόψη στην επιμέτρηση την υπεραξίας ή του κέρδους αγοράς ευκαιρίας που αναγνωρίζει στη συνένωση επιχειρήσεων.
- 68 Το δυνητικό όφελος των μεταφερόμενων εις νέον φορολογικών ζημιών ή άλλων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων του αποκτώμενου ενδέχεται να μην πληροί τα κριτήρια για χωριστή αναγνώριση όταν η συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιείται αρχικά αλλά ενδέχεται να πραγματοποιηθεί μεταγενέστερα.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αποκτώμενο όφελος αναβαλλόμενου φόρου που πραγματοποιεί μετά τη συνένωση επιχειρήσεων ως εξής:

- α) Αποκτώμενο όφελος αναβαλλόμενου φόρου που αναγνωρίζεται εντός της περιόδου επιμέτρησης και το οποίο προκύπτει από νέες πληροφορίες για γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία απόκτησης εφαρμόζεται για τη μείωση της λογιστικής αξίας τυχόν υπεραξίας που σχετίζεται με την εν λόγω απόκτηση. Εάν η λογιστική αξία αυτής της υπεραξίας είναι μηδενική, τυχόν όφελος αναβαλλόμενου φόρου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- β) Όλα τα άλλα αποκτηθέντα οφέλη αναβαλλόμενου φόρου που πραγματοποιήθηκαν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (ή, εάν απαιτείται από το παρόν πρότυπο, εκτός των αποτελεσμάτων).

Τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος που απορρέει από συναλλαγές πληρωμής που καθορίζονται από την αξία των μετοχών

- 68A Σε ορισμένες φορολογικές δικαιοδοσίες, η οικονομική οντότητα λαμβάνει φορολογική έκπτωση (ήτοι ένα ποσό που αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους) η οποία σχετίζεται με απολαβές που καταβάλλονται υπό μορφή μετοχών, μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Το ποσό της εν λόγω φορολογικής έκπτωσης μπορεί να διαφέρει από το σχετιζόμενο συνολικό έξοδο απολαβών και μπορεί να ανακύπτει σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η οικονομική οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει έξοδο για την ανάλωση υπηρεσιών των εργαζομένων που ελήφθησαν ως αντάλλαγμα για παραχωρηθέντα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* και να μη λαμβάνει φορολογική έκπτωση έως ότου ασκηθούν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, ενώ η επιμέτρηση της φορολογικής έκπτωσης θα βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οικονομική οντότητας κατά την ημερομηνία άσκησης.
- 68B Όπως και με τα έξοδα έρευνας στα οποία γίνεται αναφορά στην παράγραφο 9 και στην παράγραφο 26 στοιχείο β) του παρόντος προτύπου, η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης των υπηρεσιών των εργαζομένων που ελήφθησαν μέχρι σήμερα (ήτοι το ποσό που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν να εκπέσει σε μελλοντικές περιόδους) και της μηδενικής λογιστικής αξίας, συνιστά εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν είναι γνωστό κατά το τέλος της περιόδου, το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν να εκπέσει σε μελλοντικές περιόδους εκτιμάται βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών κατά το τέλος της περιόδου. Για παράδειγμα, αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν να εκπέσει σε μελλοντικές περιόδους εξαρτάται από την τιμή της μετοχής της οικονομική οντότητας σε μελλοντική ημερομηνία, η επιμέτρηση της προσωρινής εκπεστέας διαφοράς θα πρέπει να βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οικονομική οντότητας στο τέλος της περιόδου.
- 68Γ Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο 68Α, το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης όπως επιμετρήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 68Β) μπορεί να διαφέρει από το σχετιζόμενο συνολικό έξοδο απολαβών. Η παράγραφος 58 του προτύπου απαιτεί ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος να αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο και να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός και στον βαθμό που ο φόρος προκύπτει α) από συναλλαγή ή γεγονός που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, ή β) από συνένωση επιχειρήσεων (με άλλον τρόπο εκτός της απόκτησης θυγατρικής από εταιρεία επενδύσεων, που απαιτείται να επιμετρείται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων). Αν το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης) υπερβαίνει το ποσό του σχετιζόμενου συνολικού εξόδου απολαβών, αυτό συνιστά ένδειξη ότι η φορολογική έκπτωση δεν σχετίζεται μόνο με έξοδο απολαβών αλλά και με στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων. Στην περίπτωση αυτή, το υπερβάλλον ποσό του σχετιζόμενου τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου θα πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και φορολογικές υποχρεώσεις

- 69 [διαγράφηκε]
- 70 [διαγράφηκε]
Συμψηφισμός
- 71 **Η οικονομική οντότητα συμψηφίζει τα τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις όταν και μόνο όταν η οικονομική οντότητα:**
- α) έχει αγώγιμο δικαίωμα να συμψηφίζει τα αναγνωρισμένα ποσά και**
- β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό σε καθαρή βάση είτε να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.**
- 72 Μολονότι τα τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις αναγνωρίζονται και επιμετρώνται ξεχωριστά, συμψηφίζονται στον ισολογισμό βάσει κριτηρίων παρόμοιων με εκείνα που ορίζονται για τα χρηματοοικονομικά μέσα στο ΔΛΠ 32. Κανονικά, η οικονομική οντότητα έχει αγώγιμο δικαίωμα συμψηφισμού τρέχοντος φορολογικού περιουσιακού στοιχείου με τρέχουσα φορολογική υποχρέωση, όταν το περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση σχετίζονται με φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η φορολογική αρχή επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να καταβάλει ή να εισπράξει το καθαρό ποσό.
- 73 Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τρέχον φορολογικό περιουσιακό στοιχείο μιας οικονομικής οντότητας του ομίλου συμψηφίζεται έναντι τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου όταν και μόνον όταν οι οικονομικές οντότητες έχουν αγώγιμο δικαίωμα να καταβάλουν ή να εισπράξουν το καθαρό ποσό και προτίθενται να προβούν στην καταβολή ή εισπράξη αυτού του καθαρού ποσού ή να ανακτήσουν το περιουσιακό στοιχείο και να εξοφλήσουν την υποχρέωση συγχρόνως.
- 74 **Η οικονομική οντότητα συμψηφίζει τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις όταν και μόνο όταν:**
- α) η οικονομική οντότητα έχει αγώγιμο δικαίωμα να συμψηφίζει τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και**

β) τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις σχετίζονται με φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή είτε:

i) στην ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα ή

ii) σε διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές οντότητες, οι οποίες προτίθενται να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία ή να ρευστοποιήσουν τα περιουσιακά στοιχεία και να τακτοποιήσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως, σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία αναμένεται να διακανονιστούν ή να ανακτηθούν σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων.

- 75 Για να αποφεύγεται η ανάγκη για λεπτομερή προγραμματισμό του χρόνου αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς, το παρόν πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να συμψηφίζει αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο έναντι αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης της ίδιας φορολογητέας οικονομικής οντότητας όταν και μόνο όταν σχετίζονται με φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η οικονομική οντότητα έχει αχώσιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων.
- 76 Σε σπάνιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει αχώσιμο δικαίωμα συμψηφισμού και πρόθεση να συμψηφίσει σε ορισμένες περιόδους, αλλά όχι σε άλλες. Σε τέτοιες σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται λεπτομερής προγραμματισμός προκειμένου να εξακριβωθεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση φορολογητέας οικονομικής οντότητας θα καταλήξει σε αυξημένες φορολογικές πληρωμές στην ίδια περίοδο στην οποία αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο άλλης φορολογητέας οικονομικής οντότητας θα καταλήξει σε μειωμένες πληρωμές από αυτή τη δεύτερη φορολογητέα οικονομική οντότητα.

Έξοδο φόρου

Έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες

- 77 Το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες παρουσιάζεται ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων.
- 77A [διαγράφηκε]

Συναλλαγματικές διαφορές των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων εξωτερικού

- 78 Το ΔΛΠ 21 απαιτεί ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές να αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα, αλλά δεν ορίζει πού πρέπει να εμφανίζονται οι διαφορές αυτές στην κατάσταση συνολικών εσόδων. Αντιστοίχως, όταν στην κατάσταση συνολικών εσόδων αναγνωρίζονται συναλλαγματικές διαφορές από αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις εξωτερικού, οι διαφορές αυτές μπορεί να κατατάσσονται ως αναβαλλόμενα έξοδα (έσοδα) φόρου, αν αυτή η παρουσίαση θεωρείται η πλέον χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

79 Τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο (έσοδο) φόρου γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

80 Το έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνει:

- α) τρέχοντα έξοδα (έσοδα) φόρου·
- β) τυχόν προσαρμογές που αναγνωρίζονται στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων·
- γ) το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή προσωρινών διαφορών·
- δ) το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή την επιβολή νέων φόρων·
- ε) το ποσό της ωφέλειας που προκύπτει από φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως και που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος εξόδου φόρου·
- στ) το ποσό της ωφέλειας από φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως και που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου·

- ζ) αναβαλλόμενο έξοδο φόρου που προκύπτει από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτίμησης αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 56 και
- η) το ποσό του εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

81 Επίσης, γνωστοποιούνται ξεχωριστά τα εξής:

- α) το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν απευθείας στα ίδια κεφάλαια (βλ. παράγραφο 62Α)·
- αβ) το ποσό του φόρου εισοδήματος που σχετίζεται με κάθε στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων (βλ. παράγραφο 62 και ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)·
- β) [διαγράφηκε]
- γ) μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού κέρδους, με έναν ή ambos από τους ακόλουθους τρόπους:
 - i) αριθμητική συμφωνία μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινόμενου του λογιστικού κέρδους επί τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή (ή συντελεστές) με παράλληλη γνωστοποίηση της βάσης με την οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές) ή
 - ii) αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης με την οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου·
- δ) μια εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή (ή συντελεστές), σε σχέση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο·
- ε) το ποσό (και η ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και των αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρου, για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης·
- στ) το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και με συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο, για το οποίο δεν έχουν αναγνωρισθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (βλ. παράγραφο 39)·
- ζ) σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:
 - i) το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση οικονομικής θέσης για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο·
 - ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, αν δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση οικονομικής θέσης·
- η) σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά:
 - i) το κέρδος ή τη ζημία από τη διακοπή και
 - ii) το κέρδος ή τη ζημία από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας για την περίοδο, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται·
- θ) το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της οικονομική οντότητας, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις·

- ι) εάν συνένωση επιχειρήσεων στην οποία η οικονομική οντότητα είναι ο αποκτών προξενήσει μεταβολή στο ποσό που αναγνωρίζεται για το προ της απόκτησης αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 67), το ποσό αυτής της μεταβολής και
- ια) εάν τα οφέλη αναβαλλόμενου φόρου που αποκτήθηκαν από συνένωση επιχειρήσεων δεν αναγνωριστούν κατά την ημερομηνία απόκτησης αλλά μετά από αυτήν (βλ. παράγραφο 68), μια περιγραφή του συμβάντος ή της αλλαγής των συνθηκών που ήταν αιτία να αναγνωριστούν τα οφέλη του αναβαλλόμενου φόρου.
- 82 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ποσό αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και τα αποδεικτικά μέσα που στηρίζουν την αναγνώρισή του, όταν:
- α) η χρησιμοποίηση του αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επιπλέον των κερδών που ανακλύπτον από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και
- β) η οικονομική οντότητα υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.
- 82Α Στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 52Α, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που θα προέρχονταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που είναι εφικτό να προσδιοριστούν καθώς και αν υπάρχουν πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν είναι εφικτό να προσδιοριστούν.
- 83 [διαγράφηκε]
- 84 Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 81 στοιχείο γ) παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται, αν η σχέση μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού κέρδους είναι ασυνήθης, όπως επίσης και τους σημαντικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν αυτήν τη σχέση στο μέλλον. Η σχέση μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού κέρδους μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες όπως: τα έσοδα που απαλλάσσονται από τη φορολογία, τα έξοδα που δεν εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), η επίπτωση των φορολογικών ζημιών και η επίπτωση των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού.
- 85 Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού κέρδους, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων. Συχνά, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος συντελεστής φόρου στη χώρα στην οποία είναι εγκαταστημένη η οικονομική οντότητα, με συνάθροιση του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στους εθνικούς φόρους με τους συντελεστές που εφαρμόζονται σε κάθε τοπική φορολογία και υπολογίζονται επί ουσιαστικά παρόμοιου επιπέδου φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας). Όμως, για μια οικονομική οντότητα που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να έχει περισσότερο νόημα να συγκεντρώνονται ξεχωριστές συμφωνίες στοιχείων που καταρτίζονται με χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επιμέρους δικαιοδοσία. Το παρακάτω παράδειγμα επεξηγεί τον τρόπο με τον οποίο η επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου επηρεάζει την παρουσίαση της αριθμητικής συμφωνίας.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 85

Το 19X2, μια οικονομική οντότητα έχει λογιστικό κέρδος στη δική της δικαιοδοσία (χώρα Α) των 1500 (19X1: 2000) και στη χώρα Β των 1500 (19X1: 500). Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30 % στη χώρα Α και 20 % στη χώρα Β. Στη χώρα Α, έξοδα των 100 (19X1: 200) δεν είναι εκπεστέα φορολογικά.

Ακολουθεί παράδειγμα συμφωνίας με τον εγχώριο συντελεστή φόρου.

	19X1	19X2
Λογιστικό κέρδος	2500	3000
Φόρος με τον εγχώριο συντελεστή 30 %	750	900
Φορολογική επίδραση των εξόδων που δεν είναι εκπέσιμα φορολογικά:	60	30
Επίδραση των χαμηλότερων συντελεστών φόρου στη Χώρα Β.	50)	150)
Έξοδο φόρου	760	780

Ακολουθεί παράδειγμα συμφωνίας που συντάχθηκε συγκεντρώνοντας ξεχωριστές συμφωνίες για κάθε εθνική δικαιοδοσία. Με αυτήν τη μέθοδο, η επίδραση των διαφορών μεταξύ του εγχώριου φορολογικού συντελεστή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και του εγχώριου φορολογικού συντελεστή σε άλλες δικαιοδοσίες δεν εμφανίζεται ως ξεχωριστό κονδύλι στη συμφωνία. Μία οικονομική οντότητα μπορεί να χρειάζεται να αναλύσει το αποτέλεσμα των σημαντικών μεταβολών είτε στους φορολογικούς συντελεστές είτε στο μείγμα των κερδών που αποκτήθηκαν σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, ούτως ώστε να εξηγούνται οι μεταβολές στους εφαρμοστέους συντελεστές φόρου, όπως απαιτείται από την παράγραφο 81 στοιχείο δ).

Λογιστικό κέρδος	2500	3000
Φόρος βάσει εγχώριων συντελεστών επί των κερδών στην κάθε χώρα	700	750
Φορολογική επίδραση των εξόδων που δεν είναι εκπέσιμα φορολογικά:	60	30
Έξοδο φόρου	760	780

- 86 Ο μέσος όρος του πραγματικού συντελεστή φόρου είναι το έξοδο (έσοδο) φόρου, διαιρούμενο διά το λογιστικό κέρδος.
- 87 Συχνά δεν είναι εύκολο να υπολογιστεί το ποσό των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και από συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο (βλ. παράγραφο 39). Για τον λόγο αυτό, το πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό ποσό των υποκείμενων προσωρινών διαφορών, αλλά δεν απαιτεί γνωστοποίηση των αναβαλλόμενων υποχρεώσεων φόρου. Πάντως, όπου είναι δυνατόν, οι επιχειρήσεις προτρέπονται να γνωστοποιούν τα ποσά των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, γιατί οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν αυτή την πληροφορία χρήσιμη.
- 87A Η παράγραφος 82A απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προέρχονταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα σημαντικά στοιχεία των συστημάτων φόρου εισοδήματος και τους συντελεστές που θα επηρεάσουν το ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος των μερισμάτων.
- 87B Μερικές φορές δεν είναι εφικτό να υπολογιστεί το συνολικό ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προέλθουν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα έχει μεγάλο αριθμό αλλοδαπών θυγατρικών. Όμως, ακόμη και σε τέτοιες περιπτώσεις, μερικά τμήματα του συνολικού ποσού μπορεί να είναι ευχερώς προσδιοριστέα. Για παράδειγμα, σε ενοποιημένο όμιλο, μια μητρική εταιρεία και ορισμένες θυγατρικές της μπορεί να έχουν πληρώσει φόρους εισοδήματος με υψηλότερο συντελεστή στα μη διανεμόμενα κέρδη και να γνωρίζουν το ποσό που θα επιστραφεί κατά την καταβολή μελλοντικών μερισμάτων στους μετόχους από ενοποιημένα κέρδη εις νέον. Στην περίπτωση αυτή, αυτό το επιστρεπτέο ποσό γνωστοποιείται. Αν ισχύει, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης ότι υπάρχουν πρόσθετες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν είναι εφικτό να προσδιοριστούν. Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, αν υπάρχουν, η γνωστοποίηση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος αφορά στα κέρδη εις νέον της μητρικής.
- 87Γ Η οικονομική οντότητα που είναι υποχρεωμένη να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 82A μπορεί επίσης να υποχρεούται να παρέχει γνωστοποιήσεις που αφορούν σε προσωρινές διαφορές που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή συμμετοχές σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη αυτό το γεγονός κατά τον προσδιορισμό των πληροφοριών που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 82A. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να υποχρεούται να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές για τις οποίες δεν έχουν αναγνωρισθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις [βλ. παράγραφο 81 στοιχείο στ)]. Αν είναι ανέφικτο να υπολογιστούν τα ποσά των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (βλ. παράγραφο 87) μπορεί να υπάρχουν πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος επί των μερισμάτων που δεν είναι εφικτό να προσδιοριστούν και που συνδέονται με αυτές τις θυγατρικές.
- 88 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε σχετική με φόρους ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να προκύψουν, για παράδειγμα, από μη επιλυθείσες διαφορές με τις φορολογικές αρχές. Ομοίως, όταν μετά την περίοδο αναφοράς θεσπίζονται ή ανακοινώνονται μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή στους φορολογικούς νόμους, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε ουσιώδη επίδραση αυτών των μεταβολών στα τρέχοντα και στα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της (βλ. ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς*).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 89 Το παρόν πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1998 και εξής, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 91. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αντί του ΔΛΠ 12 Λογιστική φόρων εισοδήματος, το οποίο εγκρίθηκε το 1979.
- 90 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 12 Λογιστική φόρων εισοδήματος, που εγκρίθηκε το 1979.
- 91 Οι παράγραφοι 52Α, 52Β, 65Α, 81 στοιχείο θ), 82Α, 87Α, 87Β, 87Γ και η διαγραφή των παραγράφων 3 και 50 τίθενται σε εφαρμογή για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ⁽⁶⁾ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2001 και εξής. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η εφαρμογή πριν από την εν λόγω ημερομηνία επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 92 Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68Γ, 77 και 81, διαγράφηκε η παράγραφος 61 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 61Α, 62Α και 77Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- 93 Η παράγραφος 68 εφαρμόζεται μελλοντικά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) στην αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.
- 94 Ως εκ τούτου, οι οικονομικές οντότητες δεν προσαρμόζουν τη λογιστικοποίηση για προγενέστερες συνενώσεις επιχειρήσεων εάν τα φορολογικά οφέλη δεν πληρούσαν τα κριτήρια για ξεχωριστή αναγνώριση κατά την ημερομηνία απόκτησης και αναγνωρίζονται μετά από αυτήν, εκτός εάν τα οφέλη αναγνωρίζονται εντός της περιόδου επιμέτρησης και προκύπτουν από νέες πληροφορίες για γεγονότα και συνθήκες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία απόκτησης. Άλλα αναγνωρισθέντα φορολογικά οφέλη αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (ή, εάν απαιτείται από το παρόν πρότυπο, εκτός αποτελεσμάτων).
- 95 Το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) τροποποίησε τις παραγράφους 21 και 67 και προσέθεσε τις παραγράφους 32Α και 81 στοιχεία ι) και ια). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 και εξής. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 3 (αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για αυτή την προγενέστερη περίοδο.
- 96 [διαγράφηκε]
- 97 [διαγράφηκε]
- 98 Η παράγραφος 52 έγινε παράγραφος 51Α, η παράγραφος 10 και τα παραδείγματα μετά την παράγραφο 51Α τροποποιήθηκαν, και προστέθηκαν οι παράγραφοι 51Β και 51Γ και το επόμενο παράδειγμα, καθώς και οι παράγραφοι 51Δ, 51Ε και 99, με το έγγραφο *Αναβαλλόμενος φόρος: ανάκτηση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2010. Η οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2012 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 98Α Με το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, που δημοσιεύθηκε το Μάιο του 2011, τροποποιούνται οι παράγραφοι 2, 15, 18 στοιχείο ε), 24, 38, 39, 43-45, 81 στοιχείο στ), 87 και 87Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 11, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 98Β Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 77 και διαγράφηκε η παράγραφος 77Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.
- 98Γ Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 58 και 68Γ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές σε προγενέστερες περιόδους, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 98Δ [διαγράφηκε]
- 98Ε Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 59. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

⁽⁶⁾ Η παράγραφος 91 αναφέρεται σε «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» σε ευθυγράμμιση με ακριβέστερες διατυπώσεις όσον αφορά τους χρόνους έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκαν το 1998. Η παράγραφος 89 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

- 98ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 20 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 96, 97 και 98Δ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 98Ζ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 20. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- 98Η Με το έγγραφο *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. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω 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 η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω απαλλαγή, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 98Θ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος 57Α και διαγράφηκε η παράγραφος 52Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις σε προγενέστερες περιόδους, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις αυτές, τις εφαρμόζει στις φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων που αναγνωρίζονται κατά την έναρξη της χρονικά πρώτης συγκριτικής περιόδου και εξής.
- 98Ι Με το έγγραφο *Αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις που προκύπτουν από μία ενιαία συναλλαγή*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2021, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 15, 22 και 24 και προστέθηκε η παράγραφος 22Α. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις αυτές σύμφωνα με τις παραγράφους 98ΙΑ-98ΙΒ για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2023 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 98ΙΑ Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τον *αναβαλλόμενο φόρο που σχετίζεται με στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις που προκύπτουν από μία ενιαία συναλλαγή σε συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται ή μετά από αυτήν*.
- 98ΙΒ Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τον *αναβαλλόμενο φόρο που σχετίζεται με στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις που προκύπτουν από μία ενιαία συναλλαγή* αναγνωρίζει επίσης, κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται:
- ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο—στον βαθμό που είναι πιθανό να είναι διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί η εκπεστέα προσωρινή διαφορά— και μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις εκπεστέες και φορολογητέες προσωρινές διαφορές που συνδέονται με:
 - περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και υποχρεώσεις από μισθώσεις· και
 - υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις, καθώς και τα αντίστοιχα ποσά που αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους του σχετικού περιουσιακού στοιχείου· και
 - το σωρευτικό αποτέλεσμα της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων ως προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) κατά την ημερομηνία αυτή.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΗΣ ΜΕΔ-21

- 99 Οι τροποποιήσεις που επήλθαν με το έγγραφο *Αναβαλλόμενος φόρος: Ανάκτηση υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2010, υπερισχύουν της διερμηνείας ΜΕΔ 21 *Φόροι εισοδήματος – ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων*.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

Ενσώματα πάγια

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωρίζονται σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός εάν άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

- 3 Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- α) ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*·
- β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα, εξαιρουμένων των καρποφόρων φυτών (βλ. ΔΛΠ 41 *Γεωργία*). Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στα καρποφόρα φυτά, αλλά όχι στην παραγωγή τους·
- γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (βλ. ΔΠΧΑ 6 *Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων*)·
- δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και παρόμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι.

Ωστόσο, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων που περιγράφονται στα στοιχεία β)-δ).

- 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.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Καρποφόρο φυτό είναι ζωντανό φυτό που:

- α) χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή την προμήθεια αγροτικής παραγωγής·
- β) αναμένεται να αποφέρει παραγωγή για περισσότερες από μία περιόδους και
- γ) έχει αμυδρή πιθανότητα να πωληθεί ως αγροτική παραγωγή, πλην περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών.

(Στις παραγράφους 5Α–5Β του ΔΛΠ 41 αναπτύσσεται λεπτομερέστερα αυτός ο ορισμός του καρποφόρου φυτού.)

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

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

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

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

Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή το ποσό με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

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

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

Ενσώματα πάγια είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που:

- α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και
- β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος πώλησής του και της αξίας λόγω χρήσης του.

Υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα λάβει από την εκποίησή του, μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που αναμένεται ότι θα είναι κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή
- β) το πλήθος των παραγωγικών ή παρόμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- 7 Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:
 - α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
 - β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με τρόπο αξιόπιστο.
- 8 Στοιχεία όπως ανταλλακτικά, εφεδρικός εξοπλισμός και εξοπλισμός συντήρησης αναγνωρίζονται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, εφόσον εμπίπτουν στον ορισμό των ενσώματων παγίων. Σε διαφορετική περίπτωση, τα εν λόγω στοιχεία κατατάσσονται ως απόδεμα.
- 9 Το παρόν πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα επιμέτρησης για την αναγνώριση, ήτοι τι συνιστά στοιχείο των ενσώματων παγίων. Συνεπώς, η εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οικονομικής οντότητας απαιτεί κάποιον βαθμό εκτίμησης. Μπορεί να αρμόζει να συναρθίζονται επιμέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες, και τα κριτήρια να εφαρμόζονται στη συνολική αξία.

- 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 του ή τη συντήρησή του. Το κόστος στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί 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.

Αρχικό κόστος

- 11 Στοιχεία των ενσώματων παγίων μπορούν να αποκτώνται για λόγους ασφαλείας ή και για περιβαλλοντικούς λόγους. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων παγίων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος στοιχείου των ενσώματων παγίων, μπορεί να είναι αναγκαία προκειμένου να λάβει η οικονομική οντότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Τέτοια στοιχεία των ενσώματων παγίων πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να αποκομίσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη από σχετιζόμενα ενσώματα πάγια, επιπλέον των ωφελιών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση των παγίων αυτών. Για παράδειγμα, μια χημική βιομηχανία μπορεί να εγκαταστήσει νέες διαδικασίες μεταφοράς χημικών προϊόντων, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντικές απαιτήσεις παραγωγής και αποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις αναγνωρίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο γιατί, χωρίς αυτές, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να παρασκευάζει και να πωλεί χημικά προϊόντα. Ωστόσο, η προκύπτουσα λογιστική αξία ενός τέτοιου περιουσιακού στοιχείου και των σχετιζόμενων παγίων εξετάζεται για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

Μεταγενέστερο κόστος

- 12 Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες της καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων. Αντιθέτως, οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, όταν πραγματοποιούνται. Οι δαπάνες καθημερινής συντήρησης είναι κυρίως το εργατικό κόστος και τα αναλώσιμα και μπορεί να περιλαμβάνουν το κόστος μικρών ανταλλακτικών. Ο σκοπός των δαπανών αυτών περιγράφεται συχνά ως «επισκευή και συντήρηση» του στοιχείου των ενσώματων παγίων.
- 13 Τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων παγίων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλιβανός μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ορισμένες ώρες λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφος, όπως καθίσματα και κουζίνες, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Στοιχεία ενσώματων παγίων μπορεί επίσης να αγοραστούν προκειμένου να γίνει κάποια λιγότερο συχνή αντικατάσταση, όπως η αντικατάσταση των εσωτερικών τοίχων ενός κτιρίου, ή κάποια μη επαναλαμβανόμενη αντικατάσταση. Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τμήματός του κατά τον χρόνο που επιβαρύνεται με αυτό, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης. Η λογιστική αξία των τμημάτων που αντικαθίστανται παύει να αναγνωρίζεται σύμφωνα με τους όρους του παρόντος προτύπου (βλ. παραγράφους 67-72).
- 14 Η συνεχιζόμενη λειτουργία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων (για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος) μπορεί να προϋποθέτει τακτικές εκτεταμένες επιθεωρήσεις για βλάβες, ανεξάρτητα αν γίνεται αντικατάσταση τμημάτων του στοιχείου. Εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης, το κόστος κάθε εκτεταμένης επιθεώρησης αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων ως αντικατάσταση. Τυχόν εναπομένουσα λογιστική αξία του κόστους της προηγούμενης επιθεώρησης (ξεχωριστά από ανταλλακτικά) παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει ανεξάρτητα αν το κόστος της προηγούμενης επιθεώρησης είχε εξατομικευτεί στη συναλλαγή μέσω της οποίας το στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε. Αν απαιτείται, μπορεί να χρησιμοποιηθεί το εκτιμώμενο κόστος μελλοντικής παρόμοιας επιθεώρησης ως ένδειξη του κόστους του υπάρχοντος στοιχείου της επιθεώρησης κατά τον χρόνο που το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- 15 Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να επιμετράται στο κόστος του.

Στοιχεία του κόστους

- 16 Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:
- α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών·
 - β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα την περιέλευση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει·

γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, υποχρέωση που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη.

17 Παραδείγματα άμεσα καταλογιστέου κόστους είναι:

α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*) που προκύπτει άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση στοιχείου των ενσώματων παγίων·

β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου·

γ) οι αρχικές δαπάνες παράδοσης και μεταφοράς·

δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης·

ε) το κόστος δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου (δηλ. αξιολόγηση του κατά πόσον η τεχνική και υλική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι τέτοια ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί στην παραγωγή ή την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για ενοικίαση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς) και

στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

18 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 2 *Αποθέματα* στο κόστος των υποχρεώσεων που αφορούν την αποσυναρμολόγηση, απομάκρυνση και αποκατάσταση του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί το στοιχείο, κόστος το οποίο πραγματοποιείται σε συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για την παραγωγή αποθεμάτων κατά την περίοδο εκείνη. Οι υποχρεώσεις που αφορούν δαπάνες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 ή το ΔΛΠ 16 αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

19 Παραδείγματα δαπανών που δεν θεωρούνται δαπάνες στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι:

α) το κόστος για άνοιγμα νέας μονάδας·

β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης)·

γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους εκπαίδευσης προσωπικού) και

δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

20 Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου. Για παράδειγμα, οι ακόλουθες δαπάνες δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων:

α) δαπάνες που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα ή λειτουργεί σε δυναμικότητα μικρότερη της κανονικής·

β) αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου και

γ) δαπάνες επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρους ή του συνόλου των λειτουργιών της οικονομικής οντότητας.

- 20A Στοιχεία μπορεί να παράγονται κατά τη θέση του στοιχείου των ενσώματων παγίων στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση (π.χ. δείγματα που έχουν παραχθεί κατά τη δοκιμή ορθής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου). Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το προϊόν της πώλησης των εν λόγω στοιχείων, καθώς και το κόστος τους, στα αποτελέσματα, σύμφωνα με τα ισχύοντα πρότυπα. Η οικονομική οντότητα επιμετρά το κόστος των στοιχείων αυτών εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις επιμέτρησης του ΔΛΠ 2.
- 21 Κάποιες λειτουργίες προκύπτουν μεν σε σχέση με την κατασκευή ή την ανάπτυξη ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, αλλά δεν είναι αναγκαίες προκειμένου να τεθεί στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Οι δευτερεύουσες αυτές λειτουργίες μπορεί να προκύψουν πριν ή κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής των δραστηριοτήτων κατασκευής ή ανάπτυξης. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξουν έσοδα από τη χρήση του οικοπέδου ως χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων μέχρι την έναρξη της κατασκευής. Επειδή οι δευτερεύουσες λειτουργίες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει, τα έσοδα και τα σχετικά έξοδα των δευτερευουσών λειτουργιών αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των εξόδων.
- 22 Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οικονομική οντότητα παράγει παρόμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (βλ. ΔΛΠ 2). Για τον λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος ασυνήθιστων ποσών φύρας, εργασίας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού, θέτει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως συνιστώσας της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων παγίων.
- 22A Τα καρποφόρα φυτά λογιστικοποιούνται κατά τον ίδιο τρόπο όπως τα ιδιοκατασκευαζόμενα στοιχεία των ενσώματων παγίων, πριν βρεθούν στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Συνεπώς, οι αναφορές σε «κατασκευή» στο παρόν πρότυπο πρέπει να ερμηνεύονται υπό την έννοια ότι καλύπτουν τις δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για την καλλιέργεια των καρποφόρων φυτών, πριν βρεθούν στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση.

Επιμέτρηση του κόστους

- 23 Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αναβάλλεται για περίοδο που υπερβαίνει τους συνήθεις πιστωτικούς όρους, η διαφορά μεταξύ της ισοδύναμης τιμής μετρητοίς και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 23.
- 24 Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων παγίων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή με συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Η ανάλυση που ακολουθεί αφορά μόνο την ανταλλαγή ενός μη χρηματικού στοιχείου με άλλο μη χρηματικό στοιχείο, αλλά εφαρμόζεται και σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στο προηγούμενο εδάφιο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου των ενσώματων παγίων επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η συναλλαγή ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή β) δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε εκείνου που παραχωρήθηκε. Το παραληφθέν στοιχείο επιμετράται με αυτόν τον τρόπο ακόμη κι αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το παραληφθέν στοιχείο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στην λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.
- 25 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας τον βαθμό στον οποίο αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμειακές ροές της στο μέλλον ως αποτέλεσμα της πράξης. Η 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 η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία, η ειδική για την οικονομική οντότητα αξία του τμήματος των λειτουργιών της που επηρεάζονται από τη συναλλαγή αντιστοιχεί στις μετά από φόρους ταμειακές ροές. Το αποτέλεσμα των αναλύσεων αυτών μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

- 26 Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου επιμετράται με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση στο εύρος 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 κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Αν η οντότητα μπορεί να προσδιορίσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση του κόστους του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.
- 27 [διαγράφηκε]
- 28 Η λογιστική αξία στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- 29 **Η οικονομική οντότητα επιλέγει ως λογιστική της πολιτική είτε τη μέθοδο κόστους της παραγράφου 30 είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 31 και εφαρμόζει την πολιτική αυτή σε ολόκληρες κατηγορίες ενσώματων παγίων.**
- 29Α Ορισμένες οικονομικές οντότητες διαχειρίζονται, είτε εσωτερικά είτε εξωτερικά, επενδυτικό κεφάλαιο το οποίο παρέχει στους επενδυτές παροχές που καθορίζονται βάσει μονάδων εντός του κεφαλαίου. Παρομοίως, ορισμένες οικονομικές οντότητες εκδίδουν ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής και διατηρούν την κατοχή των υποκείμενων στοιχείων. Ορισμένα από τα εν λόγω κεφάλαια ή υποκείμενα στοιχεία περιλαμβάνουν ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα τα οποία είναι ενσωματωμένα σε ένα τέτοιο κεφάλαιο ή είναι υποκείμενα στοιχεία. Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 29, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρά τέτοια ακίνητα με τη χρήση του υποδείγματος της εύλογης αξίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 40. Σε περίπτωση τέτοιας επιλογής, στα ασφαλιστήρια συμβόλαια περιλαμβάνονται τα συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής. (Για τους όρους που χρησιμοποιούνται στην παρούσα παράγραφο και οι οποίοι ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, ανατρέξτε στο εν λόγω πρότυπο).
- 29Β Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που επιμετρώνται με χρήση του υποδείγματος της εύλογης αξίας επενδύσεων σε ακίνητα, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 29Α, ως χωριστή κατηγορία ενσώματων παγίων.

Μέθοδος κόστους

- 30 **Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακού στοιχείου, το στοιχείο των ενσώματων παγίων εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο κατά τις σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης.**

Μέθοδος αναπροσαρμογής

- 31 **Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακού στοιχείου, το στοιχείο των ενσώματων παγίων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία συνίσταται στην εύλογη αξία του κατά τον χρόνο αναπροσαρμογής, μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Οι αναπροσαρμογές γίνονται αρκετά τακτικά, ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προέκυπτε με χρήση της εύλογης αξίας στο τέλος της περιόδου αναφοράς.**
- 32 [διαγράφηκε]
- 33 [διαγράφηκε]
- 34 Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων παγίων υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, και συνεπώς απαιτείται ετήσια αναπροσαρμογή τους. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για στοιχεία των ενσώματων παγίων με επουσιώδεις μόνο μεταβολές στην εύλογη αξία. Αντί αυτού, μπορεί να απαιτείται αναπροσαρμογή του στοιχείου κάθε τρία ή πέντε έτη.

- 35 Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζεται, η λογιστική αξία του προσαρμόζεται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό. Κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής, το περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:
- α) η ακαθάριστη λογιστική αξία προσαρμόζεται κατά τρόπο που είναι συνεπής με την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η ακαθάριστη λογιστική αξία μπορεί να επαναδιατυπωθεί με αναφορά σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς ή μπορεί να επαναδιατυπωθεί ανάλογα με τη μεταβολή στη λογιστική αξία. Η σωρευμένη απόσβεση κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής προσαρμόζεται ώστε να ισούται με τη διαφορά μεταξύ της ακαθάριστης λογιστικής αξίας και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου μετά τον συνυπολογισμό των σωρευμένων ζημιών απομείωσης ή
 - β) η σωρευμένη απόσβεση αφαιρείται από την ακαθάριστη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.
- Το ποσό της προσαρμογής των σωρευμένων αποσβέσεων αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 40.
- 36 **Εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό.**
- 37 Κατηγορία ενσώματων παγίων είναι μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, παρόμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οικονομικής οντότητας. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα χωριστών κατηγοριών:
- α) εδαφικές εκτάσεις·
 - β) γήπεδα και κτίρια·
 - γ) μηχανήματα·
 - δ) πλοία·
 - ε) αεροσκάφη·
 - στ) οχήματα·
 - ζ) έπιπλα και σκεύη·
 - η) εξοπλισμός γραφείου και
 - θ) καρποφόρα φυτά.
- 38 Τα επιμέρους στοιχεία μιας κατηγορίας ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, ώστε να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Ωστόσο, μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή της ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.
- 39 **Αν η λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύεται στα ίδια κεφάλαια στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής. Όμως, η αύξηση λόγω αναπροσαρμογής αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, στο μέτρο που αναστρέφει προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα.**
- 40 **Αν η λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου μειώνεται λόγω αναπροσαρμογής, η μείωση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, η μείωση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα μέχρι το όριο τυχόν πιστωτικού υπολοίπου που υφίσταται στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Η μείωση που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα μειώνει το ποσό που σωρεύεται στα ίδια κεφάλαια στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής.**

- 41 Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί να μεταφερθούν απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέον, όταν το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται είναι η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία και της απόσβεσης που βασίζεται στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου. Οι μεταφορές από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνονται μέσω των αποτελεσμάτων.
- 42 Οι επιδράσεις στους φόρους εισοδήματος, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

Απόσβεση

- 43 **Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, αποσβένεται ξεχωριστά.**
- 44 Η οικονομική οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να αποσβένεται ξεχωριστά το πλαίσιο και οι μηχανές ενός αεροσκάφους. Ομοίως, εάν η οικονομική οντότητα αποκτήσει ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία λόγω λειτουργικής μίσθωσης στην οποία είναι ο εκμισθωτής, μπορεί να αρμόζει να αποσβέσει τα ποσά που αποτυπώνονται στο κόστος αυτού του στοιχείου ξεχωριστά, ανάλογα με το αν αποδίδονται σε ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους εκμίσθωσης σε σχέση με τις τιμές της αγοράς.
- 45 Ένα σημαντικό τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να έχει ωφέλιμη ζωή και μέθοδο απόσβεσης που είναι ίδια με τη μέθοδο απόσβεσης και την ωφέλιμη ζωή άλλου σημαντικού τμήματος του ίδιου στοιχείου. Τέτοια τμήματα μπορεί να συναθροίζονται για τον προσδιορισμό της επιβάρυνσης της απόσβεσης.
- 46 Στο βαθμό που η οικονομική οντότητα αποσβένει ξεχωριστά ορισμένα τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Αν οι προσδοκίες της οικονομικής οντότητας για τα τμήματα αυτά διαφέρουν, μπορεί να χρειαστεί να εφαρμοστούν προσεγγιστικές τεχνικές για την απόσβεση του υπολοίπου κατά τρόπο που αποδίδει με ακρίβεια τον ρυθμό ανάλωσης και/ή την ωφέλιμη ζωή των τμημάτων του στοιχείου.
- 47 Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αποσβέσει ξεχωριστά τα τμήματα ενός στοιχείου που δεν έχουν σημαντικό κόστος σε σύγκριση με το συνολικό κόστος του.
- 48 **Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου.**
- 49 Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση των παραγωγικών εγκαταστάσεων περιλαμβάνεται στο κόστος μετατροπής των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων παγίων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*.

Αποσβέσιμο ποσό και περίοδος απόσβεσης

- 50 **Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.**
- 51 **Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η μεταβολή (μεταβολές) αντιμετωπίζεται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.**
- 52 Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική του αξία, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική του αξία. Η επισκευή και συντήρηση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αναιρούν την ανάγκη απόσβεσής του.

- 53 Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.
- 54 Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί η υπολειμματική αξία, η επιβάρυνση της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδέν εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.
- 55 Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως διαθέσιμη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η απόσβεση δεν παύει όταν το περιουσιακό στοιχείο τίθεται σε αδράνεια ή όταν αποσύρεται από την ενεργό χρήση, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως. Όμως, σύμφωνα με τις μεθόδους χρήσης της απόσβεσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης μπορεί να είναι μηδενική ενόσω δεν υπάρχει παραγωγή.
- 56 Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οικονομική οντότητα κυρίως διά της χρήσης του. Ωστόσο, άλλοι παράγοντες, όπως η τεχνική ή εμπορική απαξίωση και η φθορά όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών ωφελειών που θα μπορούσαν αν αντληθούν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου λαμβάνονται υπόψη όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες:
- α) η αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε συνάρτηση με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου·
 - β) η αναμενόμενη φυσική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια·
 - γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο. Οι αναμενόμενες μελλοντικές μειώσεις στην τιμή πώλησης ενός είδους που παράχθηκε με τη χρησιμοποίηση περιουσιακού στοιχείου μπορεί να καταδεικνύουν την αναμενόμενη τεχνική ή εμπορική απαξίωση του περιουσιακού στοιχείου, η οποία με τη σειρά της μπορεί να αντικατοπτρίζει τη μείωση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο·
 - δ) οι νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι χρόνοι λήξης των σχετικών μισθώσεων.
- 57 Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οικονομική οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οικονομικής οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από την οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οικονομικής οντότητας από παρόμοια στοιχεία.
- 58 Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που διαχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με ορισμένες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι ταφής αποβλήτων, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς είναι αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Τυχόν αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του αποσβέσιμου ποσού του κτιρίου.
- 59 Αν το κόστος της γης περιλαμβάνει το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης, το εν λόγω κόστος του γηπέδου αποσβένεται κατά την περίοδο που αντλούνται οφέλη μέσω της πραγματοποίησης του κόστους αυτού. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ίδια η γη μπορεί να έχει περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, οπότε αποσβένεται κατά τρόπο που αντανάκλα τα οφέλη που πρόκειται να αντληθούν από αυτή.

Μέθοδος απόσβεσης

- 60 Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα.
- 61 Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν έχει σημειωθεί σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει τον νέο ρυθμό. Τυχόν τέτοια μεταβολή λογιστικοποιείται ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

62 Για την κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του μπορούν να χρησιμοποιούνται διάφορες μέθοδοι απόσβεσης. Σε αυτές περιλαμβάνεται η σταθερή μέθοδος, η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου και η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων. Κατά τη σταθερή μέθοδο, γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής εάν η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν μεταβάλλεται. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου γίνεται φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων γίνεται επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή. Η οικονομική οντότητα επιλέγει τη μέθοδο που αποδίδει καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελιών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται σταθερά σε κάθε διαδοχική περίοδο, εκτός αν υπάρξει μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελιών.

62A Μέθοδος απόσβεσης που βασίζεται στα έσοδα που παράγονται από δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι κατάλληλη. Τα έσοδα που παράγονται από δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζουν συνήθως παράγοντες άλλους από την ανάλωση των οικονομικών ωφελιών του περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματος χάρι, τα έσοδα επηρεάζονται από άλλες εισροές και διαδικασίες, δραστηριότητες πώλησης και μεταβολές των όγκων και τιμών πώλησης. Η συνιστώσα τιμής των εσόδων μπορεί να επηρεάζεται από τον πληθωρισμό, πράγμα που δεν έχει καμιά επίδραση στον τρόπο με τον οποίο αναλώνεται το περιουσιακό στοιχείο.

Απομείωση αξίας

63 Προκειμένου να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων έχει απομειωθεί, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*. Στο παρόν πρότυπο εξηγείται πώς η οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών της στοιχείων, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

64 [διαγράφηκε]

Αποζημίωση για απομείωση αξίας

65 **Η αποζημίωση από τρίτους για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητή.**

66 Απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων παγίων, σχετικές απαιτήσεις ή πληρωμές αποζημίωσης από τρίτους και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή περιουσιακών στοιχείων αντικατάστασης είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ακολούθως:

- α) οι απομειώσεις αξίας των στοιχείων των ενσώματων παγίων αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·
- β) η παύση αναγνώρισης στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποσύρθηκαν ή διατέθηκαν προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο·
- γ) η αποζημίωση από τρίτους για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητή και
- δ) το κόστος στοιχείων των ενσώματων παγίων που αποκαταστάθηκαν, αγοράστηκαν ή κατασκευάστηκαν ως στοιχεία αντικατάστασης προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

67 **Η λογιστική αξία στοιχείου των ενσώματων παγίων παύει να αναγνωρίζεται:**

- α) κατά τη διάθεσή του ή
- β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

68 Το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τον χρόνο που 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.

- 68Α Ωστόσο, οικονομική οντότητα η οποία κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της πωλεί σε τακτική βάση στοιχεία ενσώματων παγίων τα οποία κατέχει προς εκμίσθωση σε άλλους, όταν η εκμίσθωσή τους παύσει και πλέον κατέχονται προς πώληση μεταφέρει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία στα αποθέματα στη λογιστική τους αξία. Το προϊόν της πώλησης τέτοιων περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται ως έσοδο, σύμφωνα με το ΔΛΠ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες. Το ΔΠΧΑ 5 δεν ισχύει όταν τα περιουσιακά στοιχεία που κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης κατέχονται προς πώληση, μεταφέρονται στα αποθέματα.
- 69 Η διάθεση στοιχείου των ενσώματων παγίων μπορεί να γίνεται με διάφορους τρόπους (π.χ. μέσω πώλησης, σύναψης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ή δωρεάς). Χρόνος διάθεσης στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ημέρα 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. Στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 16.
- 70 Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 7, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος αντικατάστασης τμήματός του, τότε η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε, ασχέτως αν αυτό είχε αποσβεστεί ξεχωριστά. Αν δεν είναι πρακτικά εφικτό για την οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του τμήματος που αντικαταστάθηκε, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους που είχε το τμήμα που αντικαταστάθηκε κατά τον χρόνο απόκτησης ή κατασκευής του.
- 71 Το κέρδος ή η ζημία που απορρέει από την παύση αναγνώρισης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης, αν υπάρχει, και της λογιστικής αξίας του στοιχείου.
- 72 Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων 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 ζημίες λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 73 Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:
- α) τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της ακαθάριστης λογιστικής αξίας·
 - β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·
 - γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·
 - δ) την ακαθάριστη λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου και
 - ε) μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου, η οποία δείχνει:
 - i) τις προσθήκες·
 - ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις·
 - iii) τις αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων·
 - iv) τις αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται ή αναστρέφονται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·
 - v) τις ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·
 - vi) τις ζημίες απομείωσης που αναστρέφονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36·

- vii) τις αποσβέσεις·
- viii) τις καθарές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και
- ix) άλλες μεταβολές.
- 74 Οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν επίσης:
- α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων·
- β) το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία στοιχείου των ενσώματων παγίων κατά το στάδιο κατασκευής του και
- γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων.
- 74A Αν δεν παρουσιάζονται χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων, οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν επίσης:
- α) το ποσό της αποζημίωσης από τρίτους για στοιχεία ενσώματων παγίων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν, το οποίο συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα και
- β) τα ποσά του προϊόντος και του κόστους που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 20Α, τα οποία σχετίζονται με στοιχεία που παράγονται αλλά δεν αποτελούν εκροή από τις συνήθειες δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, καθώς και ποιο ή ποια συγκεκριμένα κονδύλια στην κατάσταση συνολικών εσόδων περιλαμβάνουν το εν λόγω προϊόν και κόστος.
- 75 Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των εφαρμοζόμενων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών απόσβεσης, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι αναγκαίο να γνωστοποιούνται:
- α) οι αποσβέσεις, είτε αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και
- β) οι σωρευμένες αποσβέσεις στο τέλος της περιόδου.
- 76 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τα ενσώματα πάγια, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων που αφορούν:
- α) τις υπολειμματικές αξίες·
- β) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων παγίων·
- γ) τις ωφέλιμες ζωές και
- δ) τις μεθόδους απόσβεσης.
- 77 Εάν στοιχεία των ενσώματων παγίων δηλώνονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία τους, πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 13 πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:
- α) η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής·

β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής·

γ) [διαγράφηκε]

δ) [διαγράφηκε]

ε) για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων παγίων, η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους και

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

78 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 73 στοιχείο ε) σημεία iv)-vi), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τα απομειωμένα ενσώματα πάγια.

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

α) τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων σε πρόσκαιρη αδράνεια·

β) την ακαθάριστη λογιστική αξία των ολοσχερώς αποβεσμένων ενσώματων παγίων, που είναι ακόμη σε χρήση·

γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και δεν κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και

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

Συνεπώς, οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

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

80Α Η παράγραφος 35 τροποποιήθηκε με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, κύκλος 2010–2012*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση σε όλες τις αναπροσαρμογές που αναγνωρίζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους οι οποίες ξεκινούν από την ημέρα της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης και εξής, καθώς και στην αμέσως προηγούμενη ετήσια περίοδο. Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο που έχει παρουσιάσει, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, προσδιορίζει σαφώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί την εν λόγω βάση.

80Β Κατά την περίοδο αναφοράς, όταν το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα φυτά* (τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41) εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την τρέχουσα περίοδο. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.

80Γ Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει ένα στοιχείο καρποφόρων φυτών στην εύλογη αξία του κατά την έναρξη της πλέον προγενέστερης περιόδου που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις, για την περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα φυτά* (τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41) και να χρησιμοποιήσει αυτή την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την ημερομηνία εκείνη. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της προηγούμενης λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον κατά την έναρξη της πλέον προγενέστερης παρουσιαζόμενης περιόδου.

80Δ Με το έγγραφο *Ενσώματα πάγια — Εισπράξεις πριν από την προοριζόμενη χρήση*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 17 και 74 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 20Α και 74Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, αλλά μόνο για στοιχεία των ενσώματων παγίων που έχουν τεθεί στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση, κατά ή μετά την έναρξη της ωριμότερης περιόδου που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) κατά την έναρξη της πλέον ωριμότερης αυτής περιόδου που παρουσιάζεται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

81 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 και εξής. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

81Α Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2006 και εξής. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 6 για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές εφαρμόζονται και στην εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

81Β Με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 39, 40 και 73 (στοιχείο ε) σημείο iv). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

81Γ Με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) τροποποιήθηκε η παράγραφος 44. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 και εξής. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται και στην εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

81Δ Με το έγγραφο *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008 τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 6 και 69 και προστέθηκε η παράγραφος 68Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις αλλαγές σε προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και ταυτόχρονα εφαρμόζει τις συναφείς τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 7 *Κατάσταση ταμειακών ροών*.

81Ε Με το έγγραφο *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008 τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή, αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει ταυτόχρονα και τις τροποποιήσεις των παραγράφων 8, 9, 22, 48, 53, 53Α, 53Β, 54, 57 και 85Β του ΔΛΠ 40. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση σε προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

81ΣΤ Το ΔΠΧΑ 13, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας και του ορισμού του ανακτήσιμου ποσού της παραγράφου 6, τροποποίηση των παραγράφων 26, 35 και 77 και διαγραφή των παραγράφων 32 και 33. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.

81Ζ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις, κύκλος 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2013 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

81Η Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, κύκλος 2010–2012*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 35 και προστέθηκε η παράγραφος 80Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2014 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

81Θ Με το έγγραφο *Διευκρίνιση των αποδεκτών μεθόδων απόσβεσης* (τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 38), που εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 56 και προστέθηκε η παράγραφος 62Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2016 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

- 81I Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 68Α, 69 και 72. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 81ΙΑ Με το έγγραφο Γεωργία: Καρποφόρα φυτά (τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 6 και 37 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 22Α και 80Β–80Γ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, πλην όσων ορίζονται στην παράγραφο 80Γ.
- 81ΙΒ 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, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 81ΙΓ Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, προστέθηκαν οι παράγραφοι 29Α και 29Β. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 81ΙΔ Με το έγγραφο Ενσώματα πάγια — Εισπράξεις πριν από την προοριζόμενη χρήση, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 17 και 74 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 20Α, 74Α και 80Δ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2022 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

- 82 Αυτό το πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια (που αναθεωρήθηκε το 1998).
- 83 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες διερμηνείες:
- α) ΜΕΔ-6 Κόστος τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού·
 - β) ΜΕΔ-14 Ενσώματα πάγια — Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία στοιχείων και
 - γ) ΜΕΔ-23 Ενσώματα πάγια — Έξοδα σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

Παροχές σε εργαζομένους

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

- γ) άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, όπως οι ακόλουθες:
- i) μακροχρόνιες απουσίες μετ' αποδοχών όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατική άδεια·
 - ii) παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας· και
 - iii) παροχές μακροχρόνιας ανικανότητας προς εργασία· και
- δ) παροχές τερματισμού της απασχόλησης.
- 6 Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν παροχές που χορηγούνται είτε στους εργαζομένους είτε στα προστατευόμενα μέλη τους ή σε δικαιούχους και μπορούν να τακτοποιούνται με πληρωμές (ή με την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών) είτε απευθείας στους εργαζομένους, στις συζύγους τους, στα τέκνα ή άλλα προστατευόμενα μέλη είτε σε άλλους, όπως ασφαλιστικές εταιρείες.
- 7 Ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει υπηρεσίες σε μια οικονομική οντότητα σε βάση πλήρους, μερικής, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής απασχόλησης. Για τον σκοπό του παρόντος προτύπου, στους εργαζομένους περιλαμβάνονται διευθυντές και λοιπό προσωπικό διοίκησης.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ορισμοί των παροχών σε εργαζομένους

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

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

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι παροχές σε εργαζομένους (εκτός από τις παροχές τερματισμού της απασχόλησης και τις βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

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

Παροχές τερματισμού της απασχόλησης είναι οι παροχές προς εργαζόμενο σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησής του ως αποτέλεσμα είτε:

- α) της απόφασης της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση του εργαζομένου πριν από την κανονική ημερομηνία συνταξιοδότησης· ή
- β) της απόφασης του εργαζομένου να δεχτεί προσφορά παροχών σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησής του.

Ορισμοί σχετικά με την ταξινόμηση των προγραμμάτων

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

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

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

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

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

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

Καθαρή υποχρέωση (ή καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών είναι το έλλειμμα ή το πλεόνασμα, προσαρμοσμένο ώστε να ληφθεί υπόψη οποιοδήποτε αποτέλεσμα περιορισμού του καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου.

Το έλλειμμα ή πλεόνασμα είναι:

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

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

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

Ως περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος νοούνται:

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

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους είναι περιουσιακά στοιχεία (εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα) τα οποία:

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

Ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο ⁽⁷⁾ το οποίο εκδίδεται από ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών) της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, εφόσον οι πρόσοδοι από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο:

⁽⁷⁾ Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις δεν είναι απαραίτητο να είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια.

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

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

Ορισμοί που συνδέονται με το κόστος καθορισμένων παροχών

Το κόστος των υπηρεσιών περιλαμβάνει:

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

Καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών είναι η μεταβολή, κατά τη διάρκεια της περιόδου, της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών που προκύπτει με την πάροδο του χρόνου.

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

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

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

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

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

- α) οποιοδήποτε κόστος διαχείρισης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος· και

β) τυχόν φόροι πληρωτέοι από το ίδιο το πρόγραμμα, εκτός από τους φόρους που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.

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

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

9 Οι βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν στοιχεία όπως τα ακόλουθα, εφόσον αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες:

α) ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης·

β) ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών·

γ) συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές· και

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

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

Αναγνώριση και επιμέτρηση

Όλες οι βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους

11 Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το απροεξόφλητο ποσό των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους που αναμένεται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα γι' αυτήν την υπηρεσία:

α) ως υποχρέωση (δεδουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που ήδη πληρώθηκε. Εάν το ποσό που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει το απροεξόφλητο ποσό των παροχών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το ποσό της υπέρβασης ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) στο βαθμό που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση των μελλοντικών πληρωμών ή σε ταμειακή επιστροφή.

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

12 Οι παράγραφοι 13, 16 και 19 εξηγούν τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 11 στις βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους με τη μορφή απουσιών μετ' αποδοχών και προγραμμάτων συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών.

Βραχυχρόνιες απουσίες μετ' αποδοχών

13 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος των βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους με τη μορφή απουσιών μετ' αποδοχών σύμφωνα με την παράγραφο 11 ως ακολούθως:

α) στην περίπτωση σωρευτικών απουσιών μετ' αποδοχών, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμά τους σε μελλοντικές απουσίες μετ' αποδοχών·

β) στην περίπτωση των μη σωρευτικών απουσιών μετ' αποδοχών, όταν οι απουσίες πραγματοποιούνται.

14 Η οικονομική οντότητα μπορεί να αποζημιώνει εργαζομένους για απουσία για διάφορους λόγους που περιλαμβάνουν διακοπές, ασθένεια και βραχύχρονη ανικανότητα προς εργασία, μητρότητα ή πατρότητα, δικαστική υπηρεσία και στρατιωτική θητεία. Το δικαίωμα σε απουσίες μετ' αποδοχών εμπίπτει σε δύο κατηγορίες:

- α) σωρευτικές και
- β) μη σωρευτικές.
- 15 Σωρευτικές απουσίες μετ' αποδοχών είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέο και μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους, εάν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν χρησιμοποιηθεί πλήρως. Οι σωρευτικές απουσίες μετ' αποδοχών μπορεί να είναι είτε κεκτημένο δικαίωμα (με άλλα λόγια, οι απασχολούμενοι έχουν δικαίωμα σε καταβολή μετρητών για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους από την οικονομική οντότητα) είτε μη κεκτημένο δικαίωμα (όταν οι εργαζόμενοι δεν έχουν δικαίωμα σε ταμειακή πληρωμή για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους). Δέσμευση ανακύπτει καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμά τους για μελλοντικές απουσίες μετ' αποδοχών. Η δέσμευση υπάρχει και αναγνωρίζεται, ακόμη και αν οι απουσίες μετ' αποδοχών δεν είναι κεκτημένο δικαίωμα, μολονότι η πιθανότητα οι εργαζόμενοι να αποχωρήσουν πριν χρησιμοποιήσουν το σωρευμένο μη κεκτημένο δικαίωμα, επηρεάζει την επιμέτρηση της δέσμευσης αυτής.
- 16 **Η οικονομική οντότητα επιμετρά το αναμενόμενο κόστος σωρευτικών απουσιών μετ' αποδοχών ως το πρόσθετο ποσό που αναμένει να καταβάλει ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.**
- 17 Η μέθοδος που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο επιμετρά τη δέσμευση στο ποσό των πρόσθετων πληρωμών που αναμένεται να προκύψουν αποκλειστικά από το γεγονός ότι οι παροχές συσσωρεύονται. Σε πολλές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να μην χρειάζεται να κάνει λεπτομερείς υπολογισμούς για να εκτιμήσει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης δέσμευση για αχρησιμοποίητες απουσίες μετ' αποδοχών. Για παράδειγμα, η δέσμευση για αναρρωτική άδεια είναι πιθανό να είναι ουσιώδης μόνο αν υπάρχει επίσημη ή ανεπίσημη συμφωνία ότι η αχρησιμοποίητη αναρρωτική άδεια μετ' αποδοχών μπορεί να θεωρηθεί ως ετήσια άδεια μετ' αποδοχών.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 16 και 17

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

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

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

Προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών

- 19 **Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 11, όταν και μόνον όταν:**
- α) η οικονομική οντότητα έχει παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να πραγματοποιήσει τέτοιες πληρωμές, ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και
- β) είναι εφικτή μια αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης.

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

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

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 20

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

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

- 21 Η οικονομική οντότητα μπορεί να μην έχει νομική δέσμευση να καταβάλει πρόσθετες παροχές. Παρόλα αυτά, σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα ακολουθεί τακτική καταβολής πρόσθετων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση, γιατί δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις πρόσθετες παροχές. Η επιμέτρηση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης αντανάκλα την πιθανότητα αποχώρησης ορισμένων εργαζομένων, χωρίς να λάβουν πρόσθετες παροχές.
- 22 Η οικονομική οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει αξιόπιστη εκτίμηση της νομικής ή τεκμαιρόμενης δέσμευσης της βάσει ενός προγράμματος συμμετοχής στα κέρδη ή πρόσθετων παροχών, όταν και μόνον όταν:
- οι τυπικοί όροι του προγράμματος περιέχουν τύπο για τον προσδιορισμό του ποσού της παροχής·
 - η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα ποσά που θα πληρωθούν πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση· ή
 - η παρελθούσα τακτική παρέχει σαφή ένδειξη του ποσού της τεκμαιρόμενης δέσμευσης της οικονομικής οντότητας.
- 23 Η δέσμευση σύμφωνα με τα προγράμματα συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών προέρχεται από την υπηρεσία εργαζομένων και όχι από κάποια συναλλαγή με τους ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προγραμμάτων συμμετοχής στα κέρδη και πρόσθετων παροχών όχι ως διανομή κερδών, αλλά ως έξοδο.
- 24 Εάν οι πληρωμές στο πλαίσιο της συμμετοχής στα κέρδη και των πρόσθετων παροχών δεν καθίστανται καταβλητέες στο σύνολό τους εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες, οι εν λόγω πληρωμές χαρακτηρίζονται ως άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους (βλ. παραγράφους 153-158).

Γνωστοποίηση

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

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

- 26 Μεταξύ των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία περιλαμβάνονται οι ακόλουθες:
- παροχές εξόδου από την υπηρεσία (π.χ. συντάξεις και εφάπαξ ποσά που καταβάλλονται κατά την έξοδο από την υπηρεσία)· και
 - άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

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

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

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

- 32 Η οικονομική οντότητα ταξινομεί ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με τους όρους του προγράμματος (περιλαμβανομένης και οποιασδήποτε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).
- 33 Εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 34, εάν η οικονομική οντότητα συμμετέχει σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών:
- α) λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους που συνδέεται με το πρόγραμμα με τον ίδιο τρόπο όπως για οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών· και
 - β) γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 135-148 [εξαιρουμένης της παραγράφου 148 στοιχείο δ)].
- 34 Όταν δεν υπάρχουν επαρκείς διαθέσιμες πληροφορίες για να χρησιμοποιηθεί η λογιστική καθορισμένων παροχών για ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα:
- α) λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σύμφωνα με τις παραγράφους 51 και 52 ως εάν επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών· και
 - β) γνωστοποιεί τις απαιτούμενες σύμφωνα με την παράγραφο 148 πληροφορίες.

- 35 Ένα παράδειγμα προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών είναι εκείνο στο οποίο:
- α) το πρόγραμμα χρηματοδοτείται βάσει του διανεμητικού συστήματος: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα επίπεδο που αναμένεται να είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητέες μέσα στην ίδια περίοδο· και οι μελλοντικές παροχές που αποκτήθηκαν στην τρέχουσα περίοδο θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές· και
 - β) οι παροχές των εργαζομένων προσδιορίζονται από τη διάρκεια της υπηρεσίας τους και οι συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες δεν έχουν ρεαλιστικές δυνατότητες αποχώρησης από το πρόγραμμα χωρίς να καταβάλουν εισφορά για τις παροχές που αποκτήθηκαν από τους εργαζομένους μέχρι την ημερομηνία της αποχώρησης. Ένα τέτοιο πρόγραμμα δημιουργεί αναλογιστικό κίνδυνο για την οικονομική οντότητα: αν το τελικό κόστος των ήδη δεδουλευμένων παροχών στο τέλος της περιόδου αναφοράς είναι μεγαλύτερο από το αναμενόμενο, η οικονομική οντότητα πρέπει είτε να αυξήσει τις εισφορές της είτε να πείσει τους εργαζόμενους να αποδεχθούν μείωση στις παροχές. Συνεπώς, ένα τέτοιο πρόγραμμα είναι πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.
- 36 Όταν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πληροφορίες σχετικά με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που συνδέεται με το πρόγραμμα κατά τον ίδιο τρόπο όπως για κάθε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μην είναι σε θέση να προσδιορίζει το μερίδιό της στην υποκείμενη χρηματοοικονομική θέση και απόδοση του προγράμματος με επαρκή αξιοπιστία για λογιστικούς σκοπούς. Αυτό μπορεί να συμβεί εάν:
- α) το πρόγραμμα εκθέτει τις συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες σε αναλογιστικούς κινδύνους που συνδέονται με τους νυν και τους πρώην εργαζομένους άλλων οικονομικών οντοτήτων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει συνεπής και αξιόπιστη βάση για τον επιμερισμό της δέσμευσης, των περιουσιακών στοιχείων και του κόστους του προγράμματος στις επιμέρους οικονομικές οντότητες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα· ή
 - β) η οικονομική οντότητα δεν έχει πρόσβαση σε επαρκείς πληροφορίες για το πρόγραμμα προκειμένου να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου.
- Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σαν να ήταν πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών και γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 148.
- 37 Μπορεί να υφίσταται συμβατική συμφωνία ανάμεσα στο πρόγραμμα πολλών εργοδοτών και στους συμμετέχοντες σε αυτό, η οποία να προσδιορίζει πώς θα διανεμηθεί το πλεόνασμα του προγράμματος στους συμμετέχοντες (ή πώς θα χρηματοδοτηθεί το έλλειμμα). Ο συμμετέχων σε πρόγραμμα πολλών εργοδοτών το οποίο διέπεται από τέτοια συμφωνία, που λογιστικοποιεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών σύμφωνα με την παράγραφο 34, αναγνωρίζει στα αποτελέσματα το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που απορρέει από τη συμβατική συμφωνία και το προκύπτον έσοδο ή έξοδο.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 37

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

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια υποχρέωση για τις εισφορές, η οποία προσαρμόζεται ως προς τη διαχρονική αξία του χρήματος και ένα έξοδο ίσης αξίας στα αποτελέσματα.

⁽⁸⁾ Στο παρόν πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες (NM)».

- 38 Τα προγράμματα πολλών εργοδοτών διαφέρουν από τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης. Ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης είναι απλώς μια συνάθροιση μεμονωμένων εργοδοτικών προγραμμάτων που συνενώνονται παρέχοντας στους συμμετέχοντες εργοδότες τη δυνατότητα να ομαδοποιήσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για επενδυτικούς σκοπούς και να μειώσουν το κόστος διοίκησης και διαχείρισης της επένδυσης, αλλά οι αξιώσεις των διαφόρων εργοδοτών διαχωρίζονται για το αποκλειστικό όφελος των δικών τους εργαζομένων. Τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης παροχών δεν θέτουν ειδικά λογιστικά προβλήματα γιατί υπάρχουν άμεσα διαθέσιμες πληροφορίες για να αντιμετωπισθούν με τον ίδιο τρόπο όπως οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα μεμονωμένου εργοδότη και επειδή τέτοια προγράμματα δεν εκθέτουν τις συμμετέχουσες οικονομικές οντότητες σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους νυν και τους πρώην εργαζόμενους άλλων οικονομικών οντοτήτων. Οι ορισμοί στο παρόν πρότυπο απαιτούν από την οικονομική οντότητα να ταξινομεί ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος (συμπεριλαμβανομένης κάθε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).
- 39 Για να αποφασίσει πότε θα αναγνωρίσει και πώς θα επιμετρήσει μια υποχρέωση που σχετίζεται με τη ρευστοποίηση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, ή με την απόσυρση της οικονομικής οντότητας από πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

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

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

Κρατικά προγράμματα

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

Ασφαλισμένες παροχές

46 Η οικονομική οντότητα μπορεί να καταβάλλει ασφάλιστρα για να χρηματοδοτεί ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει ένα τέτοιο πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν η οικονομική οντότητα έχει (είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος) νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση είτε:

- α) να καταβάλει τις παροχές σε εργαζομένους άμεσα, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες· ή
- β) να πληρώσει πρόσθετα ποσά, εάν ο ασφαλιστής δεν καταβάλει όλες τις μελλοντικές παροχές σε εργαζομένους σε σχέση με την υπηρεσία που προσέφεραν κατά την τρέχουσα και προηγούμενες περιόδους.

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

47 Οι ασφαλισμένες από ασφαλιστήριο συμβόλαιο παροχές δεν χρειάζεται να έχουν άμεση ή αυτόματη σχέση με τη δέσμευση της οικονομικής οντότητας για παροχές σε εργαζομένους. Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνουν ασφαλιστήρια συμβόλαια, υπόκεινται στην ίδια διάκριση μεταξύ λογιστικής και χρηματοδότησης, όπως άλλα χρηματοδοτούμενα (κεφαλαιοποιητικά) προγράμματα.

48 Όταν μια οικονομική οντότητα χρηματοδοτεί μια δέσμευση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία εισφέροντας σε ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο βάσει του οποίου η οικονομική οντότητα (είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος, του μηχανισμού καθορισμού μελλοντικών ασφαλιστρών ή μέσω της σχέσης συνδεδεμένου μέρους με τον ασφαλιστή) διατηρεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, η καταβολή των ασφαλιστρών δεν ισοδυναμεί με συμφωνία καθορισμένων εισφορών. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα:

- α) καταλογίζει ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις ως περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλ. παράγραφο 8)· και
- β) αναγνωρίζει άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως δικαιώματα αποζημίωσης (εάν τα συμβόλαια πληρούν το κριτήριο της παραγράφου 116).

49 Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι στο όνομα ενός συγκεκριμένου συμμετέχοντος στο πρόγραμμα ή μιας ομάδας συμμετεχόντων στο πρόγραμμα και η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καλύψει οποιαδήποτε ζημία από το συμβόλαιο, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία δέσμευση να καταβάλει παροχές στους εργαζομένους και ο ασφαλιστής φέρει την αποκλειστική ευθύνη για την καταβολή των παροχών. Η καταβολή καθορισμένων ασφαλιστρών βάσει τέτοιων συμβολαίων είναι, ουσιαστικά, η τακτοποίηση της δέσμευσης παροχής προς εργαζόμενο και όχι επένδυση για να καλυφθεί η δέσμευση. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν έχει πλέον περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για τον λόγο αυτό, η οικονομική οντότητα χειρίζεται τις σχετικές πληρωμές ως εισφορές σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

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

Αναγνώριση και επιμέτρηση

51 Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την καταβλητέα εισφορά σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ως αντάλλαγμα για την εν λόγω υπηρεσία:

- α) ως υποχρέωση (δεδουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση οποιασδήποτε εισφοράς που ήδη πληρώθηκε. Εάν η εισφορά που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει την οφειλόμενη εισφορά για υπηρεσία πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υπέρβαση ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) στον βαθμό που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση των μελλοντικών πληρωμών ή σε ταμειακή επιστροφή.
- β) ως έξοδο, εκτός εάν ένα άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη της εισφοράς στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου (βλ. για παράδειγμα ΔΛΠ 2 και ΔΛΠ 16).

52 Όταν οι εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών δεν αναμένεται να διακανονιστούν πλήρως εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες, προεξοφλούνται με βάση το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 83.

Γνωστοποίηση

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

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

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

Αναγνώριση και επιμέτρηση

- 56 Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να μην είναι χρηματοδοτούμενα ή να είναι εξ ολοκλήρου ή εν μέρει χρηματοδοτούμενα από εισφορές μιας οικονομικής οντότητας, και μερικές φορές των εργαζομένων της, σε οικονομική οντότητα ή ταμείο νομικά διακριτό από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και από το οποίο καταβάλλονται οι παροχές στους εργαζομένους. Η πληρωμή των χρηματοδοτούμενων παροχών, όταν καθίστανται καταβλητέες, εξαρτάται όχι μόνο από την οικονομική θέση και την επενδυτική απόδοση του ταμείου, αλλά επίσης και από την ικανότητα της οικονομικής οντότητας, και την προθυμία, να καλύψει τυχόν έλλειμμα στα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει ουσιαστικά τους αναλογιστικούς και επενδυτικούς κινδύνους που συνδέονται με το πρόγραμμα. Κατά συνέπεια, το αναγνωριζόμενο έξοδο για ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών δεν είναι κατ' ανάγκη το ποσό της εισφοράς που οφείλεται για την περίοδο.
- 57 Ο λογιστικός χειρισμός των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών από την οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:
- α) προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος. Αυτό περιλαμβάνει:
- i) να γίνει, με τη χρήση αναλογιστικής τεχνικής, και συγκεκριμένα με τη μέθοδο της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας, αξιόπιστη εκτίμηση του τελικού κόστους για την οικονομική οντότητα αναφορικά με τις παροχές που έχουν κερδίσει οι εργαζόμενοι έναντι των προσφερθεισών υπηρεσιών κατά την τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους (βλ. παραγράφους 67-69). Αυτό απαιτεί από την οικονομική οντότητα να προσδιορίσει το ποσοστό της παροχής που αντιστοιχεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους (βλ. παραγράφους 70-74) και να κάνει εκτιμήσεις (αναλογιστικές παραδοχές) για τις δημογραφικές μεταβλητές (όπως η κινητικότητα του προσωπικού και η θνησιμότητα) και οικονομικές μεταβλητές (όπως μελλοντικές αυξήσεις σε μισθούς και σε ιατροφαρμακευτικές δαπάνες) που θα επηρεάσουν το κόστος της παροχής (βλ. παραγράφους 75-98).
 - ii) προεξόφληση της παροχής αυτής με τη μέθοδο της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας για να προσδιοριστεί η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης (βλ. παραγράφους 67-69 και 83-86).
 - iii) αφαίρεση της εύλογης αξίας οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλ. παραγράφους 113-115) από την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.
- β) προσδιορισμό του ποσού της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών ως του ποσού του ελλείμματος ή του πλεονάσματος που προσδιορίστηκε στο στοιχείο α), προσαρμοσμένου ώστε να ληφθεί υπόψη οποιαδήποτε επίπτωση περιορισμού του καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου (βλ. παράγραφο 64).
- γ) προσδιορισμό των ποσών που πρέπει να αναγνωριστούν στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές):
- i) κόστος τρέχουσας απασχόλησης (βλ. παραγράφους 70-74 και παράγραφο 122Α).
 - ii) κόστος προϋπηρεσίας και κέρδος ή ζημία κατά τον διακανονισμό (βλ. παραγράφους 99-112).
 - iii) ο καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλ. παραγράφους 123-126).
- δ) προσδιορισμό των επανεπιμετρήσεων της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών, που πρόκειται να αναγνωριστούν στα λοιπά συνολικά έσοδα, και περιλαμβάνει:

- i) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες (βλ. παραγράφους 128 και 129)·
- ii) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλ. παράγραφο 130)· και
- iii) οποιαδήποτε μεταβολή στην επίπτωση του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου (βλ. παράγραφο 64), εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.

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

- 58 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών αρκετά τακτικά, ώστε τα αναγνωριζόμενα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν στο τέλος της περιόδου αναφοράς.**
- 59 Το παρόν πρότυπο ενθαρρύνει την οικονομική οντότητα, χωρίς να το απαιτεί, να αναθέτει σε εγκεκριμένο αναλογιστή την επιμέτρηση όλων των σημαντικών δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Για πρακτικούς λόγους, η οικονομική οντότητα μπορεί να ζητήσει από εγκεκριμένο αναλογιστή να διεξαγάγει λεπτομερειακή αποτίμηση της δέσμευσης, πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς. Παρόλα αυτά, τα αποτελέσματα αυτής της αποτίμησης επικαιροποιούνται για οποιαδήποτε σημαντική συναλλαγή και άλλες σημαντικές μεταβολές στις συνθήκες (περιλαμβανομένων των μεταβολών σε αγοραίες τιμές και επιτόκια) μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 60 Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και υπολογιστικές συντομεύσεις μπορεί να παρέχουν αξιόπιστη προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται στο παρόν πρότυπο.

Λογιστική απεικόνιση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης

- 61 Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί όχι μόνο τη νομική της δέσμευση σύμφωνα με τους τυπικούς όρους ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, αλλά επίσης κάθε τεκμαιρόμενη δέσμευση που ανακύπτει από τις άτυπες τακτικές της οικονομικής οντότητας. Άτυπες πρακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζόμενων. Ένα παράδειγμα τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της οικονομικής οντότητας θα προξενούσε μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.**
- 62 Οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να τερματίσει τη δέσμευσή της βάσει του προγράμματος. Εντούτοις, είναι συνηθώς δύσκολο για μια οικονομική οντότητα να τερματίσει τη δέσμευσή της στο πλαίσιο ενός προγράμματος (χωρίς πληρωμή) εάν πρόκειται να διατηρήσει τους εργαζόμενους. Συνεπώς, σε απουσία απόδειξης για το αντίθετο, η λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προϋποθέτει ότι η οικονομική οντότητα, η οποία υπόσχεται επί του παρόντος τέτοιες παροχές, θα συνεχίσει να πράττει ομοίως κατά τη διάρκεια της απομένουσας εργασιακής ζωής των εργαζόμενων.

Κατάσταση οικονομικής θέσης

- 63 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών στην κατάσταση οικονομικής θέσης.**
- 64 Όταν η οικονομική οντότητα έχει πλεόνασμα σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, επιμετρά το καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών στην κατώτερη τιμή μεταξύ:**
- α) του πλεονάσματος στο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών· και**
 - β) του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου, που προσδιορίζεται με τη χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου που αναφέρεται στην παράγραφο 83.**
- 65 Καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών μπορεί να προκύψει όταν ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει υπερχρηματοδοτηθεί ή όταν έχουν προκύψει αναλογιστικά κέρδη. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών σε τέτοιου είδους περιπτώσεις επειδή:
- α) η οικονομική οντότητα ελέγχει έναν οικονομικό πόρο, που είναι η δυνατότητα χρήσης του πλεονάσματος για τη δημιουργία μελλοντικών παροχών·
 - β) ο έλεγχος αυτός είναι αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων (εισφορές που καταβλήθηκαν από την οικονομική οντότητα και υπηρεσία που παρασχέθηκε από τον εργαζόμενο) και

γ) μελλοντικά οικονομικά οφέλη είναι διαθέσιμα στην οικονομική οντότητα με τη μορφή μείωσης μελλοντικών εισφορών ή επιστροφής μετρητών είτε άμεσα στην οικονομική οντότητα είτε έμμεσα σε άλλο ελλειμματικό πρόγραμμα. Το ανώτατο όριο είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών αυτών παροχών.

Αναγνώριση και επιμέτρηση: παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και κόστος τρέχουσας απασχόλησης

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

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

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

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

Μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης

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

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

Παράδειγμα που εξηγεί την παράγραφο 68

Ένα εφάπαξ ποσό παροχής είναι πληρωτέο κατά τη λήξη της υπηρεσίας ίσο προς 1 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Ο μισθός το έτος 1 είναι 10 000 NM και υποτίθεται ότι αυξάνει κατά 7 % (μικτά) ετησίως. Το χρησιμοποιούμενο προεξοφλητικό επιτόκιο είναι 10 τοις εκατό ετησίως. Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει πώς συσσωρεύεται η δέσμευση για έναν εργαζόμενο που αναμένεται να αποχωρήσει στο τέλος του 5ου έτους, με την υπόθεση ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στις αναλογιστικές παραδοχές. Για απλοποίηση, το παράδειγμα αυτό αγνοεί την πρόσθετη προσαρμογή που χρειάζεται για να απεικονισθεί η πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να εγκαταλείψει την οικονομική οντότητα σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη ημερομηνία.

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

Σημείωση:

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

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

Κατανομή παροχών σε περιόδους υπηρεσίας

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

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

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

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 71

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

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

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

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

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

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

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 72

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

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

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

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

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

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 73

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

Παροχές 100NM (1 000NM διαιρούμενες δια του δέκα) κατανέμονται σε καθένα από τα δέκα πρώτα έτη.

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

- 2 Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές εξόδου από την υπηρεσία εφάπαξ ποσού 2 000NM σε όλους τους εργαζόμενους που εξακολουθούν να απασχολούνται στην ηλικία των 55 ετών μετά από είκοσι έτη υπηρεσίας ή που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 65 ετών, ανεξαρτήτως χρόνου υπηρεσίας.

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

Για έναν εργαζόμενο που προσλαμβάνεται στην ηλικία των 55, υπηρεσία πέρα των δέκα ετών δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Για αυτούς τους εργαζόμενους, η οικονομική οντότητα κατανέμει παροχές 200NM (2 000 διαιρούμενες δια 20) για καθένα από τα πρώτα είκοσι έτη.

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

- 3 Ένα ιατροφαρμακευτικό πρόγραμμα μετά την έξοδο από την υπηρεσία αποζημιώνει το 40 % των ιατροφαρμακευτικών δαπανών του εργαζομένου μετά την έξοδο από την υπηρεσία εάν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από υπηρεσία δέκα έως είκοσι ετών, και το 50 % των εν λόγω δαπανών εάν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

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

- 4 Ένα ιατροφαρμακευτικό πρόγραμμα μετά την έξοδο από την υπηρεσία αποζημιώνει το 10 % των ιατροφαρμακευτικών δαπανών του εργαζομένου μετά την έξοδο από την υπηρεσία εάν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από υπηρεσία δέκα έως είκοσι ετών, και το 50 % των εν λόγω δαπανών εάν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

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

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

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

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

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

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

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 74

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

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

Αναλογιστικές παραδοχές

- 75 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμερόληπτες και αμοιβαία συμβατές.**
- 76 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι οι καλύτερες εκτιμήσεις της οικονομικής οντότητας για τις μεταβλητές που θα προσδιορίσουν το τελικό κόστος των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι αναλογιστικές παραδοχές συνίστανται σε:
- a) δημογραφικές παραδοχές σχετικά με τα μελλοντικά χαρακτηριστικά των νυν και των πρώην εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους) που δικαιούνται παροχές. Οι δημογραφικές παραδοχές αφορούν θέματα όπως:
 - i) η θνησιμότητα (βλ. παραγράφους 81 και 82)·
 - ii) δείκτες κινητικότητας προσωπικού, ανικανότητας προς εργασία και πρόωρης αποχώρησης·
 - iii) την αναλογία των μελών του προγράμματος με προστατευόμενα μέλη που δικαιούνται παροχές·
 - iv) την αναλογία των μελών του προγράμματος που θα επιλέξουν κάθε μορφή διαθέσιμης επιλογής πληρωμής βάσει των όρων του προγράμματος· και
 - v) ποσοστά αξιώσεων βάσει των προγραμμάτων ιατροφαρμακευτικών παροχών.
 - β) χρηματοοικονομικές παραδοχές, που αφορούν στοιχεία όπως:
 - i) το προεξοφλητικό επιτόκιο (βλ. παραγράφους 83-86)·
 - ii) τα επίπεδα παροχών, εξαιρουμένου του κόστους των παροχών που πρέπει να καλυφθεί από τους εργαζομένους, και μελλοντικούς μισθούς (βλ. παραγράφους 87-95)·
 - iii) στην περίπτωση των ιατροφαρμακευτικών παροχών, μελλοντικές ιατροφαρμακευτικές δαπάνες, συμπεριλαμβανομένου του κόστους διεκπεραίωσης των αξιώσεων (ήτοι των δαπανών που θα πραγματοποιηθούν κατά την επεξεργασία και διευθέτηση των αξιώσεων, συμπεριλαμβανομένων των νομικών εξόδων και των αμοιβών του διακανονιστή) (βλ. παραγράφους 96-98)· και
 - iv) πληρωτέοι φόροι από το πρόγραμμα σε εισφορές που σχετίζονται με υπηρεσία πριν από την περίοδο αναφοράς ή με παροχές που απορρέουν από την εν λόγω υπηρεσία.
- 77 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμερόληπτες εάν δεν είναι ούτε αλόγιστες, ούτε υπερβολικά συντηρητικές.
- 78 Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμοιβαία συμβατές, εάν αντικατοπτρίζουν τις οικονομικές σχέσεις μεταξύ παραγόντων όπως ο πληθωρισμός, οι συντελεστές μισθολογικών αυξήσεων και τα προεξοφλητικά επιτόκια. Για παράδειγμα, όλες οι παραδοχές που εξαρτώνται από ένα συγκεκριμένο επίπεδο πληθωρισμού (όπως παραδοχές για τα επιτόκια και αυξήσεις μισθών και παροχών) σε οποιαδήποτε μελλοντική περίοδο προϋποθέτουν το ίδιο επίπεδο πληθωρισμού σε αυτήν την περίοδο.
- 79 Η οικονομική οντότητα καθορίζει το προεξοφλητικό επιτόκιο και άλλες χρηματοοικονομικές παραδοχές σε ονομαστικούς όρους, εκτός εάν εκτιμήσεις σε πραγματικούς όρους (διόρθωση με βάση τον πληθωρισμό) είναι περισσότερο αξιόπιστες, για παράδειγμα, σε μια υπερπληθωριστική οικονομία (βλ. ΔΛΠ 29 *Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες*) ή όπου η παροχή συνδέεται με δείκτη και υπάρχει μια συγκροτημένη αγορά σε ομόλογα συνδεδεμένα με δείκτη στο ίδιο νόμισμα και με την ίδια διάρκεια.
- 80 Οι χρηματοοικονομικές παραδοχές βασίζονται στις προσδοκίες της αγοράς, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, για την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν.**

Αναλογιστικές παραδοχές: θνησιμότητα

- 81** Η οικονομική οντότητα καθορίζει τις παραδοχές θνησιμότητας με παραπομπή στη βέλτιστη εκτίμηση θνησιμότητας των μελών του προγράμματος τόσο κατά τη διάρκεια όσο και μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
- 82 Για να εκτιμηθεί το τελικό κόστος της παροχής, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη αναμενόμενες αλλαγές στη θνησιμότητα, μεταβάλλοντας για παράδειγμα τους τυποποιημένους πίνακες θνησιμότητας με εκτιμήσεις των βελτιώσεων της θνησιμότητας.

Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο

- 83** Το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των δεσμεύσεων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία (χρηματοδοτούμενων και μη χρηματοδοτούμενων) προσδιορίζεται με αναφορά στις αποδόσεις της αγοράς για εταιρικά ομόλογα υψηλής ποιότητας κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για νομίσιμα για τα οποία δεν υπάρχει συγκροτημένη αγορά σε τέτοια εταιρικά ομόλογα υψηλής ποιότητας, χρησιμοποιούνται οι αποδόσεις της αγοράς (κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς) για κρατικά ομόλογα που έχουν εκδοθεί στο νόμισμα αυτό. Το νόμισμα και η διάρκεια των εταιρικών ομολόγων ή κρατικών ομολόγων πρέπει να είναι συμβατά με το νόμισμα και την εκτιμώμενη διάρκεια των καθορισμένων δεσμεύσεων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
- 84 Μια αναλογιστική παραδοχή η οποία έχει σημαντική επίπτωση είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο απεικονίζει τη διαχρονική αξία του χρήματος, αλλά όχι τον αναλογιστικό ή επενδυτικό κίνδυνο. Περαιτέρω, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν απεικονίζει τον συνδεδεμένο με την οντότητα πιστωτικό κίνδυνο που φέρουν οι πιστωτές της οικονομικής οντότητας, ούτε απεικονίζει τον κίνδυνο μελλοντική εμπειρία να διαφέρει από αναλογιστικές παραδοχές.
- 85 Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα καταβολής των παροχών. Στην πράξη, η οικονομική οντότητα συχνά επιτυγχάνει αυτό με την εφαρμογή ενός ενιαίου μέσου σταθμισμένου προεξοφλητικού επιτοκίου, που αντανακλά το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα και το ποσό των καταβολών των παροχών και το νόμισμα στο οποίο οι παροχές πρόκειται να καταβάλλονται.
- 86 Σε μερικές περιπτώσεις, μπορεί να μην υπάρχει συγκροτημένη αγορά σε ομόλογα αρκετά μακράς διάρκειας που αντιστοιχεί με την εκτιμώμενη λήξη όλων των καταβλητέων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τρέχοντα επιτόκια αγοράς δέουσας διάρκειας για να προεξοφλήσει πληρωμές βραχύτερης διάρκειας και εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο για μεγαλύτερες διάρκειες με παρέκταση των τρεχόντων επιτοκίων αγοράς επί της καμπύλης απόδοσης. Η συνολική παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι απίθανο να είναι ιδιαίτερα ευαίσθητη στο προεξοφλητικό επιτόκιο το οποίο εφαρμόζεται στην αναλογία των παροχών που είναι καταβλητέες πέραν της τελικής λήξης των διαθέσιμων εταιρικών ή κρατικών ομολόγων.

Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατροφαρμακευτικά δαπάνες

- 87** Η οικονομική οντότητα επιμετρά τις δεσμεύσεις της για καθορισμένες παροχές σε μια βάση η οποία αντικατοπτρίζει:
- α) τις παροχές που καθορίζονται στους όρους του προγράμματος (ή που προκύπτουν από οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέρα από τους όρους αυτούς) στο τέλος της περιόδου αναφοράς·
- β) οποιοσδήποτε εκτιμώμενες μισθολογικές αυξήσεις που επηρεάζουν τις καταβλητέες παροχές·
- γ) την επίπτωση οποιουδήποτε ορίου στο μερίδιο του εργοδότη στο κόστος των μελλοντικών παροχών·
- δ) εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους οι οποίες μειώνουν το τελικό κόστος των εν λόγω παροχών για την οικονομική οντότητα· και
- ε) εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιωνδήποτε κρατικών παροχών που επηρεάζουν τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, εάν, και μόνον εάν, είτε:
- i) οι μεταβολές αυτές υιοθετήθηκαν πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς· ή
- ii) προηγούμενα στοιχεία ή άλλη αξιόπιστη μαρτυρία δείχνουν ότι οι κρατικές αυτές παροχές θα αλλάξουν με κάποιον προβλέψιμο τρόπο, για παράδειγμα σύμφωνα με μελλοντικές μεταβολές στα γενικά επίπεδα τιμών ή τα γενικά επίπεδα μισθών.

- 88 Οι αναλογιστικές παραδοχές αντικατοπτρίζουν αλλαγές των μελλοντικών παροχών που προσδιορίζονται στους τυπικούς όρους ενός προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση η οποία υπερβαίνει τους όρους αυτούς) στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Αυτό συμβαίνει όταν, για παράδειγμα:
- α) η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό αυξημένων παροχών, για παράδειγμα προκειμένου να αμβλύνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, και δεν υπάρχει ένδειξη ότι η τακτική αυτή θα αλλάξει στο μέλλον·
 - β) η οικονομική οντότητα υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους ενός προγράμματος (ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση που υπερβαίνει τους όρους αυτούς) είτε από νομοθετική διάταξη, να χρησιμοποιήσει τυχόν πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των μελών του προγράμματος [βλ. παράγραφο 108 στοιχείο γ)]· ή
 - γ) οι παροχές διαφέρουν ανάλογα με κάποιο στόχο επιδόσεων ή άλλα κριτήρια. Για παράδειγμα, οι όροι του προγράμματος είναι δυνατόν να αναφέρουν ότι θα καταβληθούν μειωμένες παροχές ή απαιτούνται πρόσθετες εισφορές από τους εργαζομένους εάν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος είναι ανεπαρκή. Η επιμέτρηση της υποχρέωσης αντικατοπτρίζει τη βέλτιστη εκτίμηση της επίπτωσης του στόχου επίδοσης ή άλλα κριτήρια.
- 89 Οι αναλογιστικές παραδοχές δεν αντανακλούν μελλοντικές μεταβολές παροχών που δεν παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση) στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Τέτοιες μεταβολές θα καταλήξουν σε:
- α) κόστος προϋπηρεσίας, στον βαθμό που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία πριν από τη μεταβολή· και
 - β) κόστος τρέχουσας απασχόλησης για περιόδους μετά τη μεταβολή, στον βαθμό που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία μετά τη μεταβολή.
- 90 Οι εκτιμήσεις για μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις λαμβάνουν υπόψη τον πληθωρισμό, την αρχαιότητα, τις προαγωγές και άλλους σχετικούς παράγοντες, όπως προσφορά και ζήτηση στην αγορά εργασίας.
- 91 Ορισμένα προγράμματα καθορισμένων παροχών περιορίζουν τις εισφορές τις οποίες καλείται να καταβάλει η οικονομική οντότητα. Στο τελικό κόστος των παροχών λαμβάνονται υπόψη οι επιπτώσεις ορίου στις εισφορές. Η επίπτωση του ορίου στις εισφορές προσδιορίζεται με βάση το μικρότερο μεταξύ των κατωτέρω μεγεθών:
- α) της εκτιμώμενης ζωής της οικονομικής οντότητας· και
 - β) της εκτιμώμενης ζωής του προγράμματος.
- 92 Ορισμένα προγράμματα καθορισμένων παροχών απαιτούν από τους εργαζομένους ή από τρίτους να συνεισφέρουν στο κόστος του προγράμματος. Οι εισφορές των εργαζομένων μειώνουν το κόστος των παροχών για την οικονομική οντότητα. Η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν οι εισφορές τρίτων της μειώνουν το κόστος των παροχών ή αποτελούν δικαίωμα αποζημίωσης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 116. Οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους είτε παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση η οποία υπερβαίνει τους όρους αυτούς), είτε είναι προαιρετικές. Οι προαιρετικές εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους μειώνουν το κόστος της υπηρεσίας άμα την καταβολή των εισφορών αυτών στο πρόγραμμα.
- 93 Οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους που καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος είτε μειώνουν το κόστος υπηρεσίας (εάν είναι άμεσα συνδεδεμένες με την υπηρεσία), είτε επηρεάζουν την επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (εάν δεν είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία.) Ένα παράδειγμα εισφορών που δεν είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία είναι όταν (οι εισφορές απαιτούνται ώστε να μειωθεί έλλειμμα από απώλειες σε περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος ή από αναλογιστικές ζημιές). Εφόσον οι εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους είναι συνδεδεμένες με την υπηρεσία, μειώνουν το κόστος υπηρεσίας ως εξής:
- α) εάν το ποσό των εισφορών εξαρτάται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα κατανέμει τις εισφορές σε περιόδους υπηρεσίας χρησιμοποιώντας την ίδια μέθοδο κατανομής που απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 70 για τις ακαθάριστες παροχές (π.χ. είτε χρησιμοποιώντας τον τύπο εισφοράς του προγράμματος είτε σε σταθερή βάση)· ή
 - β) εάν το ποσό των εισφορών δεν εξαρτάται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να αναγνωρίσει τις εισφορές αυτές ως μείωση του κόστους υπηρεσίας στην περίοδο κατά την οποία παρασχέθηκε η υπηρεσία. Παραδείγματα εισφορών που δεν εξαρτώνται από τον αριθμό των ετών υπηρεσίας περιλαμβάνουν εισφορές οι οποίες αποτελούν σταθερό ποσοστό του μισθού του εργαζομένου, σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας ή εξαρτώνται από την ηλικία του εργαζομένου.

Η παράγραφος Α1 παρέχει τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

- 94 Για εισφορές από εργαζομένους ή τρίτους οι οποίες κατανέμονται σε περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με την παράγραφο 93 στοιχείο α), οι μεταβολές όσον αφορά τις εισφορές έχουν ως αποτέλεσμα:
- α) το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας και προϋπηρεσίας (εάν οι εν λόγω μεταβολές δεν καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος και δεν προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση)· ή
 - β) τα αναλογιστικά κέρδη και οι ζημίες (εάν οι εν λόγω μεταβολές καθορίζονται στους τυπικούς όρους του προγράμματος ή προκύπτουν από τεκμαιρόμενη δέσμευση).
- 95 Μερικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία συνδέονται με μεταβλητές όπως το επίπεδο των κρατικών συνταξιοδοτικών παροχών ή της κρατικής ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης. Η επιμέτρηση τέτοιων παροχών αντικατοπτρίζει τη βέλτιστη εκτίμηση των μεταβλητών αυτών, βάσει παρελθούσας εμπειρίας και άλλων αξιόπιστων στοιχείων.
- 96 Οι παραδοχές σχετικά με τις ιατροφαρμακευτικές δαπάνες λαμβάνουν υπόψη τις εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο κόστος των ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών, που προέρχονται τόσο από τον πληθωρισμό όσο και από συγκεκριμένες μεταβολές σε ιατροφαρμακευτικές δαπάνες.**
- 97 Η επιμέτρηση των ιατροφαρμακευτικών παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία απαιτεί παραδοχές σχετικά με το επίπεδο και τη συχνότητα των μελλοντικών αξιώσεων και το κόστος ικανοποίησής τους. Η οικονομική οντότητα εκτιμά μελλοντικές ιατροφαρμακευτικές δαπάνες στη βάση ιστορικών δεδομένων σχετικά με τη δική της εμπειρία, τα οποία συμπληρώνονται όπου αναγκαίο από ιστορικά δεδομένα από άλλες οικονομικές οντότητες, ασφαλιστικές εταιρείες, παρόχους ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών ή άλλες πηγές. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ιατροφαρμακευτικών δαπανών λαμβάνουν υπόψη την επίπτωση της τεχνολογικής προόδου, μεταβολές στα σχέδια χρήσης και διάθεσης υγειονομικών υπηρεσιών και μεταβολές στο καθεστώς υγείας των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα.
- 98 Το επίπεδο και η συχνότητα των αξιώσεων είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στην ηλικία, στην κατάσταση της υγείας και στο φύλο των εργαζομένων (και των προστατευόμενων μελών τους) και ενδεχομένως και σε άλλους παράγοντες όπως η γεωγραφική περιοχή. Συνεπώς, τα ιστορικά δεδομένα προσαρμόζονται στο βαθμό που το δημογραφικό μείγμα του πληθυσμού διαφέρει από αυτό του πληθυσμού που χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τα δεδομένα. Αναπροσαρμόζονται επίσης όπου υπάρχει αξιόπιστη μαρτυρία ότι οι ιστορικές τάσεις δεν θα συνεχιστούν.
- Κόστος προϋπηρεσίας και κέρδη και ζημίες διακανονισμού**
- 99 Όταν προσδιορίζεται το κόστος προϋπηρεσίας, ή τα κέρδη ή οι ζημίες διακανονισμού, η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών με τη χρήση της τρέχουσας εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και των τρεχουσών αναλογιστικών παραδοχών (περιλαμβανομένων των τρεχόντων αγοραίων επιτοκίων και άλλων τρεχουσών αγοραίων τιμών), που αντικατοπτρίζουν:**
- α) τις παροχές που προσφέρονται βάσει του προγράμματος και τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος πριν από την τροποποίηση, την περικοπή ή τον διακανονισμό του προγράμματος· και
 - β) τις παροχές που προσφέρονται βάσει του προγράμματος και τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μετά την τροποποίηση, την περικοπή ή τον διακανονισμό του προγράμματος.
- 100 Η οικονομική οντότητα δεν διακρίνει μεταξύ κόστους προϋπηρεσίας που προκύπτει από τροποποίηση του προγράμματος, κόστους προϋπηρεσίας που προκύπτει από περικοπή και κέρδη ή ζημίες διακανονισμού εάν οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται μαζί. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια τροποποίηση προγράμματος συμβαίνει πριν από διακανονισμό, όπως όταν η οικονομική οντότητα αλλάζει τις παροχές βάσει του προγράμματος και διακανονίζει αργότερα τις τροποποιημένες παροχές. Στις περιπτώσεις αυτές, η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προϋπηρεσίας πριν από κέρδη ή ζημίες διακανονισμού.
- 101 Ο διακανονισμός συμβαίνει μαζί με τροποποίηση και περικοπή του προγράμματος εάν το πρόγραμμα τερματίζεται με αποτέλεσμα τον διακανονισμό της δέσμευσης και την παύση του προγράμματος. Ωστόσο, ο τερματισμός ενός προγράμματος δεν είναι διακανονισμός εάν το πρόγραμμα αντικατασταθεί από ένα νέο πρόγραμμα που προσφέρει ουσιαστικά πανομοιότυπες παροχές.

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

Κόστος προϋπηρεσίας

102 Το κόστος προϋπηρεσίας είναι η μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προκύπτει από τροποποίηση ή περικοπή προγράμματος.

103 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος προϋπηρεσίας ως έξοδο κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:

α) όταν πραγματοποιείται τροποποίηση ή περικοπή του προγράμματος· και

β) όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει συναφείς δαπάνες αναδιάρθρωσης (βλ. ΔΛΠ 37) ή παροχές τερματισμού της απασχόλησης (βλ. παράγραφο 165).

104 Τροποποίηση του προγράμματος προκύπτει όταν η οικονομική οντότητα εισάγει ή αποσύρει ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών ή μεταβάλλει τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

105 Περικοπή συμβαίνει όταν η οντότητα μειώνει σημαντικά τον αριθμό των εργαζομένων που καλύπτονται από το πρόγραμμα. Μια περικοπή μπορεί να προέλθει από ένα μεμονωμένο γεγονός, όπως το κλείσιμο ενός εργοστασίου, η διακοπή μιας δραστηριότητας ή ο τερματισμός ή η αναστολή ενός προγράμματος.

106 Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν καθιερώνονται ή μεταβάλλονται παροχές έτσι ώστε να αυξάνεται η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών) είτε αρνητικό (όταν οι υπάρχουσες παροχές αποσύρονται ή μεταβάλλονται έτσι ώστε να μειώνεται η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών).

107 Όταν η οικονομική οντότητα μειώνει παροχές καταβλητέες σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και, συγχρόνως, αυξάνει άλλες καταβλητέες παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα για τους ίδιους εργαζομένους, η οικονομική οντότητα χειρίζεται τη μεταβολή ως μοναδική καθαρή μεταβολή.

108 Το κόστος προϋπηρεσίας δεν περιλαμβάνει:

α) το αποτέλεσμα των διαφορών μεταξύ πραγματικών και προηγούμενων υποτιθέμενων μισθολογικών αυξήσεων σε σχέση με τη δέσμευση καταβολής παροχών για υπηρεσία προηγούμενων ετών (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή οι αναλογιστικές παραδοχές καλύπτουν τις προβλέψεις μισθών)·

β) υποεκτιμήσεις και υπερεκτιμήσεις προαιρετικών αυξήσεων συντάξεων, όταν η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να χορηγεί τέτοιες αυξήσεις (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας γιατί οι αναλογιστικές παραδοχές επιτρέπουν τέτοιες αυξήσεις)·

γ) εκτιμήσεις βελτιώσεων των παροχών, οι οποίες προέρχονται από αναλογιστικά κέρδη ή από αποδόσεις περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις εάν η οικονομική οντότητα υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) είτε από τη νομοθεσία, να χρησιμοποιεί τυχόν πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα, ακόμη και εάν η αύξηση των παροχών δεν έχει τυπικά αποφασιστεί (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή η προκύπτουσα αύξηση στη δέσμευση είναι αναλογιστική ζημία, βλ. παράγραφο 88)· και

δ) την αύξηση σε κατοχυρωμένες παροχές (ήτοι παροχές που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση, βλ. παράγραφο 72) όταν, εν απουσία νέων ή βελτιωμένων παροχών, οι εργαζόμενοι πληρούν τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας επειδή η οικονομική οντότητα αναγνώρισε το εκτιμώμενο κόστος των παροχών ως κόστος τρέχουσας απασχόλησης όταν παρεχόταν η υπηρεσία).

Κέρδη και ζημίες διακανονισμού

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

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

- 113 Η εύλογη αξία οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αφαιρείται από την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών κατά τον προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος.
- 114 Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος δεν περιλαμβάνουν απλήρωτες εισφορές οφειλόμενες από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα προς το ταμείο, όπως επίσης οποιαδήποτε μη μεταβιβάσιμα χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδονται από την οικονομική οντότητα και κατέχονται από το ταμείο. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μειώνονται με κάθε υποχρέωση του ταμείου που δεν σχετίζεται με παροχές σε εργαζομένους, για παράδειγμα, εμπορικές και λοιπές οφειλές και υποχρεώσεις που προκύπτουν από παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.
- 115 Όταν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος περιλαμβάνουν κατάλληλα προς τούτο ασφαλιστήρια συμβόλαια, τα οποία αντιστοιχούν επακριβώς στο ποσό και στο χρονοδιάγραμμα μέρους ή όλων των καταβλητέων παροχών σύμφωνα με το πρόγραμμα, η εύλογη αξία αυτών των ασφαλιστηρίων συμβολαίων θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία των σχετικών δεσμεύσεων (με την επιφύλαξη κάθε μείωσης που απαιτείται εάν τα εισπρακτέα ποσά σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια δεν είναι πλήρως ανακτήσιμα).

Επιστροφές

- 116 **Όταν, και μόνον όταν, είναι θεωρητικά βέβαιο ότι κάποιο άλλο μέρος θα αποδώσει μέρος ή το σύνολο της δαπάνης που απαιτείται για τον διακανονισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, η οικονομική οντότητα:**
- α) αναγνωρίζει το δικαίωμα επιστροφής ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο. Η οικονομική οντότητα επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία.
 - β) διαχωρίζει και αναγνωρίζει μεταβολές στην εύλογη αξία των δικαιωμάτων επιστροφής κατά τον ίδιο τρόπο όπως για τις μεταβολές στην εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλ. παραγράφους 124 και 125). Οι συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών που έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 120 δύνανται να αναγνωριστούν αφαιρουμένων των ποσών που σχετίζονται με αλλαγές στην λογιστική αξία του δικαιώματος επιστροφής.

- 117 Μερικές φορές, μια οικονομική οντότητα είναι σε θέση να προσφύγει σε τρίτο, όπως έναν ασφαλιστή, για να πληρώσει μέρος ή το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για τον διακανονισμό δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις, όπως ορίζονται στην παράγραφο 8, είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που πληρούν τις προϋποθέσεις με τον ίδιο τρόπο όπως και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 116 (βλ. παραγράφους 46-49 και 115).
- 118 Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο το οποίο κατέχει μια οικονομική οντότητα δεν θεωρείται ασφαλιστήριο συμβόλαιο που πληροί τις προϋποθέσεις, το εν λόγω ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται η παράγραφος 116: η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα δικαιώματά της για επιστροφή σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο μάλλον ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο παρά ως μείωση για τον προσδιορισμό του ελλείμματος ή του πλεονάσματος του προγράμματος καθορισμένων παροχών. Η παράγραφος 140 στοιχείο α) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί συνοπτική περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος επιστροφής και της σχετικής δέσμευσης.
- 119 Εάν το δικαίωμα επιστροφής ανακύπτει βάσει ασφαλιστηρίου συμβολαίου που αντιστοιχεί επακριβώς στο ποσό και στο χρονοδιάγραμμα μέρους ή όλων των καταβλητέων παροχών σύμφωνα με πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η εύλογη αξία του δικαιώματος επιστροφής θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία της σχετικής δέσμευσης (με την επιφύλαξη οποιασδήποτε απαιτούμενης μείωσης εάν η αποζημίωση δεν είναι πλήρως ανακτήσιμη).

Συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών

- 120 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών, εκτός εάν κάποιο άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει την υπαγωγή τους στο κόστος περιουσιακού στοιχείου, ως εξής:
- α) το κόστος απασχόλησης (βλ. παραγράφους 66-112 και παράγραφο 122Α) στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)·
- β) ο καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλ. παραγράφους 123-126) στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές)· και
- γ) οι επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλ. παραγράφους 127-130) στα λοιπά συνολικά έσοδα.
- 121 Άλλα ΔΠΧΑ απαιτούν ορισμένες δαπάνες παροχών σε εργαζομένους να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος περιουσιακών στοιχείων, όπως τα αποθέματα ή τα ενσώματα πάγια (βλ. ΔΛΠ 2 και ΔΛΠ 16). Οποιοδήποτε κόστος παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνεται στο κόστος τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ενσωματώνει την κατάλληλη αναλογία των συνιστωσών που αναφέρονται στην παράγραφο 120.
- 122 Οι επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν αναταξινόμονται στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) σε μεταγενέστερη περίοδο. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει στα ίδια κεφάλαια τα ποσά εκείνα που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης

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

Καθαρός τόκος επί της υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών

- 123 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών πολλαπλασιάζοντας την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 83.
- 123Α Για να προσδιορίσει τον καθαρό τόκο σύμφωνα με την παράγραφο 123, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών και το προεξοφλητικό επιτόκιο που έχει προσδιοριστεί κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπιμετρά την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, προσδιορίζει τον καθαρό τόκο για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς μετά την τροποποίηση, την περικοπή ή τον διακανονισμό του προγράμματος, χρησιμοποιώντας:

- α) την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 99 στοιχείο β)· και
- β) το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99 στοιχείο β).

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

- 124 Ο καθαρός τόκος επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει τα έσοδα από τόκους επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, το κόστος των τόκων επί της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και τους τόκους επί του αποτελέσματος του ανώτατου ορίου περιουσιακού στοιχείου που αναφέρεται στην παράγραφο 64.
- 125 Τα έσοδα από τόκους επί περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αποτελούν συνιστώσα της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 123Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπίμετρά την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα έσοδα από τόκους για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση, την περικοπή ή τον διακανονισμό του προγράμματος, με χρήση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που χρησιμοποιούνται για την επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99 στοιχείο β). Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 125, η οικονομική οντότητα λαμβάνει επίσης υπόψη τυχόν μεταβολές στα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα καταβολής εισφορών ή παροχών. Η διαφορά μεταξύ των εσόδων από τόκους επί των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος περιλαμβάνεται στην επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.
- 126 Ο τόκος επί του αποτελέσματος του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου είναι μέρος της συνολικής μεταβολής στο αποτέλεσμα του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου και προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αποτελέσματος του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου επί το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 123Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το αποτέλεσμα του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου κατά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα επανεπίμετρά την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 99, προσδιορίζει τον τόκο επί του αποτελέσματος του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου για το υπόλοιπο της ετήσιας περιόδου αναφοράς, μετά την τροποποίηση, την περικοπή ή τον διακανονισμό του προγράμματος, λαμβάνοντας υπόψη κάθε μεταβολή στο αποτέλεσμα του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 101Α. Η διαφορά μεταξύ του τόκου επί του αποτελέσματος του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής μεταβολής στο αποτέλεσμα του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται στην επανεπίμετρηση της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών.

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

- 127 Οι επανεπίμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών περιλαμβάνουν:
- α) τα αναλογιστικά κέρδη και τις ζημίες (βλ. παραγράφους 128 και 129)·
- β) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλ. παράγραφο 130), εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλ. παράγραφο 125)· και
- γ) οποιαδήποτε μεταβολή στην επίπτωση του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλ. παράγραφο 126).
- 128 Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες προκύπτουν από αυξήσεις ή μειώσεις στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών λόγω μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές και προσαρμογών βάσει της πείρας. Οι αιτίες που δημιουργούν αναλογιστικά κέρδη και ζημίες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:
- α) απροσδόκητα μεγάλη ή μικρή κινητικότητα προσωπικού, πρόωγη αποχώρηση ή θνησιμότητα ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (εάν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν αυξήσεις των παροχών λόγω πληθωρισμού) ή ιατροφαρμακευτικές δαπάνες·
- β) το αποτέλεσμα των αλλαγών στις παραδοχές αναφορικά με τις επιλογές καταβολής των παροχών·

- γ) το αποτέλεσμα των μεταβολών σε εκτιμήσεις μελλοντικής κινητικότητας προσωπικού, πρόωρης αποχώρησης ή θνησιμότητας ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (εάν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν αυξήσεις παροχών λόγω πληθωρισμού) ή ιατροφαρμακευτικές δαπάνες· και
- δ) το αποτέλεσμα των μεταβολών στο προεξοφλητικό επιτόκιο.

- 129 Τα αναλογιστικά κέρδη και οι ζημίες δεν περιλαμβάνουν αλλαγές στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών λόγω της καθιέρωσης, τροποποίησης, περικοπής ή του διακανονισμού του προγράμματος καθορισμένων παροχών, ή μεταβολών στις καταβλητέες παροχές βάσει του προγράμματος καθορισμένων παροχών. Οι αλλαγές αυτές οδηγούν σε κόστος προϋπηρεσίας ή σε κέρδη ή ζημίες διακανονισμού.
- 130 Στον υπολογισμό της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, η οικονομική οντότητα αφαιρεί το κόστος διαχείρισης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και τυχόν πληρωτέους φόρους από το ίδιο το πρόγραμμα, πλην των φόρων που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση της δέσμευσης καθορισμένων παροχών (παράγραφος 76). Λοιπά διοικητικά έξοδα δεν αφαιρούνται από την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.

Παρουσίαση

Συμψηφισμός

- 131 Η οικονομική οντότητα συμψηφίζει ένα περιουσιακό στοιχείο σχετιζόμενο με ένα πρόγραμμα με υποχρέωση σχετιζόμενη με άλλο πρόγραμμα όταν, και μόνο όταν, η οικονομική οντότητα:

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

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

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

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

Συνιστώσες του κόστους καθορισμένων παροχών

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

Γνωστοποίηση

- 135 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες οι οποίες:

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

- 136 Προκειμένου να επιτύχει τους στόχους της παραγράφου 135, η οικονομική οντότητα συνυπολογίζει όλα τα κατωτέρω:
- α) το επίπεδο λεπτομέρειας που είναι αναγκαίο για να πληρούνται οι απαιτήσεις γνωστοποίησης·
 - β) πόση έμφαση πρέπει να δοθεί σε καθεμία από τις διάφορες απαιτήσεις·
 - γ) τον απαιτούμενο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού· και
 - δ) εάν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν ανάγκη πρόσθετων πληροφοριών προκειμένου να αξιολογήσουν τις γνωστοποιούμενες ποσοτικές πληροφορίες.
- 137 Εάν οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται βάσει των απαιτήσεων του παρόντος προτύπου και άλλων ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκείς για την επίτευξη των στόχων της παραγράφου 135, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πρόσθετες πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση των στόχων αυτών. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει ανάλυση της παρούσας αξίας της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών η οποία διακρίνει την φύση, τα χαρακτηριστικά και τους κινδύνους της υποχρέωσης. Η γνωστοποίηση αυτή μπορεί να διακρίνει:
- α) μεταξύ ποσών που οφείλονται σε ενεργά μέλη, σε μέλη στα οποία οφείλονται μεταγενέστερες παροχές και σε συνταξιούχους·
 - β) μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και δεδουλευμένων αλλά μη κατοχυρωμένων παροχών·
 - γ) μεταξύ εξαρτημένων παροχών, ποσών που αποδίδονται σε μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις και άλλων παροχών.
- 138 Η οικονομική οντότητα εκτιμά αν πρέπει να διαχωριστούν όλες ή ορισμένες από τις γνωστοποιήσεις, προκειμένου να γίνει διάκριση μεταξύ προγραμμάτων ή ομάδων προγραμμάτων με σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να διαχωρίσει τη γνωστοποίηση για προγράμματα που παρουσιάζουν ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
- α) διαφορετικές γεωγραφικές τοποθεσίες·
 - β) διαφορετικά χαρακτηριστικά όπως συνταξιοδοτικά προγράμματα σταθερού μισθού, συνταξιοδοτικά προγράμματα βάσει τελικού μισθού ή ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία·
 - γ) διαφορετικά ρυθμιστικά περιβάλλοντα·
 - δ) διαφορετικοί τομείς αναφοράς·
 - ε) διαφορετικές ρυθμίσεις χρηματοδότησης (π.χ. εξ ολοκλήρου μη κεφαλαιοποιητικό, εν μέρει ή εξ ολοκλήρου κεφαλαιοποιητικό).

Χαρακτηριστικά προγραμμάτων καθορισμένων παροχών και συναφείς κίνδυνοι

- 139 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) πληροφορίες σχετικά με τα χαρακτηριστικά των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών της, συμπεριλαμβανομένων:
 - i) της φύσης των καταβαλλόμενων από το πρόγραμμα παροχών (π.χ. πρόγραμμα καθορισμένων παροχών βάσει τελικού μισθού ή πρόγραμμα βασιζόμενο σε εισφορές με εγγύηση)·
 - ii) περιγραφής του ρυθμιστικού πλαισίου στο οποίο λειτουργεί το πρόγραμμα, για παράδειγμα το επίπεδο οποιονδήποτε ελάχιστων απαιτήσεων χρηματοδότησης, και τυχόν επίπτωσης του ρυθμιστικού πλαισίου στο πρόγραμμα, όπως το ανώτατο όριο των περιουσιακών στοιχείων (βλ. παράγραφο 64)·
 - iii) περιγραφής τυχόν άλλων ευθυνών της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση του προγράμματος, για παράδειγμα ευθυνών των διαχειριστών ή των μελών της επιτροπής διαχείρισης του προγράμματος·

β) περιγραφή των κινδύνων στους οποίους το πρόγραμμα εκθέτει την οικονομική οντότητα, με έμφαση σε τυχόν ασυνήθεις, ειδικούς για την οικονομική οντότητα ή το πρόγραμμα κινδύνους, και σε τυχόν σημαντική συγκέντρωση κινδύνων. Για παράδειγμα, εάν τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος είναι κυρίως τοποθετημένα σε μια κατηγορία επενδύσεων, π.χ. ακίνητα, το πρόγραμμα εκθέτει την οικονομική οντότητα σε συγκέντρωση κινδύνου αγοράς ακινήτων.

γ) περιγραφή τροποποιήσεων, περικοπών και διακανονισμών του προγράμματος.

Επεξήγηση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις

140 Η οικονομική οντότητα παρέχει συμφωνία μεταξύ υπολοίπου ανοίγματος και υπολοίπου κλεισίματος για καθένα από τα ακόλουθα, κατά περίπτωση:

α) την καθαρή υποχρέωση (το καθαρό περιουσιακό στοιχείο) καθορισμένων παροχών, με χωριστές συμφωνίες για:

- i) τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος·
- ii) την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών·
- iii) την επίπτωση του ανώτατου ορίου περιουσιακού στοιχείου·

β) τυχόν δικαιώματα επιστροφής. Η οικονομική οντότητα περιγράφει επίσης τη σχέση μεταξύ οιοδήποτε δικαιώματος επιστροφής και της σχετικής δέσμευσης.

141 Κάθε συμφωνία από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 140 εμφανίζει, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα:

α) το κόστος τρέχουσας απασχόλησης·

β) έσοδα και έξοδα από τόκους·

γ) επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών, που παρουσιάζουν χωριστά:

- i) την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στους τόκους του στοιχείου β)·
- ii) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές από μεταβολές στις δημογραφικές παραδοχές [βλ. παράγραφο 76 στοιχείο α)]·
- iii) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές από μεταβολές στις χρηματοοικονομικές παραδοχές [βλ. παράγραφο 76 στοιχείο β)]·
- iv) μεταβολές στην επίπτωση του περιορισμού ενός καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων των ποσών που περιλαμβάνονται στους τόκους στο στοιχείο β). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης με ποιον τρόπο προσδιόρισε την ανώτατη διαθέσιμη οικονομική παροχή, δηλαδή εάν οι παροχές αυτές θα είναι υπό μορφή επιστροφών, μειώσεων στις μελλοντικές εισφορές ή συνδυασμός αμφοτέρων.

δ) το κόστος προύπηρεσίας και τα κέρδη και ζημιές διακανονισμού. Όπως προβλέπεται στην παράγραφο 100, το κόστος προύπηρεσίας και τα κέρδη και οι ζημιές διακανονισμού δεν χρειάζεται να διαχωρίζονται εφόσον προκύπτουν ταυτόχρονα·

ε) τις επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος·

στ) τις εισφορές στο πρόγραμμα, διακρίνοντας εκείνες του εργοδότη από εκείνες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα·

ζ) πληρωμές από το πρόγραμμα, παρουσιάζοντας χωριστά το ποσό που καταβλήθηκε σε σχέση με τυχόν διακανονισμούς·

η) τα αποτελέσματα συνενώσεων και πωλήσεων επιχειρήσεων.

- 142 Η οικονομική οντότητα διαχωρίζει την παρούσα αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος σε κατηγορίες ανάλογα με τη φύση και τους κινδύνους των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, υποδιαιρώντας κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων σε εκείνα που έχουν επίσημη αγοραία τιμή σε ενεργό χρηματιστηριακή αγορά (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* και σε εκείνα που δεν έχουν. Για παράδειγμα, και λαμβανομένου υπόψη του επιπέδου γνωστοποίησης που εξετάστηκε στην παράγραφο 136, η οικονομική οντότητα μπορεί να διακρίνει ανάμεσα σε:
- α) ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα·
 - β) συμμετοχικούς τίτλους (χωρισμένους ανά κλάδο, μέγεθος επιχείρησης, γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·
 - γ) χρεωστικούς τίτλους (χωρισμένους ανά είδος εκδότη, πιστοληπτική διαβάθμιση, γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·
 - δ) ακίνητα (χωρισμένα ανά γεωγραφική τοποθεσία κ.λπ.)·
 - ε) παράγωγα μέσα [χωρισμένα ανά είδος υποκείμενου κινδύνου στη σύμβαση, για παράδειγμα συμβάσεις επιτοκίου, συμβάσεις συναλλάγματος, συμβόλαια επί μετοχών, πιστωτικές συμβάσεις, συμβάσεις ανταλλαγής κινδύνου μακροζωίας (longevity swaps) κ.λπ.]·
 - στ) επενδυτικά ταμεία (χωρισμένα ανά είδος ταμείου)·
 - ζ) χρεόγραφα εξασφαλισμένα με περιουσιακά στοιχεία (asset-backed securities)· και
 - η) δομημένα χρεόγραφα.
- 143 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία των ιδίων μεταβιβάσιμων χρηματοοικονομικών μέσων τα οποία κατέχει ως περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, καθώς και την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος που αποτελούν ακίνητη περιουσία στην οποία στεγάζεται η οικονομική οντότητα, ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από αυτήν.
- 144 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών (βλ. παράγραφο 76). Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται σε απόλυτους όρους (π.χ. ως απόλυτο ποσοστό, και όχι απλώς ως περιθώριο μεταξύ διαφορετικών ποσοστών και άλλων μεταβλητών). Όταν η οικονομική οντότητα παρέχει συνολικές γνωστοποιήσεις για ομάδα προγραμμάτων, τέτοιες γνωστοποιήσεις παρέχονται με τη μορφή των μέσων σταθμικών όρων ή σχετικά περιορισμένων διακυμάνσεων.
- Ποσό, χρονοδιάγραμμα και αβεβαιότητα μελλοντικών ταμειακών ροών*
- 145 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) ανάλυση ευαισθησίας για κάθε σημαντική αναλογιστική παραδοχή (όπως γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 144) στο τέλος της περιόδου αναφοράς, παρουσιάζοντας με ποιον τρόπο θα είχε επηρεαστεί η δέσμευση καθορισμένων παροχών από τις αλλαγές στις σχετικές αναλογιστικές παραδοχές που ήταν εύλογα πιθανές τη συγκεκριμένη ημερομηνία·
 - β) τις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την εκπόνηση των αναλύσεων ευαισθησίας οι οποίες απαιτούνται σύμφωνα με το στοιχείο α) και τους περιορισμούς των μεθόδων αυτών·
 - γ) τις αλλαγές από την προηγούμενη περίοδο στις μεθόδους και παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπόνηση των αναλύσεων ευαισθησίας, και τις αιτίες των αλλαγών αυτών.
- 146 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί περιγραφική οποιωνδήποτε στρατηγικών αντιστοίχισης υποχρεώσεων με περιουσιακά στοιχεία οι οποίες χρησιμοποιούνται από το πρόγραμμα ή την οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένης της χρήσης ετήσιων καταβολών (ράντες) και άλλων τεχνικών για τη διαχείριση κινδύνων, όπως οι συμβάσεις ανταλλαγής κινδύνου μακροζωίας.

147 Προκειμένου να δώσει μια ένδειξη της επίπτωσης του προγράμματος καθορισμένων παροχών στις μελλοντικές ταμειακές ροές της, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) περιγραφή των ρυθμίσεων χρηματοδότησης και της πολιτικής χρηματοδότησης που επηρεάζουν τις μελλοντικές εισφορές·
- β) τις αναμενόμενες εισφορές στο πρόγραμμα για την επόμενη ετήσια περίοδο αναφοράς·
- γ) πληροφορίες σχετικά με το προφίλ ληκτότητας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Αυτό θα περιλαμβάνει την μέση σταθμισμένη διάρκεια της δέσμευσης καθορισμένων παροχών καθώς και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία αναφορικά με την χρονική κατανομή της καταβολής των παροχών, όπως ανάλυση ληκτότητας των πληρωμών των παροχών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

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

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

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

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

- α) τη συμβατική συμφωνία ή δηλωμένη πολιτική για τη χρέωση του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών ή το γεγονός ότι δεν υπάρχει τέτοια πολιτική·
- β) την πολιτική για τον υπολογισμό της εισφοράς που πρέπει να καταβληθεί από την οικονομική οντότητα·
- γ) εάν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τον επιμερισμό του καθαρού κόστους των καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 41, όλες τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του, σύμφωνα με τις παραγράφους 135-147·
- δ) εάν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την καταβλητέα εισφορά για την περίοδο όπως σημειώνεται στην παράγραφο 41, τις πληροφορίες για το πρόγραμμα στο σύνολό του όπως απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 135-137, 139, 142-144 και την παράγραφο 147 στοιχεία α) και β).
- 150 Οι πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 149 στοιχεία γ) και δ) μπορούν να γνωστοποιηθούν με παραπομπή σε γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου εάν:
- α) οι οικονομικές καταστάσεις της εν λόγω άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου εξειδικεύουν και γνωστοποιούν χωριστά τις πληροφορίες που απαιτούνται για το πρόγραμμα· και
- β) οι οικονομικές καταστάσεις της εν λόγω άλλης οικονομικής οντότητας του ομίλου είναι διαθέσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων υπό από τους ίδιους όρους όπως και οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας και συγχρόνως με τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας ή νωρίτερα.

Απαιτήσεις γνωστοποίησης σε άλλα ΔΠΧΑ

- 151 Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά:
- α) με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών με προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία· και
- β) με παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία για τα κύρια διοικητικά στελέχη.
- 152 Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 37, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που ανακύπτουν από δεσμεύσεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

ΑΛΛΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

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

Αναγνώριση και επιμέτρηση

- 155 Κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση του πλεονάσματος ή του ελλείμματος σε άλλο πρόγραμμα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 56-98 και 113-115. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 116-119 στην αναγνώριση και επιμέτρηση οποιουδήποτε δικαιώματος επιστροφής.
- 156 Για τις άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το καθαρό σύνολο των ακολουθίων ποσών στα αποτελέσματα, εκτός εάν άλλο ΔΠΧΑ απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος περιουσιακού στοιχείου:
- α) το κόστος απασχόλησης (βλ. παραγράφους 66-112 και παράγραφο 122Α)·
 - β) τον καθαρό τόκο επί της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλ. παραγράφους 123-126)· και
 - γ) επανεπιμετρήσεις της καθαρής υποχρέωσης (του καθαρού περιουσιακού στοιχείου) καθορισμένων παροχών (βλ. παραγράφους 127-130).
- 157 Μια μορφή άλλων μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους είναι η παροχή μακροχρόνιας ανικανότητας προς εργασία. Εάν το επίπεδο της παροχής εξαρτάται από τη διάρκεια του χρόνου υπηρεσίας, δέσμευση ανακύπτει όταν η υπηρεσία παρέχεται. Η επιμέτρηση της δέσμευσης αυτής αντανακλά την πιθανότητα να απαιτηθεί πληρωμή και τη χρονική διάρκεια για την οποία αναμένεται να πραγματοποιηθεί πληρωμή. Εάν το επίπεδο της παροχής είναι το ίδιο για κάθε εργαζόμενο με ανικανότητα προς εργασία ανεξαρτήτως ετών υπηρεσίας, το αναμενόμενο κόστος αυτών των παροχών αναγνωρίζεται όταν ένα γεγονός προξενεί μακροχρόνια ανικανότητα προς εργασία.

Γνωστοποίηση

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

ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

- 159 Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τις παροχές τερματισμού της απασχόλησης χωριστά από τις άλλες παροχές σε εργαζομένους, γιατί το γεγονός που δημιουργεί δέσμευση είναι ο τερματισμός της απασχόλησης και όχι η υπηρεσία του εργαζομένου. Οι παροχές τερματισμού προκύπτουν είτε από απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει της απασχόληση ενός εργαζομένου, είτε από απόφαση εργαζομένου να δεχθεί προσφορά παροχών από την οντότητα σε αντάλλαγμα του τερματισμού της απασχόλησης.
- 160 Οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης δεν περιλαμβάνουν παροχές σε εργαζομένους που προκύπτουν από τον τερματισμό της απασχόλησης μετά από αίτημα του εργαζομένου χωρίς προσφορά εκ μέρους της οικονομικής οντότητας, ή ως αποτέλεσμα απαιτήσεων υποχρεωτικής συνταξιοδότησης, επειδή οι παροχές αυτές αποτελούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Μερικές οικονομικές οντότητες παρέχουν χαμηλότερο επίπεδο παροχών για τερματισμό της απασχόλησης κατόπιν αιτήματος του εργαζομένου (ουσιαστικά, παροχή μετά την έξοδο από την υπηρεσία), σε σύγκριση με τον τερματισμό της απασχόλησης με πρωτοβουλία της οικονομικής οντότητας. Η διαφορά μεταξύ των παροχών για τερματισμό της απασχόλησης κατόπιν αιτήματος του εργαζομένου και των υψηλότερων παροχών για τερματισμό της απασχόλησης με πρωτοβουλία της οικονομικής οντότητας αποτελεί παροχή λόγω τερματισμού της απασχόλησης.
- 161 Η μορφή της παροχής προς τον εργαζόμενο δεν προσδιορίζει αν αυτή παρέχεται σε αντάλλαγμα προσφερθείσας υπηρεσίας ή σε αντάλλαγμα τερματισμού της απασχόλησης του εργαζομένου. Οι παροχές τερματισμού της απασχόλησης, τυπικά, είναι πληρωμές εφάπαξ ποσών, αλλά μερικές φορές περιλαμβάνουν επίσης:
- α) ενίσχυση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, είτε έμμεσα μέσω προγράμματος παροχών προς εργαζομένους, είτε άμεσα·
 - β) μισθούς μέχρι το τέλος μιας καθορισμένης περιόδου προειδοποίησης, εάν ο εργαζόμενος δεν παρέχει περαιτέρω υπηρεσία που αποδίδει οικονομικά οφέλη στην οικονομική οντότητα.
- 162 Ενδείξεις ότι χορηγείται παροχή σε εργαζομένους έναντι προσφερθεισών υπηρεσιών περιλαμβάνουν τα εξής:

- α) η παροχή εξαρτάται από μελλοντικά παρεχόμενη υπηρεσία (συμπεριλαμβανομένων παροχών που αυξάνουν εάν παρασχεθεί περαιτέρω υπηρεσία).
- β) η παροχή χορηγείται σύμφωνα με τους όρους προγράμματος παροχών σε εργαζομένους.

- 163 Ορισμένες παροχές τερματισμού της απασχόλησης χορηγούνται σύμφωνα με τους όρους υφιστάμενου προγράμματος παροχών σε εργαζομένους. Για παράδειγμα, οι παροχές είναι δυνατόν να διευκρινίζονται από το καταστατικό, από τη σύμβαση απασχόλησης ή από συμφωνία με σωματείο, ή μπορεί να τεκμαίρονται ως αποτέλεσμα της παρελθούσας τακτικής του εργοδότη όσον αφορά τη χορήγηση παρόμοιων παροχών. Άλλο παράδειγμα είναι όταν μια οικονομική οντότητα προσφέρει παροχές διαθέσιμες για διάστημα μεγαλύτερο από μια βραχεία χρονική περίοδο, ή μεσολαβεί διάστημα μεγαλύτερο από μια βραχεία περίοδο μεταξύ της προσφοράς και της αναμενόμενης ημερομηνίας πραγματικού τερματισμού, τότε η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν έχει θεσπίσει ένα νέο πρόγραμμα παροχών προς τους εργαζομένους και άρα εάν οι προσφερόμενες παροχές βάσει του προγράμματος είναι παροχές τερματισμού της απασχόλησης ή παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι παροχές σε εργαζομένους σύμφωνα με τους όρους προγράμματος παροχών σε εργαζομένους είναι παροχές τερματισμού της απασχόλησης εάν, σωρευτικά, προκύπτουν από απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου και δεν εξαρτώνται από την παροχή μελλοντικής υπηρεσίας.
- 164 Μερικές παροχές σε εργαζομένους είναι καταβλητέες ανεξάρτητα από τον λόγο της αποχώρησης του εργαζομένου. Η καταβολή τέτοιων παροχών είναι βέβαιη (υποκειμένη σε οποιαδήποτε κατοχύρωση ή σε ελάχιστες προϋποθέσεις υπηρεσίας), αλλά το χρονοδιάγραμμα της πληρωμής τους είναι αβέβαιο. Μολονότι τέτοιες παροχές περιγράφονται σε μερικές δικαιοδοσίες ως αποζημιώσεις τερματισμού απασχόλησης ή δωρεάν παροχές τερματισμού απασχόλησης, αποτελούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία μάλλον παρά παροχές τερματισμού απασχόλησης και η οικονομική οντότητα τις λογιστικοποιεί ως παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Αναγνώριση

- 165 **Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις παροχές τερματισμού της απασχόλησης ως υποχρέωση και έξοδο κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:**
- α) όταν η οικονομική οντότητα δεν δύναται πλέον να αποσύρει την προσφορά των εν λόγω παροχών και
 - β) όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κόστος αναδιάρθρωσης που εμπίπτει στο πεδίο του ΔΛΠ 37 και συνεπάγεται την καταβολή παροχών τερματισμού της απασχόλησης.
- 166 Όσον αφορά τις πληρωτέες παροχές τερματισμού της απασχόλησης ως αποτέλεσμα απόφασης εργαζομένου να δεχθεί προσφορά παροχών σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησής του, η χρονική στιγμή κατά την οποία η οικονομική οντότητα δεν μπορεί πλέον να αποσύρει την προσφορά παροχών τερματισμού της απασχόλησης είναι η προγενέστερη μεταξύ:
- α) της χρονικής στιγμής κατά την οποία ο εργαζόμενος αποδέχεται την προσφορά και
 - β) της χρονικής στιγμής κατά την οποία αρχίζει να ισχύει περιορισμός (π.χ. νομική, κανονιστική ή συμβατική απαίτηση ή άλλου είδους περιορισμός) στη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να αποσύρει την προσφορά. Η χρονική αυτή στιγμή είναι όταν γίνεται η προσφορά, εάν ο περιορισμός υπήρχε κατά τον χρόνο της προσφοράς.
- 167 Όσον αφορά τις πληρωτέες παροχές τερματισμού της απασχόλησης ως αποτέλεσμα απόφασης της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί πλέον να αποσύρει την προσφορά όταν έχει κοινοποιήσει στους σχετικούς εργαζομένους πρόγραμμα τερματισμού της απασχόλησης το οποίο πληροί όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) τα μέτρα που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος δείχνουν ότι δεν είναι πιθανό να επέλθουν σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα.
 - β) το πρόγραμμα προσδιορίζει τον αριθμό των εργαζομένων των οποίων η απασχόληση πρόκειται να τερματιστεί, την ταξινόμηση των θέσεων εργασίας τους ή των καθηκόντων τους και τις τοποθεσίες τους (το πρόγραμμα δεν χρειάζεται όμως να ταυτοποιεί ατομικά κάθε εργαζόμενο) και την προσδοκώμενη ημερομηνία ολοκλήρωσης.
 - γ) το πρόγραμμα ορίζει τις παροχές τερματισμού της απασχόλησης που θα λάβουν οι εργαζόμενοι με επαρκείς λεπτομέρειες ούτως ώστε οι εργαζόμενοι να μπορούν να προσδιορίζουν το είδος και το ποσό των παροχών που θα λάβουν όταν τερματιστεί η απασχόλησή τους.
- 168 Όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει παροχές λόγω τερματισμού της απασχόλησης είναι δυνατόν να πρέπει επίσης να λογιστοποιήσει και την τροποποίηση προγράμματος ή την περικοπή άλλων παροχών σε εργαζομένους (βλ. παράγραφο 103).

Επιμέτρηση

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

Παράδειγμα που εξηγεί τις παραγράφους 159–170

Πλαίσιο

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

Κάθε εργαζόμενος που παραμένει και παρέχει υπηρεσία έως το κλείσιμο του εργοστασίου θα λάβει κατά την ημερομηνία τερματισμού 30 000NM σε μετρητά. Οι εργαζόμενοι που θα αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο του εργοστασίου θα λάβουν 10 000NM.

Στο εργοστάσιο απασχολούνται 120 άτομα. Κατά τον χρόνο της αναγγελίας του προγράμματος η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα αποχωρήσουν 20 εργαζόμενοι πριν από το κλείσιμο του εργοστασίου. Συνεπώς, οι συνολικές αναμενόμενες ταμειακές εκροές βάσει του σχεδίου ανέρχονται σε 3 200 000NM (δηλαδή $20 \times 10 000\text{NM} + 100 \times 30 000\text{NM}$). Σύμφωνα με την παράγραφο 160, η οικονομική οντότητα καταλογίζει τις παροχές σε αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησης ως παροχές τερματισμού και λογιστικοποιεί τις παροχές που χορηγούνται σε αντάλλαγμα των υπηρεσιών ως βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.

Παροχές τερματισμού της απασχόλησης

Οι παροχές που χορηγούνται ως αντάλλαγμα για τον τερματισμό της απασχόλησης είναι 10 000NM. Αυτό είναι το ποσό που θα πρέπει να καταβάλει η οικονομική οντότητα για τον τερματισμό της απασχόλησης, ανεξάρτητα εάν οι εργαζόμενοι παραμείνουν και παράσχουν υπηρεσία έως το κλείσιμο του εργοστασίου ή αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο. Μολονότι οι εργαζόμενοι μπορούν να αποχωρήσουν πριν από το κλείσιμο, ο τερματισμός της απασχόλησης όλων των εργαζομένων είναι απόρροια απόφασης της οικονομικής οντότητας να κλείσει το εργοστάσιο και να τερματίσει την απασχόλησή τους (δηλαδή όλοι οι εργαζόμενοι θα παύσουν να απασχολούνται μόλις κλείσει το εργοστάσιο). Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση 1 200 000NM (ήτοι $120 \times 10 000\text{NM}$) για τις παροχές τερματισμού σύμφωνα με το πρόγραμμα παροχών στους εργαζομένους κατά τον χρόνο της αναγγελίας του προγράμματος τερματισμού της απασχόλησης ή κατά τον χρόνο αναγνώρισης από την οικονομική οντότητα του κόστους αναδιάρθρωσης συνεπεία του κλεισίματος του εργοστασίου, ανάλογα με το ποια χρονική στιγμή είναι προγενέστερη.

Παροχές έναντι προσφερόμενης υπηρεσίας

Οι αυξημένες παροχές που θα λάβουν οι εργαζόμενοι εάν παράσχουν υπηρεσία για ολόκληρη τη δεκάμηνη περίοδο αποτελούν αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που θα παρασχεθούν καθόλη την εν λόγω περίοδο. Η οικονομική οντότητα τις καταλογίζει ως βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους επειδή αναμένει να τις διακανονίσει εντός δώδεκα μηνών μετά το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς. Στο συγκεκριμένο παράδειγμα δεν απαιτείται προεξόφληση, οπότε αναγνωρίζεται σε δαπάνη 200 000NM (ήτοι $2 000 000\text{NM} \div 10$) σε κάθε μήνα κατά τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας των δέκα μηνών, με αντίστοιχη αύξηση στη λογιστική αξία της υποχρέωσης.

Γνωστοποίηση

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

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

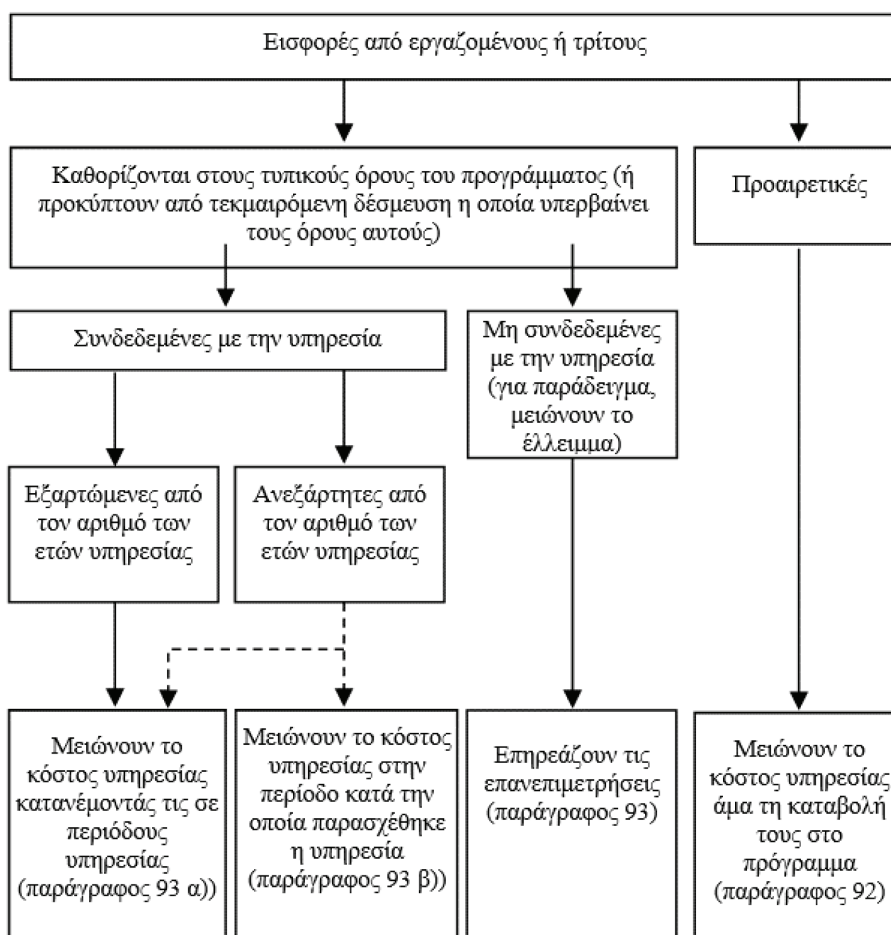
- 172 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για προγενέστερη περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.
- 173 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη, εκτός εάν:
- α) η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει τη λογιστική αξία περιουσιακών στοιχείων εκτός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος προτύπου για μεταβολές στο κόστος παροχών σε εργαζομένους που είχαν συμπεριληφθεί στη λογιστική αξία πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η αρχή της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους που εμφανίζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα υιοθετεί το παρόν πρότυπο.
 - β) στις οικονομικές καταστάσεις για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να παρουσιάσει συγκριτικές πληροφορίες για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 145 σχετικά με την ευαισθησία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.
- 174 Το ΔΠΧΑ 13, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποίησε τον ορισμό της εύλογης αξίας στην παράγραφο 8 και τροποποίησε επίσης την παράγραφο 113. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.
- 175 Με το έγγραφο Προγράμματα καθορισμένων παροχών: Εισφορές εργαζομένων (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 19), που εκδόθηκε τον Νοέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 93-94. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιουλίου 2014 αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 176 Με τις Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 83 και προστέθηκε η παράγραφος 177. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 177 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 176 από την έναρξη της νωρίτερης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζει την τροποποίηση η οικονομική οντότητα. Οποιαδήποτε αρχική προσαρμογή προκύπτει από την εφαρμογή της τροποποίησης αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον στην αρχή εκείνης της περιόδου.
- 178 Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η υποσημείωση της παραγράφου 8. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- 179 Με το έγγραφο Τροποποίηση, περικοπή ή διακανονισμός προγράμματος (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 19), που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2018, προστέθηκαν οι παράγραφοι 101Α, 122Α και 123Α, και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 57, 99, 120, 123, 125, 126 και 156. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την τροποποίηση, την περικοπή ή τον διακανονισμό προγραμμάτων που πραγματοποιείται κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Προσάρτημα Α

Οδηγίες εφαρμογής

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

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



(1) Το διάστικτο βέλος σημαίνει ότι η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να επιλέγει οποιαδήποτε λογιστική.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης ⁽⁹⁾

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 1 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και τη γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.
- 2 Το παρόν πρότυπο δεν αφορά:
 - α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αποτυπώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες·
 - β) την κρατική υποστήριξη που παρέχεται σε οικονομική οντότητα με τη μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημίας ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος. Παραδείγματα τέτοιων οφελών είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου·
 - γ) την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οικονομική οντότητας·
 - δ) τις κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41 Γεωργία.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

Κρατική υποστήριξη: μέτρο που λαμβάνεται από κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη οικονομική οντότητα ή σειρά οικονομικών οντοτήτων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομών σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

Κρατικές επιχορηγήσεις: ενίσχυση που παρέχεται από κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε οικονομική οντότητα, σε ανταπόδοση του ότι η οντότητα έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι μορφές κρατικής ενίσχυσης που δεν επιδέχονται ευλόγως αποτίμηση, καθώς και οι συναλλαγές με το Δημόσιο που δεν είναι δυνατόν να διαχωριστούν από τις συνήθεις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας ⁽¹⁰⁾.

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

⁽⁹⁾ Στο πλαίσιο του εγγράφου Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008, το Συμβούλιο τροποποίησε την ορολογία που χρησιμοποιείται στο παρόν πρότυπο ώστε να συμφωνεί με άλλα ΔΠΧΑ, ως ακολούθως:

α) το «φορολογητέο εισόδημα» τροποποιήθηκε σε «φορολογητέο κέρδος ή φορολογική ζημία»·

β) το «αναγνώριση ως έσοδο/έξοδο» τροποποιήθηκε σε «αναγνώριση στα αποτελέσματα»·

γ) το «πίστωση απευθείας στα δικαιώματα/idia κεφάλαια των μετόχων» τροποποιήθηκε σε «αναγνώριση εκτός των αποτελεσμάτων» και

δ) το «αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης» τροποποιήθηκε σε «μεταβολή λογιστικής εκτίμησης».

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

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

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

Εύλογη αξία: η τιμή που η οικονομική οντότητα θα λάμβανε για την πώληση περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε για τη μεταβίβαση υποχρέωσης σε συνήθη συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά τον χρόνο της επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*.)

- 4 Η κρατική υποστήριξη λαμβάνει πολλές μορφές που ποικίλλουν τόσο ως προς τη φύση της παρεχόμενης βοήθειας όσο και ως προς τους όρους που συνήθως συναρτώνται με αυτή. Σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να είναι η ενθάρρυνση της οικονομικής οντότητας να αναλάβει δραστηριότητες που, κανονικά, δεν θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.
- 5 Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής ενίσχυσης από μια οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σημαντική για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον, σε περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην οικονομική οντότητα, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικοποίησης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητό να παρέχεται ένδειξη του μέτρου στο οποίο έχει ωφεληθεί η οικονομική οντότητα από την εν λόγω υποστήριξη κατά την περίοδο αναφοράς. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, αλλά και με εκείνες άλλων οικονομικών οντοτήτων.
- 6 Οι κρατικές επιχορηγήσεις ενίοτε αποκαλούνται με άλλες ονομασίες, όπως επιδοτήσεις, αρωγές ή πριμοδοτήσεις.

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

- 7 **Οι κρατικές επιχορηγήσεις, συμπεριλαμβανομένων των μη χρηματικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, δεν αναγνωρίζονται εάν δεν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι:**
 - α) η οικονομική οντότητα θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν και
 - β) οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.
- 8 Κρατική επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η οικονομική οντότητα θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η εισπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί επαρκή απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι που διέπουν την επιχορήγηση.
- 9 Ο τρόπος εισπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε με τη μορφή μείωσης κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.
- 10 Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η οικονομική οντότητα θα εκπληρώσει τους όρους της μη αποπληρωμής του.
- 10Α Το όφελος από κρατικό δάνειο με επιτόκιο χαμηλότερο από εκείνων της αγοράς, θεωρείται κρατική επιχορήγηση. Το δάνειο αναγνωρίζεται και επιμετράται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*. Το όφελος από το χαμηλότερο επιτόκιο σε σχέση με εκείνα της αγοράς επιμετράται ως η διαφορά μεταξύ της αρχικής λογιστικής αξίας του δανείου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, και των προσόδων που ελήφθησαν. Το όφελος αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν πρότυπο. Κατά τον προσδιορισμό του κόστους το οποίο πρόκειται να αντισταθμιστεί από το όφελος του δανείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους και τις δεσμεύσεις που έχουν ικανοποιηθεί ή που πρέπει να ικανοποιηθούν.
- 11 Όταν η κρατική επιχορήγηση έχει αναγνωρισθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.
- 12 **Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα τα σχετικά κόσθη τα οποία αντισταθμίζουν οι κρατικές επιχορηγήσεις.**

- 13 Υπάρχουν δύο τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η κεφαλαιακή προσέγγιση, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση αναγνωρίζεται εκτός αποτελεσμάτων, και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η κρατική επιχορήγηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα σε μία ή περισσότερες περιόδους.
- 14 Όσοι υποστηρίζουν την κεφαλαιακή προσέγγιση, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:
- α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης και, επομένως, πρέπει να εμφανίζονται με αυτή την μορφή στην κατάσταση οικονομικής θέσης, παρά να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και να συμψηφίζουν τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Επειδή δεν αναμένεται αποπληρωμή, τέτοιες επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων·
 - β) δεν αρμόζει η αναγνώριση των κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα, επειδή δεν έχουν κερδηθεί αλλά συνιστούν κίνητρο που παρέχεται από το κράτος χωρίς το σχετικό κόστος.
- 15 Επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα:
- α) δεδομένου ότι αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από μετόχους, οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν πρέπει να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια αλλά στα αποτελέσματα, στις κατάλληλες περιόδους·
 - β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί, η οικονομική οντότητα πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Επομένως, πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα τα σχετικά κόστη για την αντιστάθμιση των οποίων προορίζονται οι επιχορηγήσεις·
 - γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι συνιστούν έξοδα, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις, που αποτελούν προέκταση φορολογικών πολιτικών, να λογιστικοποιούνται στα αποτελέσματα.
- 16 Αποτελεί θεμελιώδη αρχή της προσέγγισης μέσω των εσόδων ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τις περιόδους στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έξοδα τα σχετικά κόστη για την αντιστάθμιση των οποίων προορίζονται οι επιχορηγήσεις. Η αναγνώριση κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα με βάση τις εισπράξεις δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων (βλ. ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*) και θα ήταν αποδεκτή μόνο αν δεν υπήρχε βάση για την κατανομή της επιχορήγησης σε περιόδους άλλες από αυτή κατά την οποία ελήφθη.
- 17 Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση. Κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της ίδιας περιόδου την οποία αφορούν τα εν λόγω έξοδα. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται, συνήθως, στα αποτελέσματα, κατά τις περιόδους και κατά την αναλογία που αναγνωρίζονται έξοδα απόσβεσης για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία.
- 18 Οι επιχορηγήσεις που αφορούν μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, μπορεί επίσης να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων, και συνεπώς θα αναγνωρίζονταν στα αποτελέσματα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με το κόστος εκπλήρωσης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση γηπέδου μπορεί να δίνεται υπό τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν ορθό να αναγνωριστεί στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.
- 19 Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος δέσμης οικονομικών ή φορολογικών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για τον προσδιορισμό των όρων δημιουργίας κόστους και εξόδων, που καθορίζουν τις περιόδους κατά τη διάρκεια των οποίων θα εισπραχθεί η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους της με άλλη βάση.
- 20 **Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αντιστάθμιση για έξοδα ή ζημιές που ήδη πραγματοποιήθηκαν ή προκειμένου να παρασχεθεί στην οικονομική οντότητα άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικό μελλοντικό κόστος, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.**

- 21 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η κρατική επιχορήγηση μπορεί να παρέχεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οικονομικής οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να αφορούν μόνο μία συγκεκριμένη οικονομική οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε κάποια κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης στα αποτελέσματα κατά την περίοδο στην οποία η οικονομική οντότητα δικαιούται να την εισπράξει, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.
- 22 Είναι δυνατό μια οικονομική οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Μη χρηματικές κρατικές επιχορηγήσεις

- 23 Η κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου, π.χ. ενός γηπέδου ή άλλων πόρων, προς εκμετάλλευση από την οικονομική οντότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης όσο και του ίδιου του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που εφαρμόζεται μερικές φορές, είναι η αναγνώριση τόσο του περιουσιακού στοιχείου όσο και της επιχορήγησης με συμβολικό ποσό.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

- 24 **Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη χρηματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε με τη μορφή αναβαλλόμενων εσόδων, είτε με έκπτωση της επιχορήγησης έως τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.**
- 25 Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).
- 26 Η μία μέθοδος αναγνωρίζει την επιχορήγηση ως αναβαλλόμενα έσοδα που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- 27 Η άλλη μέθοδος εκπίπτει την επιχορήγηση κατά τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου ως μειωμένο έξοδο απόσβεσης.
- 28 Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσουν σημαντικές μεταβολές στις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Για τον λόγο αυτό, αλλά και για να αποδοθεί η συνολική επένδυση σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές συχνά αποτυπώνονται σε ξεχωριστό κονδύλι στην κατάσταση ταμειακών ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς της παρουσίασης στην κατάσταση οικονομικής θέσης, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν έσοδα

- 29 Οι επιχορηγήσεις που αφορούν έσοδα παρουσιάζονται ως τμήμα των αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά είτε κάτω από κάποιον γενικό τίτλο, όπως «Λοιπά έσοδα». Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα έξοδα.
- 29A [διαγράφηκε]
- 30 Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα που δεν επηρεάζονταν από επιχορηγήσεις. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου είναι το επιχείρημα ότι η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να μην είχε αναλάβει τα έξοδα αν δεν ήταν διαθέσιμη η επιχορήγηση, και συνεπώς η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.
- 31 Αμφότερες οι μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση επιχορηγήσεων που αφορούν τα έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για την καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως σκόπιμο να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

Αποπληρωμή κρατικών επιχορηγήσεων

- 32 Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση αποπληρωμής λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (βλ. ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*). Η αποπληρωμή επιχορήγησης που αφορά έσοδα συμψηφίζεται πρώτα με το αναπόσβεστο αναβαλλόμενο πιστωτικό υπόλοιπο που έχει αναγνωρισθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Στο μέτρο που η αποπληρωμή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο ή σε περίπτωση που δεν υπάρχει υπόλοιπο, η αποπληρωμή αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα. Η αποπληρωμή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται με αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή με μείωση του υπολοίπου των αναβαλλόμενων εσόδων κατά το ποσό που αποπληρώνεται. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της ως άνω αποπληρωμής θα είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.
- 33 Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα αποπληρωμής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

- 34 Από τον ορισμό της παραγράφου 3 για τις κρατικές επιχορηγήσεις εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης που δεν επιδέχονται εύλογα αποτίμηση, καθώς και συναλλαγές με το κράτος για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας.
- 35 Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν επιδέχεται εύλογα αποτίμηση αποτελούν οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνει διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της οικονομικής οντότητας βασίζεται σε πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι μπορεί να μην αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την οικονομική οντότητα, κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.
- 36 Η σημασία του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, της έκτασης και της διάρκειας της υποστήριξης, ώστε να μην είναι παραπλανητικές οι οικονομικές καταστάσεις.
- 37 [Απαλείφθηκε]
- 38 Στο παρόν πρότυπο, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομών με τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και την παροχή βελτιωμένων εγκαταστάσεων, όπως τα έργα άρδευσης και τα δίκτυα ύδρευσης, που είναι διαθέσιμα σε διαρκή βάση αορίστου χρόνου προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**39 Γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:**

α) η ακολουθούμενη λογιστική πολιτική για τις κρατικές επιχορηγήσεις, συμπεριλαμβανομένων των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις·

β) η φύση και η έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μια ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης από τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει ωφεληθεί άμεσα και

γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη η οποία έχει αναγνωρισθεί.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

40 Η οικονομική οντότητα, κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του προτύπου:

α) συμμορφώνεται, όπου συντρέχει περίπτωση, με τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις και

β) είτε

i) προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της στην αλλαγή της λογιστικής μεθόδου σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 είτε

ii) εφαρμόζει τις λογιστικές διατάξεις του προτύπου μόνο στις επιχορηγήσεις ή στο μέρος των επιχορηγήσεων που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση αποπληρωμής τους δημιουργείται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 41 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1984 και εξής.
- 42 Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Προστέθηκε επίσης η παράγραφος 29Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- 43 Με το έγγραφο Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008 διαγράφηκε η παράγραφος 37 και προστέθηκε η παράγραφος 10Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει μελλοντικά αυτές τις τροποποιήσεις σε κρατικά δάνεια που έχουν ληφθεί σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 44 [διαγράφηκε]
- 45 Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας της παραγράφου 3. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- 46 Με το έγγραφο Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 29 και διαγράφηκε η παράγραφος 29Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.
- 47 [διαγράφηκε]
- 48 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 10Α και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 44 και 47. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21

Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται ⁽¹⁾:
 - α) κατά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών και των υπολοίπων σε συνάλλαγμα, εξαιρουμένων των συναλλαγών σε παράγωγα και των υπολοίπων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα·
 - β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας μέσω ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης· και
 - γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.
- 4 Το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα συναλλάγματος και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Ωστόσο, τα παράγωγα συναλλάγματος που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 (π.χ. ορισμένα παράγωγα συναλλάγματος που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Επιπροσθέτως, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα μετατρέπει ποσά που σχετίζονται με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης.
- 5 Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης στοιχείων σε συνάλλαγμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το ΔΠΧΑ 9 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης.
- 6 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται ως σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Το παρόν πρότυπο καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές.
- 7 Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται στην παρουσίαση σε κατάσταση ταμειακών ροών των ταμειακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή στη μετατροπή των ταμειακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό (βλ. ΔΛΠ 7 Κατάσταση των ταμειακών ροών).

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ισοτιμία κλεισίματος είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς.

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

⁽¹⁾ Βλέπε επίσης ΜΕΔ-7: Εισαγωγή του ευρώ.

Συναλλαγματική ισοτιμία είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

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

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

Εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρεία, ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή υποκατάστημα αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, οι δραστηριότητες των οποίων βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική ή σε νόμισμα διαφορετικό εκείνου της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας.

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

Όμιλος είναι μια μητρική εταιρεία και όλες οι θυγατρικές της.

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

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

Νόμισμα παρουσίασης είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.

Ανάλυση των ορισμών

Νόμισμα Λειτουργίας

- 9 Το κύριο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα συνήθως είναι εκείνο στο οποίο δημιουργεί και αναλύει μετρητά κατά κύριο λόγο. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τους ακόλουθους παράγοντες προκειμένου να καθορίσει το νόμισμα λειτουργίας της:

α) το νόμισμα:

- i) που κατά κύριο λόγο επηρεάζει τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών (συνήθως θα πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται οι τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών της)· και
- ii) της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν κατά το πλείστον τις τιμές πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών της·

β) το νόμισμα που κατά κύριο λόγο επηρεάζει την εργασία, τα υλικά και τα άλλα είδη κόστους που συνδέονται με την παροχή αγαθών και υπηρεσιών (συνήθως πρόκειται για το νόμισμα στο οποίο εκφράζονται και διακανονίζονται τέτοια είδη κόστους).

- 10 Οι ακόλουθοι παράγοντες επίσης δύνανται να παρέχουν μια ένδειξη του νομίσματος λειτουργίας της οικονομικής οντότητας:

α) το νόμισμα στο οποίο αντλούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (για παράδειγμα, η έκδοση χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων)·

β) το νόμισμα στο οποίο συνήθως τηρούνται οι εισπράξεις από τις λειτουργικές δραστηριότητες.

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

Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό

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

Χρηματικά στοιχεία

- 16 Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης (ή η δέσμευση παράδοσης) σταθερού ή προσδιορισμένου 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 ίδιων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας ή μεταβλητής ποσότητας περιουσιακών στοιχείων στο οποίο η εύλογη αξία που θα ληφθεί (ή θα παραδοθεί) ισούται με σταθερό ή προσδιορισμένο αριθμό νομισματικών μονάδων αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Αντιθέτως, το βασικό χαρακτηριστικό ενός μη χρηματικού στοιχείου είναι η απουσία δικαιώματος λήψης (ή υποχρέωσης παράδοσης) σταθερού ή προσδιορισμένου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων: ποσά που προπληρώνονται για αγαθά και υπηρεσίες, υπεραξία, άυλα περιουσιακά στοιχεία, αποθέματα, ενσώματα πάγια, περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης, και προβλέψεις που πρόκειται να διακανονιστούν με την παράδοση μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΠΟΥ ΟΡΙΖΕΙ ΤΟ ΠΑΡΟΝ ΠΡΟΤΥΠΟ

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

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Αρχική αναγνώριση

- 20 Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις που προκύπτουν όταν μια οικονομική οντότητα:
- α) αγοράζει ή πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα·
 - β) λαμβάνει ή παρέχει χρηματοδοτήσεις, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα· ή
 - γ) αποκτά ή διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει και διακανονίζει υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο.
- 21 Μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα καταγράφεται, κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

- 22 Η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋποθέσεις αναγνώρισης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Για πρακτικούς λόγους, συχνά χρησιμοποιείται μια τιμή που πλησιάζει την πραγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, για παράδειγμα, ένας μέσος όρος εβδομάδας ή μηνός μπορεί να χρησιμοποιείται για όλες τις συναλλαγές σε κάθε ξένο νόμισμα, που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

Παρουσίαση κατά τις λήξεις μεταγενέστερων περιόδων αναφοράς

- 23 Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:
- α) τα χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος·
 - β) τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρώνται βάσει του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής· και
 - γ) τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται βάσει των συναλλαγματικών ισοτιμιών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία επιμέτρησης της εύλογης αξίας.
- 24 Η λογιστική αξία ενός στοιχείου προσδιορίζεται σε συνδυασμό με άλλα σχετικά πρότυπα. Για παράδειγμα, διαφορετικές κατηγορίες ενσώματων παγίων μπορούν να επιμετρώνται βάσει της εύλογης αξίας ή του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια. Ανεξάρτητα αν η λογιστική αξία προσδιορίζεται με βάση το ιστορικό κόστος ή την εύλογη αξία, εάν το ποσό καθορίζεται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπεται εν συνεχεία στο νόμισμα λειτουργίας σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.
- 25 Η λογιστική αξία κάποιων στοιχείων προσδιορίζεται μέσω της σύγκρισης δύο ή περισσότερων ποσών. Για παράδειγμα, η λογιστική αξία των αποθεμάτων είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 2 Αποθέματα. Ομοίως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο έχει διαπιστωθεί ένδειξη απομείωσης είναι η χαμηλότερη μεταξύ της λογιστικής αξίας του πριν από την εξέταση για πιθανές ζημιές απομείωσης και του ανακτήσιμου ποσού. Όταν τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μη χρηματικό και επιμετράται σε ξένο νόμισμα, η λογιστική αξία προσδιορίζεται με τη σύγκριση:
- α) του κόστους ή της λογιστικής αξίας, όπως αρμόζει, μετατρεπόμενη στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας στην οποία προσδιορίστηκε το ποσό (ήτοι την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής για στοιχείο που επιμετράται με βάσει το ιστορικό κόστος)· και
 - β) της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας ή του ανακτήσιμου ποσού, κατά περίπτωση, μετατρεπόμενων στη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας που προσδιορίστηκε η συγκεκριμένη αξία (ήτοι την ισοτιμία κλεισίματος στο τέλος της περιόδου αναφοράς).
- Το αποτέλεσμα της σύγκρισης αυτής μπορεί να είναι η αναγνώριση ζημίας απομείωσης στο νόμισμα λειτουργίας που δεν έχει αναγνωριστεί στο ξένο νόμισμα και το αντίστροφο.
- 26 Όταν είναι διαθέσιμες αρκετές συναλλαγματικές ισοτιμίες, η ισοτιμία που χρησιμοποιείται είναι εκείνη βάσει της οποίας οι απεικονιζόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές ή το υπόλοιπο θα είχαν διακανονιστεί εάν οι εν λόγω ταμειακές ροές είχαν συμβεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Αν προσωρινά δεν διατίθεται συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ δύο νομισμάτων, η τιμή που χρησιμοποιείται είναι η πρώτη μεταγενέστερη τιμή στην οποία μπορούσαν να γίνουν ανταλλαγές.

Αναγνώριση συναλλαγματικών διαφορών

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

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

- 34 Όταν μια οικονομική οντότητα τηρεί τα λογιστικά βιβλία ή στοιχεία της σε νόμισμα εκτός του νομίσματος λειτουργίας της, κατά την κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων όλα τα ποσά μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας, σύμφωνα με τις παραγράφους 20-26. Έτσι αναπαράγονται τα ίδια ποσά στο νόμισμα λειτουργίας όπως θα συνέβαινε αν τα στοιχεία είχαν αναγνωρισθεί εξαρχής στο νόμισμα λειτουργίας. Για παράδειγμα, τα χρηματικά στοιχεία μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος και τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρώνται με βάση το ιστορικό κόστος μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής που είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώρισή τους.

Μεταβολή του νομίσματος λειτουργίας

- 35 Εάν υπάρξει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις διαδικασίες μετατροπής που εφαρμόζονται στο νέο νόμισμα λειτουργίας μελλοντικά από την ημερομηνία της μεταβολής.
- 36 Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο 13, το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθορισθεί, το νόμισμα λειτουργίας μπορεί να μεταβληθεί μόνον αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μια μεταβολή του νομίσματος που επηρεάζει κατά κύριο λόγο τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας της οικονομικής οντότητας.
- 37 Η επίδραση μιας μεταβολής στο νόμισμα λειτουργίας λογιστικοποιείται μελλοντικά. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα μετατρέπει όλα τα στοιχεία στο νέο νόμισμα λειτουργίας χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της αλλαγής. Τα προκύπτοντα ποσά της μετατροπής για τα μη χρηματικά στοιχεία θεωρούνται το ιστορικό κόστος τους. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και παλαιότερα αναγνωρίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 32 και την παράγραφο 39 στοιχείο γ) δεν ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης.

ΧΡΗΣΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Μετατροπή στο νόμισμα παρουσίασης

- 38 Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε οποιοδήποτε νόμισμα (ή νομίσματα). Εάν το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, μετατρέπει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση στο νόμισμα παρουσίασης. Για παράδειγμα, όταν σε έναν όμιλο περιλαμβάνονται μεμονωμένες οικονομικές οντότητες με διαφορετικά νομίσματα λειτουργίας, τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση κάθε οικονομικής οντότητας εκφράζονται σε κοινό νόμισμα ώστε να είναι δυνατή η παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- 39 Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μετατρέπονται σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης σύμφωνα με τις ακόλουθες διαδικασίες:

α) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για κάθε κατάσταση οικονομικής θέσης που παρουσιάζεται (συμπεριλαμβανομένων των συγκρίσιμων κονδυλίων) μετατρέπονται με τις ισοτιμίες κλεισίματος κατά την ημερομηνία της εκάστοτε κατάστασης οικονομικής θέσης·

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

γ) κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

- 40 Για τη μετατροπή στοιχείων των εσόδων και των εξόδων χρησιμοποιείται συχνά, για πρακτικούς λόγους, μια τιμή που πλησιάζει τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών, για παράδειγμα μια μέση ισοτιμία της περιόδου. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

41 Οι συναλλαγματικές διαφορές που αναφέρονται στην παράγραφο 39 στοιχείο γ) προκύπτουν από:

- α) τη μετατροπή των εσόδων και εξόδων με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες των ημερομηνιών των συναλλαγών, και των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με την ισοτιμία κλεισίματος·
- β) τη μετατροπή των υπολοίπων έναρξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων με ισοτιμία κλεισίματος που διαφέρει από την προηγούμενη ισοτιμία κλεισίματος.

Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα επειδή οι μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών έχουν ελάχιστη ή καμία άμεση επίδραση στις τρέχουσες και τις μελλοντικές ταμειακές ροές από τις δραστηριότητες της οντότητας. Το σωρευμένο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών παρουσιάζεται σε χωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Όταν οι συναλλαγματικές διαφορές σχετίζονται με εκμετάλλευση στο εξωτερικό που ενοποιείται, χωρίς όμως να κατέχεται στο σύνολό της, οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή και αναλογούν σε συμμετοχές που δεν ασκούν έλεγχο, επιμερίζονται στις εν λόγω συμμετοχές και αναγνωρίζονται ως μέρος αυτών στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης.

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

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

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

Μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

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

- 45 Η ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό με αυτά της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας ακολουθεί τις κανονικές διαδικασίες ενοποίησης, όπως την απάλειψη των ενδοομιλικών υπολοίπων και των ενδοομιλικών συναλλαγών μιας θυγατρικής (βλ. ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*). Ωστόσο, ενδοεταιρικό χρηματικό περιουσιακό στοιχείο (ή υποχρέωση), είτε είναι βραχυπρόθεσμο είτε είναι μακροπρόθεσμο, δεν μπορεί να συμψηφιστεί έναντι της σχετικής ενδοεταιρικής υποχρέωσης (ή του περιουσιακού στοιχείου), χωρίς να εμφανίζονται τα αποτελέσματα των νομισματικών διακυμάνσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει γιατί το χρηματικό στοιχείο αντιπροσωπεύει μια δέσμευση να μετατραπεί ένα νόμισμα σε ένα άλλο και εκθέτει την αναφέρουσα οντότητα σε κέρδος ή ζημία από συναλλαγματικές διακυμάνσεις. Κατά συνέπεια, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, μια τέτοια συναλλαγματική διαφορά αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή, εάν προκύπτει από τις συνθήκες που περιγράφονται στην παράγραφο 32, αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύεται ως χωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι τη διάθεση της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.
- 46 Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό φέρουν διαφορετική ημερομηνία από εκείνη της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, συχνά η εκμετάλλευση στο εξωτερικό συντάσσει επιπρόσθετες καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας. Όταν δεν συμβαίνει αυτό, το ΔΠΧΑ 10 επιτρέπει τη χρήση διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς, εφόσον η διαφορά δεν είναι μεγαλύτερη των τριών μηνών και γίνονται προσαρμογές για τις επιδράσεις οποιωνδήποτε σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των δύο ημερομηνιών. Σε τέτοια περίπτωση, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται στη συναλλαγματική ισοτιμία που ισχύει στο τέλος της περιόδου αναφοράς της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Γίνονται προσαρμογές για σημαντικές μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10. Η ίδια προσέγγιση ακολουθείται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).
- 47 Κάθε υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και οποιεσδήποτε προσαρμογές εύλογης αξίας στη λογιστική αξία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων προκύπτουν κατά την απόκτηση της εν λόγω εκμετάλλευσης, αντιμετωπίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, εκφράζονται στο νόμισμα λειτουργίας της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και 42.

Διάθεση ή μερική διάθεση εκμετάλλευσης εξωτερικού

- 48 Κατά τη διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το σωρευμένο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που σχετίζονται με την εν λόγω εκμετάλλευση, έχουν αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα και έχουν σωρευτεί σε χωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από ανακατάταξη) όταν αναγνωριστεί το κέρδος ή η ζημία από αυτή τη διάθεση (βλ. ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)).
- 48Α Πέραν από τη διάθεση ολόκληρης της συμμετοχής μιας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, οι ακόλουθες περιπτώσεις μερικής διάθεσης λογιστικοποιούνται ως διαθέσεις:
- α) όταν η μερική διάθεση συνεπάγεται την απώλεια του ελέγχου θυγατρικής που περιλαμβάνει εκμετάλλευση στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από το αν η οικονομική οντότητα διατηρεί μη ελέγχουσα συμμετοχή στην πρώην θυγατρική της μετά τη μερική διάθεση· και
- β) όταν η παρακρατηθείσα συμμετοχή μετά τη μερική διάθεση συμμετοχής σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή μερική διάθεση συμμετοχής σε συγγενή εταιρεία που περιλαμβάνει εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που περιλαμβάνει μια εκμετάλλευση στο εξωτερικό.

- 48B Κατά τη διάθεση θυγατρικής που περιλαμβάνει εκμετάλλευση στο εξωτερικό, το σωρευμένο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αφορούν την εν λόγω εκμετάλλευση και έχουν λογιστεί στις μη ελέγχουσες συμμετοχές παύει να αναγνωρίζεται, αλλά δεν ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα.
- 48Γ Κατά τη μερική διάθεση θυγατρικής που περιλαμβάνει εκμετάλλευση στο εξωτερικό, η οικονομική οντότητα επαναλογίζει το αναλογικό μερίδιο από το σωρευτικό ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα στις μη ελέγχουσες συμμετοχές στην εν λόγω εκμετάλλευση. Σε οποιαδήποτε άλλη μερική διάθεση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει στα αποτελέσματα μόνο το αναλογικό μερίδιο από το σωρευτικό ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.
- 48Δ Μερική διάθεση της συμμετοχής μιας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι οποιαδήποτε μείωση της συμμετοχής ιδιοκτησίας μιας οικονομικής οντότητας σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, εκτός από τις μειώσεις της παραγράφου 48Α, που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως διαθέσεις.
- 49 Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέσει ή να διαθέσει μερικώς τη συμμετοχή της σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό μέσω πώλησης, ρευστοποίησης, αποπληρωμής του μετοχικού κεφαλαίου ή εγκατάλειψης ολόκληρης ή μέρους της εν λόγω οικονομικής οντότητας. Η υποτίμηση της λογιστικής αξίας μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, είτε λόγω των δικών της ζημιών είτε λόγω απομείωσης που αναγνωρίστηκε από τον επενδυτή, δεν συνιστά μερική διάθεση. Συνεπώς, κανένα μέρος των συναλλαγματικών κερδών ή ζημιών που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα κατά τον χρόνο της υποτίμησης.

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

- 51 Στις παραγράφους 53 και 55-57 οι αναφορές στο «νόμισμα λειτουργίας» ισχύουν για το νόμισμα λειτουργίας της μητρικής εταιρείας, όταν πρόκειται για όμιλο.
- 52 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, πλην των διαφορών που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· και
- β) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύονται σε χωριστό συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- 53 Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό, όπως και το νόμισμα λειτουργίας, καθώς και ο λόγος για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.
- 54 Όταν υπάρχει αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας είτε της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας είτε μιας σημαντικής εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, το γεγονός αυτό, καθώς και ο λόγος της μεταβολής του νομίσματος λειτουργίας, γνωστοποιούνται.

- 55 **Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της σε νόμισμα που διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας της, χαρακτηρίζει τις οικονομικές καταστάσεις ως σύμμορφες με τα ΔΠΧΑ μόνον εφόσον πληρούν όλες τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου μετατροπής που καθορίζεται στις παραγράφους 39 και 42.**
- 56 Ενίοτε, οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις ή άλλες οικονομικές πληροφορίες σε νόμισμα που δεν είναι το νόμισμα λειτουργίας τους χωρίς να πληρούν τις απαιτήσεις της παραγράφου 55. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να μετατρέψει μόνον επιλεγμένα στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σε άλλο νόμισμα. Η μια οντότητα της οποίας το νόμισμα λειτουργίας δεν είναι το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας μπορεί να μετατρέψει τις οικονομικές της καταστάσεις σε άλλο νόμισμα μετατρέποντας όλα τα κονδύλια με την πιο πρόσφατη ισοτιμία κλεισίματος. Τέτοιες μετατροπές δεν είναι σύμμορφες προς τα ΔΠΧΑ και απαιτούνται οι γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στην παράγραφο 57.
- 57 **Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις ή άλλες οικονομικές πληροφορίες σε νόμισμα που διαφέρει είτε από το νόμισμα λειτουργίας της είτε από το νόμισμα παρουσίασης και δεν πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 55:**
- α) **διευκρινίζει με σαφήνεια ότι η πληροφόρηση είναι συμπληρωματική ώστε να τη διακρίνει από την πληροφόρηση που συντάχθηκε σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ·**
 - β) **γνωστοποιεί το νόμισμα στο οποίο απεικονίζεται η συμπληρωματική πληροφόρηση· και**
 - γ) **γνωστοποιεί το νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας και τη μέθοδο μετατροπής που εφαρμόστηκε για να προσδιοριστούν οι συμπληρωματικές πληροφορίες.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 58 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 58Α Με το έγγραφο *Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό* (Τροποποίηση του ΔΛΠ 21), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2005, προστέθηκε η παράγραφος 15Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος 33. Οι οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.
- 59 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 47 μελλοντικά σε όλες τις αποκτήσεις που πραγματοποιούνται μετά την έναρξη της περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς κατά την οποία εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο. Η αναδρομική εφαρμογή της παραγράφου 47 σε προγενέστερες αποκτήσεις επιτρέπεται. Για απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που αντιμετωπίζεται μελλοντικά αλλά η οποία έγινε πριν από την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής του παρόντος προτύπου, η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τα προηγούμενα έτη και συνεπώς, μπορεί, όταν αρμόζει, να αντιμετωπίζει τις προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία που προκύπτουν από την απόκτηση αυτή ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας αντί της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, είτε είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της απόκτησης.
- 60 Όποια άλλη μεταβολή προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος προτύπου αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

- 60Α Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 και 52. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- 60Β Με το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) προστέθηκαν οι παράγραφοι 48Α-48Δ και τροποποιήθηκε η παράγραφος 49. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 60Γ [Απαλείφθηκε]
- 60Δ Η παράγραφος 60Β τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.
- 60Ε [Απαλείφθηκε]
- 60ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 3 στοιχείο β), καθώς και οι παράγραφοι 8, 11, 18, 19, 33, 44-46 και 48Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10 και του ΔΠΧΑ 11.
- 60Ζ Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε ο ορισμός της εύλογης αξίας στην παράγραφο 8 και τροποποιήθηκε η παράγραφος 23. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.
- 60Η Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 39. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.
- 60Θ [Απαλείφθηκε]
- 60Ι Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 4, 5, 27 και 52 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 60Γ, 60Ε και 60Θ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.
- 60ΙΑ Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 16. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ
- 61 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος* (που αναθεωρήθηκε το 1993).
- 62 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διεργητικές:
- α) ΜΕΔ-11: *Συναλλαγματικές διαφορές — Κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος*.
- β) ΜΕΔ-19 *Τηρούμενο νόμισμα — Αποτίμηση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 21 και 29* και
- γ) ΜΕΔ-30 *Τηρούμενο νόμισμα — Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης*.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23

Κόστος δανεισμού

ΒΑΣΙΚΗ ΑΡΧΗ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού.
- 3 Το πρότυπο δεν ρυθμίζει το πραγματικό ή το τεκμαρτό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν κατατάσσεται στις υποχρεώσεις.
- 4 Οι οικονομικές οντότητες δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν το πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή:
- α) ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το οποίο επιμετράται στην εύλογη αξία, για παράδειγμα ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία· ή
- β) αποθεμάτων που παράγονται ή κατασκευάζονται σε μεγάλες ποσότητες και σε επαναλαμβανόμενη βάση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

- 6 Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:
- α) τα έξοδα για τόκους που υπολογίζονται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 9.
- β) [διαγράφηκε]
- γ) [διαγράφηκε]
- δ) τόκους για υποχρεώσεις από μισθώσεις που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις και
- ε) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, στο μέτρο που αυτές θεωρούνται συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων.
- 7 Αναλόγως των συνθηκών, οποιοδήποτε από τα ακόλουθα μπορεί να θεωρείται περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις:
- α) αποθέματα,
- β) βιομηχανικές εγκαταστάσεις,

- γ) εγκαταστάσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας,
- δ) άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- ε) επενδύσεις σε ακίνητα,
- στ) καρποφόρα φυτά.

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

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

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

Κόστος δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί

- 10 Κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις είναι το κόστος δανεισμού που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί αν δεν είχε γίνει η δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Όταν η οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια ειδικώς για τον σκοπό της απόκτησης κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με αυτό το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.
- 11 Μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένων δανείων και κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, καθώς και να προσδιοριστούν τα δάνεια που θα μπορούσαν διαφορετικά να είχαν αποφευχθεί. Αυτή η δυσκολία ανακύπτει π.χ. όταν η χρηματοδοτική δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας συντονίζεται από κεντρική υπηρεσία. Δυσκολίες επίσης ανακύπτουν όταν ένας όμιλος χρησιμοποιεί μια σειρά από χρεωστικούς τίτλους για να δανειστεί κεφάλαια με διαφορετικά επιτόκια και δανείζει αυτά τα κεφάλαια με διάφορους τρόπους σε άλλες οικονομικές οντότητες του ομίλου. Άλλες περιπλοκές ανακύπτουν από τη χρήση δανείων σε ξένα νομίσματα ή συνδεδεμένων με ξένα νομίσματα, όταν ο όμιλος λειτουργεί σε οικονομίες με υψηλό ποσοστό πληθωρισμού, καθώς και από τις διακυμάνσεις των συναλλαγματικών ισοτιμιών. Ως αποτέλεσμα, ο ποσοτικός προσδιορισμός του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις είναι δύσκολος και απαιτείται ορθή κρίση.
- 12 Στον βαθμό που η οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια ειδικά για τον σκοπό της απόκτησης περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση προσδιορίζεται ως το πραγματικό κόστος που αναλήφθηκε στην περίοδο για το δανεισμό αυτό, μειωμένο κατά τυχόν έσοδα από την προσωρινή τοποθέτηση αυτών των δανείων.**
- 13 Οι διαδικασίες χρηματοδότησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις μπορεί να συνεπάγονται για την οικονομική οντότητα τη λήψη δανειακών κεφαλαίων και τη δημιουργία σχετικού κόστους δανεισμού, πριν τα κεφάλαια αυτά χρησιμοποιηθούν, εν όλω ή εν μέρει, ως επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα κεφάλαια διατηρούνται πολλές φορές σε προσωρινή τοποθέτηση, μέχρι να δαπανηθούν για αυτό το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, κάθε έσοδο το οποίο αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων αφαιρείται από το κόστος δανεισμού που αναλήφθηκε.

- 14 Στον βαθμό που η οικονομική οντότητα δανείζεται κεφάλαια που προέρχονται από γενικό δανεισμό και τα χρησιμοποιεί για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το ποσό του κόστους δανεισμού που μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί, εφαρμόζοντας επιτόκιο κεφαλαιοποίησης στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμισμένος μέσος όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με όλα τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τον υπολογισμό αυτόν το κόστος δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια που αφορούν ειδικά την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, μέχρις ότου περατωθούν ουσιαστικά όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιεί η οικονομική οντότητα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιούμενου, κατά την ίδια περίοδο, κόστους δανεισμού.
- 15 Σε κάποιες περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του σταθμισμένου μέσου όρου του κόστους δανεισμού, είναι σκόπιμο να συμπεριλαμβάνονται όλα τα δάνεια της μητρικής εταιρίας και των θυγατρικών της. Σε άλλες περιπτώσεις, είναι προτιμότερο να χρησιμοποιείται ένα μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού για κάθε θυγατρική, με βάση τον δικό της και μόνο δανεισμό.

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

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

Έναρξη κεφαλαιοποίησης

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

α) πραγματοποιεί επενδυτικές δαπάνες για το περιουσιακό στοιχείο,

β) επιβαρύνεται με κόστος δανεισμού και

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

- 18 Οι επενδυτικές δαπάνες για περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις, περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που είχαν σαν αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταβίβαση άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη έντοκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε τμηματική εισπραξή ή επιχορήγηση σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο (βλ. ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης). Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της περιόδου.
- 19 Οι αναγκαίες δραστηριότητες ώστε να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του δεν περιορίζονται μόνο στην υλική κατασκευή του. Περιλαμβάνουν τεχνικές και διοικητικές εργασίες πριν από την έναρξη της υλικής κατασκευής, όπως οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη λήψη αδειών πριν από την έναρξη της υλικής κατασκευής. Ωστόσο, στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες δεν αφορούν παραγωγή ή ανάπτυξη που μεταβάλλει την κατάσταση του κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε ενώ ένα γήπεδο βρίσκεται υπό διαμόρφωση, κεφαλαιοποιείται κατά την περίοδο στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε ενώ το γήπεδο που αγοράσθηκε για οικοδομικούς σκοπούς παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληροί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

Αναστολή κεφαλαιοποίησης

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

Παύση κεφαλαιοποίησης

- 22** Η οικονομική οντότητα παύει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού όταν ουσιαστικά έχουν περατωθεί όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.
- 23 Το περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν είναι πλήρης η υλική κατασκευή του, έστω και αν ακόμη μπορεί να συνεχίζονται οι συνήθεις εργασίες διοικητικής φύσης. Αν το μόνο που απομένει είναι μικροαλλαγές, όπως η διακόσμηση ενός ακινήτου σύμφωνα με τις προδιαγραφές του αγοραστή ή χρήστη, αυτό δείχνει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες έχουν ολοκληρωθεί.
- 24** Όταν η οικονομική οντότητα ολοκληρώνει τμηματικά την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις και κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα άλλα τμήματα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει όταν έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.
- 25 Ένα επιχειρηματικό συγκρότημα αποτελούμενο από αρκετά κτίσματα, καθένα από τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς, συνιστά παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, του οποίου κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται στα άλλα τμήματα. Παράδειγμα ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις το οποίο χρειάζεται να ολοκληρωθεί πλήρως πριν τη χρησιμοποίηση οποιουδήποτε τμήματός του, είναι ένα βιομηχανικό συγκρότημα που προϋποθέτει διάφορες διεργασίες, οι οποίες διεξάγονται διαδοχικά στα διάφορα τμήματά του, μέσα στον ίδιο εργοταξιακό χώρο, όπως μια χαλυβουργία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 26** Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την περίοδο και
- β) το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι κατάλληλο για κεφαλαιοποίηση.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 27** Όταν η εφαρμογή του παρόντος προτύπου συνιστά μεταβολή της λογιστικής πολιτικής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις, των οποίων η ημερομηνία έναρξης κεφαλαιοποίησης συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας έναρξης ισχύος.

28 Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να ορίζει ως ημερομηνία εφαρμογής οποιαδήποτε ημερομηνία πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος και να εφαρμόζει το πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις, των οποίων η ημερομηνία έναρξης κεφαλαιοποίησης συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας εκείνης.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

29 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

29A Με το έγγραφο *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008 τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση σε προγενέστερη λογιστική περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

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

29Γ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

29Δ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 14 και προστέθηκε η παράγραφος 28A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις σε προγενέστερες περιόδους, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 23 (ΠΟΥ ΑΝΑΘΕΩΡΗΘΗΚΕ ΤΟ 1993)

30 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού* που αναθεωρήθηκε το 1993.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24

Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας περιέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να εφιστούν την προσοχή στο ενδεχόμενο η οικονομική θέση και τα αποτελέσματά της να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από συναλλαγές και ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων τυχόν δεσμεύσεων, με αυτά τα συνδεδεμένα μέρη.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται:

α) στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών·

β) στον προσδιορισμό των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων τυχόν δεσμεύσεων, μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων μερών της·

γ) στον προσδιορισμό των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων α) και β) ανωτέρω και

δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

- 3 Το παρόν πρότυπο απαιτεί τη γνωστοποίηση των σχέσεων συνδεδεμένων μερών, των συναλλαγών και των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, στις ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής ή επενδυτών που ασκούν από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε εκδότρια, οι οποίες παρουσιάζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή το ΔΛΠ 27 Ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται επίσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις.
- 4 Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες οικονομικές οντότητες του ομίλου γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας. Οι εντός του ίδιου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, με εξαίρεση τις συναλλαγές μεταξύ εταιρείας επενδύσεων και των θυγατρικών της που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

- 5 Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών αποτελούν σύνθηρες εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα. Για παράδειγμα, οι οικονομικές οντότητες συχνά διεξάγουν μέρος των δραστηριοτήτων τους μέσω θυγατρικών, κοινοπραξιών και συγγενών επιχειρήσεων. Υπό αυτές τις συνθήκες, η ικανότητα της οικονομικής οντότητας να επηρεάζει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές της εκδότριας εταιρείας εξασφαλίζεται μέσω του ελέγχου, του από κοινού ελέγχου ή της άσκησης σημαντικής επιρροής.
- 6 Η σχέση μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να προβούν σε συναλλαγές στις οποίες δεν θα προέβαιναν μη συνδεδεμένα μέρη. Για παράδειγμα, η οντότητα η οποία πωλεί αγαθά στη μητρική της εταιρεία στο κόστος μπορεί να μην πωλεί σε άλλους πελάτες με τέτοιους όρους. Επίσης, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να μην πραγματοποιούνται με τα ίδια ποσά όπως μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών.
- 7 Τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση της οντότητας μπορεί να επηρεάζονται από τη σχέση με συνδεδεμένο μέρος, ακόμη και αν δεν υπάρχουν συναλλαγές με αυτό. Η ύπαρξη και μόνο της σχέσης μπορεί να είναι αρκετή ώστε να επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ της οικονομικής οντότητας και άλλων μερών. Για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να τερματίσει τις σχέσεις με έναν εμπορικό εταίρο λόγω της απόκτησης από τη μητρική εταιρεία αδελφής θυγατρικής που διεξάγει τις ίδιες δραστηριότητες με τον πρώην εμπορικό εταίρο. Επίσης, ένα συνδεδεμένο μέρος μπορεί να απέχει από κάποια ενέργεια λόγω της σημαντικής επιρροής ενός άλλου μέρους· για παράδειγμα, μια θυγατρική μπορεί να λάβει οδηγίες από τη μητρική της εταιρεία να μην ασχολείται με την έρευνα και ανάπτυξη.

- 8 Για τους λόγους αυτούς, η γνώση των συναλλαγών, των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, και των σχέσεων της οικονομικής οντότητας με συνδεδεμένα μέρη μπορεί να επηρεάσει τις αξιολογήσεις των δραστηριοτήτων της από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων και των ευκαιριών που αντιμετωπίζει η οικονομική οντότητα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Συνδεδεμένο μέρος: πρόσωπο ή οντότητα που συνδέεται με την οντότητα η οποία καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις (στο παρόν πρότυπο, «αναφέρουσα οντότητα»).

- α) Ένα πρόσωπο, ή μέλος του στενού οικογενειακού του περιβάλλοντος, συνδέεται με αναφέρουσα οντότητα εάν το εν λόγω πρόσωπο:

i) ασκεί έλεγχο ή από κοινού έλεγχο στην αναφέρουσα οντότητα·

ii) έχει σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα ή

iii) κατέχει καίρια διοικητική θέση στην αναφέρουσα οντότητα ή σε μητρική της αναφέρουσας οντότητας.

- β) Η οντότητα συνδέεται με αναφέρουσα οντότητα εφόσον συντρέχει οποιαδήποτε από τις κατωτέρω προϋποθέσεις:

i) Η οντότητα και η αναφέρουσα οντότητα ανήκουν στον ίδιο όμιλο (που σημαίνει ότι οι μητρικές, θυγατρικές και αδελφές θυγατρικές συνδέονται μεταξύ τους).

ii) Η μία οντότητα είναι συγγενής ή κοινή επιχείρηση της άλλης οντότητας (ή συγγενής ή κοινή επιχείρηση μέλους ομίλου στον οποίον ανήκει ή άλλη οντότητα).

iii) Αμφότερες οι οντότητες είναι κοινές επιχειρήσεις του ίδιου τρίτου μέρους.

iv) Η μία οντότητα είναι κοινή επιχείρηση τρίτης οντότητας και η άλλη οντότητα είναι συγγενής με την τρίτη οντότητα.

v) Η οντότητα είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία για τους εργαζόμενους είτε της αναφέρουσας οντότητας είτε οντότητας που συνδέεται με την αναφέρουσα οντότητα. Εάν η αναφέρουσα οντότητα είναι η ίδια τέτοιου είδους πρόγραμμα, οι χρηματοδότες εργοδότες συνδέονται και αυτοί με την αναφέρουσα οντότητα.

vi) Η οντότητα ελέγχεται ή ελέγχεται από κοινού από πρόσωπο που εμπίπτει στο στοιχείο α).

vii) Ένα πρόσωπο που εμπίπτει στο στοιχείο α) σημείο i) έχει σημαντική επιρροή στην οντότητα ή κατέχει καίρια διοικητική θέση σε αυτήν (ή σε μητρική της).

viii) Η οντότητα, ή οιοδήποτε μέλος ομίλου του οποίου αποτελεί μέρος, παρέχει υπηρεσίες κύριων διοικητικών στελεχών στην αναφέρουσα οντότητα ή στη μητρική της αναφέρουσας οντότητας.

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών: μεταφορά πόρων, υπηρεσιών ή δεσμεύσεων μεταξύ αναφέρουσας οντότητας και συνδεδεμένου μέρους, ανεξάρτητα αν είναι επαχθής ή όχι.

Μέλη του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος του προσώπου: τα μέλη εκείνα της οικογένειας τα οποία μπορεί να επηρεάζουν ή να επηρεάζονται από το εν λόγω πρόσωπο στις σχέσεις τους με την οικονομική οντότητα και περιλαμβάνουν:

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

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

- α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών, συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους νυν εργαζόμενους·
- β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές εξόδου από την υπηρεσία, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία·
- γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως άδειες μακρόχρονης υπηρεσίας ή εκπαιδευτικής άδειας, παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέες εξ ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχές στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και ετεροχρονισμένες αμοιβές·
- δ) παροχές λήξης της υπηρεσίας και
- ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

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

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

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

Οι όροι «έλεγχος» και «εταιρεία επενδύσεων», «κοινός έλεγχος» και «σημαντική επιρροή» ορίζονται στο ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* και το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, αντίστοιχα*, και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ.

- 10 Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσης συνδεδεμένων μερών, δίνεται προσοχή στην ουσία της σχέσης και όχι μόνο στον νομικό τύπο.
- 11 Στο πλαίσιο του παρόντος προτύπου, τα ακόλουθα μέρη δεν είναι συνδεδεμένα:
- α) δύο οντότητες που απλώς έχουν κοινό ένα διευθυντή ή κάποιο άλλο από τα κύρια διοικητικά στελέχη ή ένα από τα κύρια διοικητικά στελέχη μιας οντότητας έχει σημαντική επιρροή στην άλλη οντότητα.
- β) δύο κοινοπρακτούντες επειδή απλώς έχουν κοινό έλεγχο σε μια κοινοπραξία.
- γ) i) χρηματοδότες,
- ii) εργατικά σωματεία,
- iii) επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και
- iv) υπηρεσίες και οργανισμοί του Δημοσίου που δεν ελέγχουν, δεν ασκούν από κοινού έλεγχο ή δεν ασκούν σημαντική επιρροή στην αναφερόμενη οντότητα,
- απλώς και μόνο λόγω των συνήθων συναλλαγών τους με την οντότητα (μολονότι μπορεί να είναι σε θέση να περιορίσουν την ελευθερία δράσης της οντότητας ή μπορεί να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων της).
- δ) ένας πελάτης, προμηθευτής, δικαιούχος, διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον η οντότητα διεξάγει σημαντικό όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών, λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξάρτησης και μόνο.
- 12 Στον ορισμό του συνδεδεμένου μέρους, στην έννοια της συγγενούς επιχείρησης περιλαμβάνονται οι θυγατρικές της συγγενούς και στην έννοια της κοινοπραξίας περιλαμβάνονται οι θυγατρικές της κοινοπραξίας. Κατά συνέπεια, για παράδειγμα, η θυγατρική συγγενούς επιχείρησης και ο επενδυτής που κατέχει σημαντική επιρροή στη συγγενή επιχείρηση συνδέονται μεταξύ τους.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Όλες οι οντότητες

- 13 **Οι σχέσεις μεταξύ μητρικής και των θυγατρικών της γνωστοποιούνται ανεξάρτητα από το εάν έχουν πραγματοποιηθεί συναλλαγές μεταξύ τους. Η οντότητα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής της εταιρείας και, αν διαφέρει, του μέρους που έχει τον τελικό έλεγχο. Αν ούτε η μητρική εταιρεία ούτε η τελική ελέγχουσα εταιρεία της οντότητας καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις διαθέσιμες στο κοινό, γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρείας που καταρτίζει τέτοιου είδους οικονομικές καταστάσεις.**
- 14 Προκειμένου να μπορούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίζουν άποψη σχετικά με τις επιδράσεις που έχουν οι σχέσεις των συνδεδεμένων μερών στην οντότητα, είναι σκόπιμο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη όταν υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών.
- 15 Η απαίτηση γνωστοποίησης σχέσεων συνδεδεμένων μερών ανάμεσα σε μητρική και τις θυγατρικές της είναι επιπρόσθετη στις απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27 και ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οικονομικές οντότητες*.

- 16 Η παράγραφος 13 αναφέρεται στην αμέσως ανώτερη μητρική εταιρεία. Πρόκειται για την μητρική εταιρεία του ομίλου που κατέχει την αμέσως ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρεία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- 17 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα κύρια διοικητικά στελέχη συνολικά, και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:
- α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους·
 - β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία·
 - γ) λοιπές μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους·
 - δ) παροχές τερματισμού της υπηρεσίας και
 - ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
- 17Α Εάν οικονομική οντότητα λαμβάνει υπηρεσίες κύριων διοικητικών στελεχών από άλλη οικονομική οντότητα (στο εξής: οντότητα διαχείρισης), η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της παραγράφου 17 για τις αποζημιώσεις που έχουν καταβληθεί ή είναι καταβλητέες από την οντότητα διαχείρισης στους υπαλλήλους ή τους διευθυντές της οντότητας διαχείρισης.
- 18 Εάν η οντότητα είχε συναλλαγές συνδεδεμένου μέρους κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης συνδεδεμένου μέρους καθώς και πληροφορίες για εκείνες τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπολοιπα, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, που απαιτούνται προκειμένου να κατανοήσουν οι χρήστες τη δυνητική επίπτωση της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης είναι επιπλέον εκείνων της παραγράφου 17. Οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα εξής:
- α) το ποσό των συναλλαγών·
 - β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων, και:
 - i) τους όρους και τις προϋποθέσεις τους, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα, και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός και
 - ii) λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή ελήφθησαν·
 - γ) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και
 - δ) το έξοδο που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με ανεπίδεκτες είσπραξης ή επισφαλείς οφειλές συνδεδεμένων μερών.
- 18Α Οι δαπάνες που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα για την παροχή υπηρεσιών κύριων διοικητικών στελεχών οι οποίες παρέχονται από χωριστή οντότητα διαχείρισης γνωστοποιούνται.
- 19 Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 18 γίνονται χωριστά για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:
- α) τη μητρική εταιρεία·
 - β) τις οικονομικές οντότητες που ελέγχουν από κοινού την οικονομική οντότητα ή ασκούν σημαντική επιρροή σε αυτήν·

- γ) τις θυγατρικές·
- δ) τις συγγενείς επιχειρήσεις·
- ε) τις κοινοπραξίες στις οποίες η οικονομική οντότητα είναι μέλος·
- στ) τα κύρια διοικητικά στελέχη της οντότητας ή της μητρικής της εταιρείας και
- ζ) τα άλλα συνδεδεμένα μέρη.
- 20 Η κατάταξη των πληρωτέων ή εισπρακτέων από συνδεδεμένα μέρη ποσών σε διαφορετικές κατηγορίες όπως απαιτείται από την παράγραφο 19 αποτελεί διεύρυνση της απαίτησης του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* για γνωστοποίηση των παρουσιαζόμενων πληροφοριών είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις. Η κατηγορίες έχουν επεκταθεί ώστε να παρέχουν μια διεξοδικότερη ανάλυση των υπολοίπων μεταξύ συνδεδεμένων μερών και να εφαρμόζονται στις μεταξύ τους συναλλαγές.
- 21 Ακολουθούν παραδείγματα συναλλαγών που γνωστοποιούνται αν έχουν γίνει με συνδεδεμένο μέρος:
- α) αγορές ή πωλήσεις αγαθών (ετοιμών ή μη)·
- β) αγορές ή πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων·
- γ) παροχή ή λήψη υπηρεσιών·
- δ) μισθώσεις·
- ε) μεταβίβαση έρευνας και ανάπτυξης·
- στ) μεταβιβάσεις βάσει συμβάσεων παραχώρησης δικαιωμάτων·
- ζ) μεταβιβάσεις βάσει συμφωνιών χρηματοδότησης (συμπεριλαμβανομένων δανείων και εισφορών κεφαλαίων τοις μετρητοίς ή σε είδος)·
- η) παροχή εγγυήσεων ή εξασφαλίσεων·
- θ) δεσμεύσεις για την εκτέλεση ορισμένων ενεργειών σε περίπτωση επέλευσης ή μη επέλευσης κάποιου γεγονότος στο μέλλον, συμπεριλαμβανομένων των εκτελεστέων συμβάσεων ⁽¹²⁾ (αναγνωρισμένων και μη) και
- ι) διακανονισμός των υποχρεώσεων για λογαριασμό της οντότητας ή από την οντότητα για λογαριασμό του συνδεδεμένου μέρους.
- 22 Η συμμετοχή μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών που επιμερίζει τους κινδύνους μεταξύ οικονομικών οντοτήτων του ομίλου είναι συναλλαγή συνδεδεμένων μερών [βλ. παράγραφο 42 του ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε το 2011)].
- 23 Γνωστοποιήσεις ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έγιναν υπό όρους που ισοδυναμούν με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση γίνονται μόνον εφόσον οι όροι αυτοί μπορούν να τεκμηριωθούν.

⁽¹²⁾ Το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* ορίζει τις εκτελεστές συμβάσεις ως συμβάσεις σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει καμία από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα έχουν εκτελέσει μερικώς τις υποχρεώσεις τους σε ίσο βαθμό.

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

Οντότητες συνδεδεμένες με το Δημόσιο

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

α) φορείς του Δημοσίου που ελέγχουν, ασκούν από κοινού έλεγχο ή έχουν σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα και

β) άλλη οντότητα που είναι συνδεδεμένο μέρος επειδή οι ίδιοι φορείς του Δημοσίου ασκούν έλεγχο, από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην αναφέρουσα οντότητα και στην άλλη οντότητα.

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

α) την επωνυμία του φορέα του Δημοσίου και τη φύση της σχέσης του με την αναφέρουσα οντότητα (δηλαδή έλεγχος, από κοινού έλεγχος ή σημαντική επιρροή).

β) τις κατωτέρω πληροφορίες με επαρκείς λεπτομέρειες ώστε να μπορούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας να κατανοούν τις επιπτώσεις των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές της καταστάσεις:

i) τη φύση και το ποσό κάθε μεμονωμένης σημαντικής συναλλαγής και

ii) για τις λοιπές συναλλαγές που είναι συλλογικά, αλλά όχι μεμονωμένα, σημαντικές, ποιοτική ή ποσοτική ένδειξη της σημασίας τους. Στα είδη των συναλλαγών περιλαμβάνονται εκείνες της παραγράφου 21.

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

α) είναι σημαντική από απόψεως μεγέθους·

β) διενεργείται με μη εμπορικούς όρους·

γ) πραγματοποιείται εκτός των καθημερινών συνήθων επιχειρηματικών πράξεων, όπως η αγορά και πώληση επιχειρήσεων·

δ) γνωστοποιείται στις ρυθμιστικές ή εποπτικές αρχές·

ε) αναφέρεται στα ανώτερα διοικητικά κλιμάκια·

στ) υπόκειται σε έγκριση των μετόχων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 28 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 και εξής. Επιτρέπεται η προγενέστερη εφαρμογή είτε ολοκλήρου του προτύπου είτε της μερικής απαλλαγής στις παραγράφους 25-27 για τις συνδεδεμένες με το Δημόσιο οντότητες. Εάν η οντότητα εφαρμόζει είτε ολόκληρο το πρότυπο είτε την μερική απαλλαγή για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2011, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 28Α Το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* και το ΔΠΧΑ 12, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποίησαν τις παραγράφους 3, 9, 11 (στοιχείο β), 15, 19 (στοιχεία β) και ε) και 25. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12.
- 28Β Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4 και 9. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές σε προγενέστερες περιόδους, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 28Γ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, κύκλος 2010–2012*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 9 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 17Α και 18Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2014 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 24 (2003)

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26

Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 1 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις.
- 2 Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα, όπως «συνταξιοδοτικά προγράμματα», «προγράμματα συνταξιοδότησης επί ετήσιας βάσης» ή «προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία». Το παρόν πρότυπο θεωρεί ότι ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι μια αναφέρουσα οικονομική οντότητα η οποία παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις χωριστά από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα. Όλα τα άλλα πρότυπα εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, κατά την έκταση που αυτά δεν αντικαθίστανται από το παρόν πρότυπο.
- 3 Το παρόν πρότυπο ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό και την παρουσίαση από το πρόγραμμα προς όλους τους συμμετέχοντες ως ομάδα. Δεν ασχολείται με τις εκθέσεις προς τους κατ' ιδίαν συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.
- 4 Το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*, αναφέρεται στον προσδιορισμό του κόστους των παροχών εξόδου από την υπηρεσία στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών που έχουν τέτοια προγράμματα. Συνεπώς το παρόν πρότυπο συμπληρώνει το ΔΛΠ 19.
- 5 Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών. Πολλά απαιτούν τη δημιουργία ξεχωριστών ταμείων, που μπορεί ή όχι να έχουν χωριστή νομική υπόσταση και μπορεί ή όχι να έχουν θεματοφύλακες, στα οποία γίνονται εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν έχει δημιουργηθεί ένας τέτοιος φορέας και αν υπάρχουν ή όχι θεματοφύλακες.
- 6 Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία με περιουσιακά στοιχεία επενδυμένα σε ασφαλιστικές εταιρείες υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις όπως τα σχέδια ιδιωτικών επενδύσεων. Συνεπώς, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, εκτός αν το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρεία είναι στο όνομα ενός ορισμένου συμμετέχοντος ή μιας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση παροχών εξόδου από την υπηρεσία αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της ασφαλιστικής εταιρείας.
- 7 Το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις τερματισμού της απασχόλησης, διευθετήσεις αναβαλλόμενων αποζημιώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης συνταξιοδότησης ή οικειοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία προσδιορίζονται με βάση έναν μαθηματικό τύπο που συνήθως βασίζεται στις αποδοχές των εργαζομένων και/ή στα έτη υπηρεσίας.

Σχηματισμός κεφαλαίου είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε μια οικονομική οντότητα (το ταμείο) χωριστή από την οικονομική οντότητα του εργοδότη για την κάλυψη μελλοντικών δεσμεύσεων καταβολής παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

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

Συμμετέχοντες είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία και άλλοι που δικαιούνται παροχές βάσει του προγράμματος.

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

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

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

- 9 Μερικά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία έχουν χρηματοδότες διαφορετικούς από τους εργοδότες. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται επίσης στις οικονομικές καταστάσεις τέτοιων προγραμμάτων.
- 10 Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία βασίζονται σε επίσημες συμφωνίες. Μερικά προγράμματα είναι ανεπίσημα, αλλά έχουν αποκτήσει ένα βαθμό υποχρεωτικότητας, ως αποτέλεσμα των πρακτικών που έχουν θεσπίσει οι εργοδότες. Μολονότι μερικά προγράμματα επιτρέπουν στους εργοδότες να περιορίσουν τις υποχρεώσεις τους σύμφωνα με τα προγράμματα, είναι συνήθως δύσκολο για έναν εργοδότη να ακυρώσει ένα πρόγραμμα, αν οι εργαζόμενοι πρόκειται να παραμείνουν. Η ίδια βάση λογιστικών χειρισμών και παρουσίασης εφαρμόζεται σε ένα ανεπίσημο πρόγραμμα, όπως και σε ένα επίσημο.
- 11 Πολλά προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία προβλέπουν τη σύσταση χωριστών ταμείων στα οποία καταβάλλονται εισφορές και από τα οποία καταβάλλονται οι παροχές. Τέτοια ταμεία μπορεί να διοικούνται από πρόσωπα, που ενεργούν ανεξάρτητα για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του ταμείου. Σε μερικές χώρες, αυτά τα πρόσωπα καλούνται θεματοφύλακες. Ο όρος θεματοφύλακας χρησιμοποιείται στο παρόν πρότυπο για τον προσδιορισμό τέτοιων προσώπων, ανεξαρτήτως αν έχει δημιουργηθεί ή όχι θεματοφυλακή.
- 12 Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιγράφονται είτε ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων παροχών, έχοντας το καθένα τα δικά του διακριτικά χαρακτηριστικά. Ενδεχομένως να υπάρχουν προγράμματα που περιέχουν χαρακτηριστικά και των δύο. Τέτοια υβριδικά προγράμματα θεωρούνται ότι είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

- 13 **Οι οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος καθορισμένων εισφορών περιλαμβάνουν κατάσταση καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης.**
- 14 Σύμφωνα με το πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, το ποσό των μελλοντικών παροχών ενός συμμετέχοντος προσδιορίζεται από τις συνεισφορές που καταβάλλονται από τον εργοδότη, τον συμμετέχοντα, ή και τους δύο, και από τη λειτουργική αποδοτικότητα και τα επενδυτικά κέρδη του ταμείου. Η υποχρέωση του εργοδότη εξαντλείται συνήθως με τις εισφορές στο ταμείο. Κανονικά δεν απαιτείται η συμβουλή αναλογιστή, μολονότι μια τέτοια συμβουλή χρησιμοποιείται μερικές φορές για να εκτιμηθούν οι μελλοντικές παροχές, που μπορεί να επιτευχθούν με βάση τις παρούσες εισφορές, καθώς και τις κυμαινόμενες μελλοντικές εισφορές και τα επενδυτικά κέρδη.
- 15 Οι συμμετέχοντες ενδιαφέρονται για τις δραστηριότητες του προγράμματος επειδή επηρεάζουν άμεσα το ύψος των μελλοντικών τους παροχών. Οι συμμετέχοντες ενδιαφέρονται να γνωρίζουν αν έχουν εισπραχθεί οι εισφορές και αν έχει ασκηθεί κατάλληλος έλεγχος για την προστασία των δικαιωμάτων των δικαιούχων. Ο εργοδότης ενδιαφέρεται για την αποτελεσματική και καλή λειτουργία του προγράμματος.

16 Στόχος της υποβολής στοιχείων από ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών είναι η περιοδική παροχή πληροφόρησης σχετικά με το πρόγραμμα και την απόδοση των επενδύσεών του. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται συνήθως με την υποβολή οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- α) περιγραφή των σημαντικών δραστηριοτήτων κατά την περίοδο και της επίδρασης τυχόν μεταβολών σχετικά με το πρόγραμμα, τα μέλη του και τους όρους και τις προϋποθέσεις του·
- β) καταστάσεις που παραθέτουν τις συναλλαγές και τις αποδόσεις των επενδύσεων κατά την περίοδο, καθώς και την οικονομική θέση του προγράμματος στο τέλος της περιόδου· και
- γ) περιγραφή των επενδυτικών πολιτικών.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

17 Οι οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών περιλαμβάνουν είτε:

α) μια κατάσταση που δείχνει:

- i) τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία διαθέσιμα για παροχές,
- ii) την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, διαχωρίζοντας μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών, και
- iii) το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα, είτε

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

- i) σημείωση γνωστοποιούσα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών, ή
- ii) παραπομπή σε αυτήν την πληροφόρηση σε συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

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

18 Για τους σκοπούς της παραγράφου 17, η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία βασίζεται στις υπεσχημένες παροχές σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για παρασχεθείσες μέχρι σήμερα υπηρεσίες χρησιμοποιώντας είτε τα επίπεδα της τρέχουσας μισθοδοσίας είτε τα επίπεδα της προβλεπόμενης μισθοδοσίας με γνωστοποίηση της βάσης που χρησιμοποιήθηκε. Η επίπτωση κάθε αλλαγής στις αναλογιστικές παραδοχές που είχαν ουσιώδη επίδραση στην αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία γνωστοποιείται επίσης.

19 Οι οικονομικές καταστάσεις εξηγούν τη σχέση μεταξύ της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, καθώς και την πολιτική κεφαλαιοδότησης υπεσχημένων παροχών.

20 Σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η καταβολή των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία εξαρτάται από την οικονομική θέση του προγράμματος και τη δυνατότητα των εισφερόντων να καταβάλουν μελλοντικές εισφορές στο πρόγραμμα, όπως επίσης από την επενδυτική απόδοση και τη λειτουργική αποδοτικότητα του προγράμματος.

- 21 Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών χρειάζεται την περιοδική συμβουλή ενός αναλογιστή για να εκτιμήσει την οικονομική κατάσταση του προγράμματος, να επανεξετάσει τις παραδοχές και να εισηγηθεί τα επίπεδα των μελλοντικών εισφορών.
- 22 Στόχος της υποβολής στοιχείων από ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι η περιοδική παροχή πληροφόρησης για τους οικονομικούς πόρους και τις δραστηριότητες του προγράμματος, η οποία είναι χρήσιμη για την εκτίμηση των σχέσεων μεταξύ της συσσώρευσης πόρων και των παροχών του προγράμματος κατά την πάροδο του χρόνου. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται συνήθως με την υποβολή οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνει τα ακόλουθα:
- α) περιγραφή των σημαντικών δραστηριοτήτων κατά την περίοδο και της επίδρασης τυχόν μεταβολών σχετικά με το πρόγραμμα, τα μέλη του και τους όρους και τις προϋποθέσεις του·
 - β) καταστάσεις που παραθέτουν τις συναλλαγές και τις αποδόσεις των επενδύσεων κατά την περίοδο, καθώς και την οικονομική θέση του προγράμματος στο τέλος της περιόδου·
 - γ) αναλογιστική πληροφόρηση είτε ως τμήμα των καταστάσεων είτε σε χωριστή οικονομική έκθεση· και
 - δ) περιγραφή των επενδυτικών πολιτικών.

Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία

- 23 Η παρούσα αξία των αναμενόμενων καταβολών ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να υπολογιστεί και να απεικονιστεί με βάση τα τρέχοντα επίπεδα μισθοδοσίας ή τα εκτιμώμενα επίπεδα μελλοντικής μισθοδοσίας μέχρι τον χρόνο εξόδου των συμμετεχόντων από την υπηρεσία.
- 24 Οι λόγοι που προβάλλονται για την υιοθέτηση της προσέγγισης με την τρέχουσα μισθοδοσία περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:
- α) η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που είναι το άθροισμα των ποσών τα οποία επί του παρόντος οφείλονται σε κάθε συμμετέχοντα στο πρόγραμμα, μπορεί να υπολογιστεί πιο αντικειμενικά απ' ό,τι με βάση τα εκτιμώμενα επίπεδα της μελλοντικής μισθοδοσίας, γιατί απαιτούνται λιγότερες παραδοχές·
 - β) οι αυξήσεις στις παροχές που οφείλονται σε αύξηση μισθού καθίστανται δέσμευση του προγράμματος κατά τον χρόνο της αύξησης του μισθού· και
 - γ) το ποσό της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που χρησιμοποιεί επίπεδα τρέχουσας μισθοδοσίας, είναι γενικά πιο στενά συνδεδεμένο με το καταβλητέο ποσό σε περίπτωση τερματισμού ή διακοπής του προγράμματος.
- 25 Οι λόγοι που προβάλλονται για την υιοθέτηση της προσέγγισης με τη μελλοντική μισθοδοσία περιλαμβάνουν τα εξής:
- α) η οικονομική πληροφόρηση θα πρέπει να καταρτίζεται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της οικονομικής οντότητας ανεξάρτητα από τις παραδοχές και εκτιμήσεις που πρέπει να γίνουν·
 - β) σύμφωνα με τα προγράμματα τελικής πληρωμής, οι παροχές προσδιορίζονται με παραπομπή σε μισθούς κατά την ή πλησίον της ημερομηνίας εξόδου από την υπηρεσία. Κατά συνέπεια, οι μισθοί, τα επίπεδα εισφορών και οι αποδόσεις κεφαλαίου, πρέπει να προϋπολογιστούν· και
 - γ) παράλειψη ενσωμάτωσης της εκτιμώμενης μελλοντικής μισθοδοσίας, όταν το μεγαλύτερο μέρος της χρηματοδότησης βασίζεται στην εκτίμηση της μελλοντικής μισθοδοσίας, μπορεί να καταλήξει στη γνωστοποίηση μιας φαινομενικής υπερχρηματοδότησης, όταν το πρόγραμμα δεν υπερχρηματοδοτείται ή στη γνωστοποίηση επαρκούς χρηματοδότησης, όταν το πρόγραμμα υποχρηματοδοτείται.

26 Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που βασίζεται σε τρέχοντες μισθούς γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος για να δείξει τη δέσμευση για δεδουλευμένες παροχές μέχρι την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, που βασίζεται σε εκτιμώμενους μελλοντικούς μισθούς, γνωστοποιείται για να δείξει το εύρος της πιθανής δέσμευσης στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η οποία είναι γενικώς η βάση χρηματοδότησης. Εκτός από τη γνωστοποίηση της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών, μπορεί να απαιτηθεί η παροχή επαρκών επεξηγήσεων, ώστε να δοθεί σαφής εικόνα του πλαισίου στο οποίο πρέπει να ερμηνευθεί της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Οι επεξηγήσεις αυτές μπορεί να γίνουν με τη μορφή πληροφόρησης, σχετικά με την επάρκεια της προγραμματισμένης μελλοντικής χρηματοδότησης και της χρηματοδοτικής πολιτικής, με βάση τους εκτιμώμενους μελλοντικούς μισθούς. Αυτά μπορεί να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ή στην αναλογιστική μελέτη.

Συχνότητα αναλογιστικών εκτιμήσεων

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

Περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

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

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

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

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

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

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

- 30 Όσοι υποστηρίζουν τη μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο γ) πιστεύουν ότι η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία δεν θα πρέπει να περιλαμβάνεται σε κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, όπως στη μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο α) ή ακόμη να γνωστοποιείται με σημείωση, όπως στην παράγραφο 28 στοιχείο β), γιατί θα συγκριθεί άμεσα με τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και μια τέτοια σύγκριση μπορεί να μην είναι έγκυρη. Υποστηρίζουν ότι οι αναλογιστές δεν συγκρίνουν απαραίτητα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία με τις τρέχουσες αξίες των επενδύσεων, αλλά μπορεί αντ' αυτού να εκτιμούν την παρούσα αξία των ταμειακών ροών που αναμένονται από τις επενδύσεις. Συνεπώς, όσοι υποστηρίζουν αυτό τον τύπο, πιστεύουν ότι μια τέτοια σύγκριση δεν μπορεί να αντικατοπτρίζει τη συνολική αναλογιστική εκτίμηση του προγράμματος και μπορεί να γίνει παρανόησή της. Επίσης, κάποιοι πιστεύουν ότι η πληροφόρηση για τις υπεσχημένες παροχές εξόδου από την υπηρεσία, ανεξάρτητα από το αν ποσοτικοποιείται, πρέπει να περιλαμβάνεται μόνο στη χωριστή αναλογιστική έκθεση, όπου μπορεί να παρασχεθεί μια κατάλληλη εξήγηση.
- 31 Το παρόν πρότυπο δέχεται τις απόψεις που θέλουν να επιτρέπεται γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τις υπεσχημένες παροχές εξόδου από την υπηρεσία σε χωριστή αναλογιστική έκθεση. Απορρίπτει τα επιχειρήματα εναντίον της ποσοτικοποίησης της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Συνεπώς, οι μορφές που περιγράφονται στην παράγραφο 28 στοιχεία α) και β) θεωρούνται αποδεκτές σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, καθώς και η μορφή που περιγράφεται στην παράγραφο 28 στοιχείο γ) στο μέτρο που οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν παραπομπή σε συνοδευτική αναλογιστική έκθεση η οποία περιλαμβάνει την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

ΟΛΑ ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ

Εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

- 32 Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία εμφανίζονται σε εύλογη αξία. Στην περίπτωση των διαπραγματεύσιμων τίτλων, εύλογη αξία είναι η τρέχουσα αξία. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της εύλογης αξίας, γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο δεν χρησιμοποιείται η εύλογη αξία.
- 33 Στην περίπτωση διαπραγματεύσιμων χρεογράφων, εύλογη αξία είναι συνήθως η αγοραία αξία, γιατί αυτή θεωρείται το πιο χρήσιμο μέτρο για τα χρεόγραφα κατά την ημερομηνία της έκθεσης και για την επενδυτική απόδοση για την περίοδο. Όσοι τίτλοι έχουν καθορισμένη αξία εξόφλησης και έχουν αποκτηθεί για να ανταποκρίνονται στις υποχρεώσεις του προγράμματος ή σε συγκεκριμένα μέρη αυτού, μπορεί να εμφανίζονται με ποσά βασιζόμενα στην τελευταία αξία εξόφλησης, με παραδοχή σταθερής απόδοσης μέχρι τη λήξη. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της εύλογης αξίας, όπως π.χ. η πλήρης ιδιοκτησία μιας οικονομικής οντότητας, γίνεται γνωστοποίηση του λόγου της μη χρησιμοποίησης της εύλογης αξίας. Στην έκταση που οι επενδύσεις εμφανίζονται σε ποσά διαφορετικά από την τρέχουσα ή εύλογη αξία, γνωστοποιείται κατά κανόνα και η εύλογη αξία. Περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούμενα στις εργασίες λειτουργίας του προγράμματος, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα πρότυπα.

Γνωστοποίηση

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

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

β) σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής και

γ) περιγραφή του προγράμματος και των επιδράσεων κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα κατά τη διάρκεια της περιόδου.

35 Οι οικονομικές καταστάσεις που υποβάλλονται από προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιλαμβάνουν τα ακόλουθα, όπου συντρέχει περίπτωση:

α) κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές που γνωστοποιεί:

i) τα περιουσιακά στοιχεία στο τέλος της περιόδου, κατάλληλα ταξινομημένα,

ii) τη βάση αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων,

iii) λεπτομέρειες κάθε επένδυσης που υπερβαίνει είτε το 5 % των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές είτε το 5 % κάθε κατηγορίας ή τύπου χρεογράφων,

iv) λεπτομέρειες κάθε επένδυσης στον εργοδότη, και

v) υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία·

β) κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, που περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

i) εργοδοτικές εισφορές,

ii) εισφορές εργαζομένων,

iii) έσοδα επενδύσεων, όπως τόκοι και μερίσματα,

iv) άλλα έσοδα,

v) παροχές πληρωθείσες ή πληρωτέες (αναλυόμενες π.χ. ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία, θανάτου και ανικανότητας προς εργασία και καταβολής εφάπαξ ποσών),

vi) έξοδα διοικητικής λειτουργίας,

vii) άλλα έξοδα,

viii) φόροι εισοδήματος,

ix) κέρδη και ζημιές από εκποίηση επενδύσεων και μεταβολές στην αξία των επενδύσεων· και

x) μεταφορές από και προς άλλα προγράμματα·

γ) περιγραφή της χρηματοδοτικής πολιτικής·

δ) για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία (οι οποίες μπορεί να διαχωρίζονται σε κατοχυρωμένες παροχές και μη κατοχυρωμένες παροχές) βασισμένη στις υπεσχημένες παροχές κατά τους όρους του προγράμματος, για υπηρεσία παρασχεθείσα μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης και με βάση είτε τα τρέχοντα επίπεδα μισθοδοσίας είτε τα εκτιμώμενα μελλοντικά επίπεδα μισθοδοσίας. Αυτή η πληροφορία μπορεί να συμπεριλαμβάνεται σε συνημμένη αναλογιστική έκθεση για να διαβαστεί σε συνδυασμό με τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις· και,

- ε) για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, περιγραφή των ουσιαστών αναλογιστικών παραδοχών που έγιναν και της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για να υπολογιστεί η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.
- 36 Η έκθεση ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιέχει περιγραφή του προγράμματος, είτε ως μέρος των οικονομικών καταστάσεων είτε ως χωριστή έκθεση. Μπορεί να περιέχει τα ακόλουθα:
- α) τα ονόματα των εργοδοτών και των ομάδων εργαζομένων που καλύπτει·
 - β) τον αριθμό συμμετεχόντων που λαμβάνουν παροχές και τον αριθμό λοιπών συμμετεχόντων, ταξινομημένων κατάλληλα·
 - γ) το είδος του προγράμματος — καθορισμένων εισφορών ή καθορισμένων παροχών·
 - δ) σημείωση σχετικά με το αν οι συμμετέχοντες εισφέρουν στο πρόγραμμα·
 - ε) περιγραφή των υπεσχημένων στους συμμετέχοντες παροχών εξόδου από την υπηρεσία·
 - στ) περιγραφή των τυχόν όρων τερματισμού του προγράμματος· και
 - ζ) αλλαγές στα στοιχεία α) έως στ) κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από την έκθεση.

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 37 Το παρόν πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που καλύπτουν τις περιόδους οι οποίες αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1988 ή αργότερα.
- 38 Με το έγγραφο *Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών*, το οποίο τροποποιεί το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* και την δήλωση πρακτικής ΔΠΧΑ 2 *Άσκηση σημαντικών κρίσεων*, και το οποίο εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2021, τροποποιήθηκε η παράγραφος 34. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2023 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις: οι καταστάσεις που παρουσιάζει οικονομική οντότητα, στις οποίες μπορεί να επιλέξει, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων του παρόντος προτύπου, να λογιστικοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε στο κόστος, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα, ή με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.

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

- συγγενής επιχείρηση
- έλεγχος εκδότριας
- μέθοδος της καθαρής θέσης
- όμιλος
- εταιρεία επενδύσεων
- από κοινού έλεγχος
- κοινοπραξία
- μέλος κοινοπραξίας
- μητρική
- σημαντική επιρροή
- θυγατρική.

- 6 Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ή επιπλέον των οικονομικών καταστάσεων επενδυτή ο οποίος δεν έχει επενδύσεις σε θυγατρικές αλλά έχει επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες στις οποίες οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή σε κοινοπραξίες απαιτείται από το ΔΛΠ 28 να αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πλην των περιπτώσεων που παρατίθενται στις παραγράφους 8–8Α.
- 7 Οι οικονομικές καταστάσεις οντότητας που δεν έχει θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή δικαίωμα κοινοπρακτούντος σε κοινοπραξία δεν συνιστούν ατομικές οικονομικές καταστάσεις.
- 8 Οντότητα η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με την παράγραφο 4 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 10 από την ενοποίηση ή, σύμφωνα με την παράγραφο 17 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, μπορεί να παρουσιάζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μόνες οικονομικές της καταστάσεις.
- 8Α Εταιρεία επενδύσεων που υποχρεούται, καθ' όλη τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου και όλων των συγκριτικών περιόδων που παρουσιάζονται, να εφαρμόζει την απαλλαγή από την ενοποίηση για όλες τις θυγατρικές της σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10, παρουσιάζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις.

ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- 9 Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με όλα τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ, πλην των προβλεπόμενων στην παράγραφο 10.**
- 10 Όταν η οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, λογιστικοποιεί τις επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε:**
- α) στο κόστος·
- β) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ή
- γ) με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.

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

- 11 Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), να επιμετρήσει τις επενδύσεις της σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, λογιστικοποιεί τις επενδύσεις αυτές κατά τον ίδιο τρόπο και στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις.
- 11Α Εάν μητρική εταιρεία υποχρεούται, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10, να επιμετρήσει τις επενδύσεις της σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, λογιστικοποιεί κατά τον ίδιο τρόπο τις επενδύσεις της σε θυγατρική και στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις.
- 11Β Όταν μητρική παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων ή καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί τη μεταβολή από την ημέρα από την οποία συντελέστηκε η μεταβολή ιδιότητας, ως εξής:
- α) όταν οικονομική οντότητα παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί επένδυση σε θυγατρική σύμφωνα με την παράγραφο 10. Η ημέρα μεταβολής της ιδιότητας είναι η τεκμαιρόμενη ημέρα απόκτησης. Η εύλογη αξία της θυγατρικής κατά την τεκμαιρόμενη ημέρα απόκτησης συνιστά το τεκμαιρόμενο μεταβιβαζόμενο αντάλλαγμα κατά τη λογιστικοποίηση της επένδυσης σύμφωνα με την παράγραφο 10.

i) [διαγράφηκε]

ii) [διαγράφηκε]

β) όταν οικονομική οντότητα καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί επένδυση σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η διαφορά μεταξύ της προγενέστερης λογιστικής αξίας της θυγατρικής και της εύλογης αξίας της κατά την ημέρα μεταβολής της ιδιότητας του επενδυτή αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Το σωρευτικό ποσό κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε προγενέστερα στα λοιπά συνολικά έσοδα όσον αφορά τις εν λόγω θυγατρικές αντιμετωπίζεται ως εάν η εταιρεία επενδύσεων είχε διαθέσει τις εν λόγω θυγατρικές κατά την ημέρα μεταβολής της ιδιότητας.

12 Μεριίσματα από θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις οικονομικής οντότητας, όταν θεμελιώνεται το δικαίωμά της για είσπραξη του μερίσματος. Το μερίσμα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης, οπότε το μερίσμα αναγνωρίζεται ως μείωση της λογιστικής αξίας της επένδυσης.

13 Όταν μητρική εταιρεία αναδιάρθρωνει τη δομή του ομίλου της ορίζοντας νέα οικονομική οντότητα ως μητρική του με τρόπο που να πληροί τα παρακάτω κριτήρια:

α) η νέα μητρική αποκτά τον έλεγχο της αρχικής μητρικής εκδίδοντας συμμετοχικούς τίτλους σε αντάλλαγμα των υφιστάμενων συμμετοχικών τίτλων της αρχικής μητρικής·

β) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του νέου ομίλου και του αρχικού ομίλου είναι τα ίδια, αμέσως πριν και μετά την αναδιάρθρωση και

γ) οι ιδιοκτήτες της αρχικής μητρικής πριν από την αναδιάρθρωση έχουν την ίδια απόλυτη και σχετική συμμετοχή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του αρχικού ομίλου και του νέου ομίλου, αμέσως πριν και μετά την αναδιάρθρωση,

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

14 Ομοίως, οικονομική οντότητα που δεν είναι μητρική εταιρεία μπορεί να τοποθετήσει μια νέα οικονομική οντότητα ως μητρική της εταιρεία με τρόπο που να πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 13. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 13 εφαρμόζονται εξίσου σε τέτοιες αναδιarrρώσεις. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι αναφορές στην «αρχική μητρική εταιρεία» και τον «αρχικό όμιλο» ισοδυναμούν με αναφορές στην «αρχική οικονομική οντότητα».

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

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

16 Όταν μητρική, σύμφωνα με την παράγραφο 4 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 10, επιλέγει να μην καταρτίζει ενοποιημένες αλλά ατομικές οικονομικές καταστάσεις, στις εν λόγω ατομικές οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιεί:

α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις· ότι έχει χρησιμοποιηθεί η απαλλαγή από την ενοποίηση· την επωνυμία και τον κύριο τόπο εγκατάστασης της οικονομικής οντότητας (και τη χώρα σύστασής της, αν διαφέρει), της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς έχουν καταρτιστεί για δημόσια χρήση· και τη διεύθυνση από όπου μπορεί κανείς να λάβει τις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις.

β) κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει:

- i) την επωνυμία των εν λόγω εκδοτριών,
 - ii) τον κύριο τόπο εγκατάστασης (και τη χώρα σύστασης, αν διαφέρει) των εν λόγω εκδοτριών,
 - iii) την αναλογία του δικαιώματος κυριότητας (και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των δικαιωμάτων ψήφου) που κατέχει στις εν λόγω εκδότριες,
- γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων του στοιχείου β).
- 16Α Όταν εταιρεία επενδύσεων που είναι μητρική (πλην εκείνης που αναφέρεται στην παράγραφο 16) καταρτίζει, σύμφωνα με την παράγραφο 8Α, ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μοναδικές οικονομικές καταστάσεις της, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η εταιρεία επενδύσεων παρουσιάζει επίσης τις γνωστοποιήσεις που αφορούν εταιρείες επενδύσεων βάσει του ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες*.
- 17 Όταν μητρική (πλην εκείνης που αναφέρεται στις παραγράφους 16–16Α) ή επενδυτής που ασκεί από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε εκδότρια καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, η μητρική ή ο επενδυτής προσδιορίζει τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 ή το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) στις οποίες αναφέρονται. Επίσης, η μητρική ή ο επενδυτής γνωστοποιούν στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις:
- α) το γεγονός ότι οι καταστάσεις είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις και τους λόγους κατάρτισης των καταστάσεων αυτών αν δεν απαιτείται από το νόμο·
 - β) κατάλογο των σημαντικότερων επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις, που περιλαμβάνει:
 - i) την επωνυμία των εν λόγω εκδοτριών,
 - ii) τον κύριο τόπο εγκατάστασης (και τη χώρα σύστασης, αν διαφέρει) των εν λόγω εκδοτριών,
 - iii) την αναλογία του δικαιώματος κυριότητας (και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των δικαιωμάτων ψήφου) που κατέχει στις εν λόγω εκδότριες,
- γ) περιγραφή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε για τη λογιστικοποίηση των επενδύσεων του στοιχείου β).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 18 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).
- 18Α Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 6, 17 και 18, και προστέθηκαν οι παράγραφοι 8Α, 11Α–11Β, 16Α και 18Β–18Θ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις εν λόγω τροποποιήσεις, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 18Β Εάν, κατά την ημέρα αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* (η οποία, για τους σκοπούς τους παρόντος ΔΠΧΑ, είναι η αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία οι εν λόγω τροποποιήσεις εφαρμόζονται για πρώτη φορά), η μητρική συνάγει το συμπέρασμα ότι συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει τις παραγράφους 18Γ–18Θ στις επενδύσεις της σε θυγατρική.

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

α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της επένδυσης και

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

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

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

18ΣΤ Πριν από την ημέρα εφαρμογής του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, η εταιρεία επενδύσεων χρησιμοποιεί τα ποσά εύλογης αξίας που είχαν αναφερθεί στο παρελθόν σε επενδυτές ή στη διοίκηση, εφόσον τα εν λόγω ποσά αντιστοιχούν στο ποσό για το οποίο η επένδυση θα μπορούσε να ανταλλαγή σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ μερών που ενεργούν αυτοβούλως και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, κατά τον χρόνο της αποτίμησης.

18Ζ Εάν η επιμέτρηση της επένδυσης σε θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους 18Γ–18ΣΤ δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*), η εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή των παραγράφων 18Γ–18ΣΤ, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημέρα αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν ο χρόνος κατά τον οποίο είναι εφικτό για την εταιρεία επενδύσεων να επιμετρήσει την εύλογη αξία της θυγατρικής είναι προγενέστερος από την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής προσαρμόζει τα ίδια κεφάλαια στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου όσον αφορά κάθε διαφορά μεταξύ:

α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της επένδυσης και

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

Εάν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

18Η Εάν εταιρεία επενδύσεων έχει διαθέσει ή έχει απολέσει τον έλεγχο επένδυσης σε θυγατρική πριν από την ημέρα αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων*, η εταιρεία επενδύσεων δεν απαιτείται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικοποίησης για την εν λόγω θυγατρική.

18Θ Παρά τις αναφορές στην ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημέρα αρχικής εφαρμογής (στο εξής: αμέσως προηγούμενη περίοδος) στις παραγράφους 18Γ–18Ζ, η οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους 18Γ–18Ζ πρέπει να νοούνται ως αναφορές στην «πλέον προγενέστερη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται». Εάν οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, προσδιορίζει σαφώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.

- 18I Με το έγγραφο Μέθοδος της καθαρής θέσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4–7, 10, 11B και 12. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 και εξής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

- 19 Εάν οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση.

ΑΝΑΚΑΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 27 (2008)

- 20 Το παρόν πρότυπο εκδίδεται ταυτόχρονα με το ΔΠΧΑ 10. Από κοινού, τα δύο ΔΠΧΑ αντικαθιστούν το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις (όπως τροποποιήθηκε το 2008).

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28

Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που είναι επενδυτές και ασκούν από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε εκδότρια επιχείρηση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Συγγενής επιχείρηση: οικονομική οντότητα επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή.

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

Μέθοδος της καθαρής θέσης: λογιστική μέθοδος στην οποία οι επενδύσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος και στη συνέχεια προσαρμόζονται για να ληφθεί υπόψη η μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας μετά την απόκτηση. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα αποτελέσματα της εκδότριας και τα λοιπά συνολικά έσοδα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα λοιπά συνολικά έσοδα της εκδότριας.

Σχήμα υπό κοινό έλεγχο: σχήμα επί του οποίου δύο ή περισσότερα μέρη ασκούν από κοινού έλεγχο.

Από κοινού έλεγχος: ο συμβατικώς συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου ενός σχήματος, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.

Κοινοπραξία: σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που ασκούν από κοινού έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του σχήματος.

Μέλος κοινοπραξίας/κοινοπρακτών: μέλος κοινοπραξίας που ασκεί από κοινού έλεγχο επί της εν λόγω κοινοπραξίας.

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

- 4 Οι ακόλουθοι όροι καθορίζονται στην παράγραφο 4 του ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* και στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που προσδιορίζονται στα ΔΠΧΑ στα οποία παρέχεται ο ορισμός τους:

— έλεγχος εκδότριας

— όμιλος

— μητρική

— ατομικές οικονομικές καταστάσεις

— θυγατρική.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΠΙΡΡΟΗ

- 5 Εάν η οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς ότι δεν ισχύει κάτι τέτοιο. Αντίστροφα, εάν η οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), λιγότερο από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα δεν ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς η ύπαρξη τέτοιας επιρροής. Η ύπαρξη σημαντικής ή πλειοψηφικής συμμετοχής άλλου επενδυτή δεν αποκλείει κατ' ανάγκη το ενδεχόμενο να ασκεί η οντότητα σημαντική επιρροή.
- 6 Η ύπαρξη σημαντικής επιρροής από την οντότητα αποδεικνύεται συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:
- α) εκπροσώπηση στο διοικητικό συμβούλιο ή σε ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας·
 - β) συμμετοχή σε διαδικασίες χάραξης πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές·
 - γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ οντότητας και εκδότριας·
 - δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού ή
 - ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.
- 7 Η οικονομική οντότητα μπορεί να κατέχει δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών, χρεωστικούς ή συμμετοχικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, ή άλλα παρόμοια χρηματοπιστωτικά μέσα που μπορούν, αν ασκηθούν ή μετατραπούν, να δώσουν στην οικονομική οντότητα επιπλέον δικαιώματα ψήφου ή να μειώσουν τα δικαιώματα ψήφου άλλου μέρους στις χρηματοοικονομικές και επιχειρησιακές πολιτικές άλλης οικονομικής οντότητας (δυνητικά δικαιώματα ψήφου). Η ύπαρξη και η επίδραση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι ασκήσιμα ή μετατρέψιμα υπό τις τρέχουσες συνθήκες, συμπεριλαμβανομένων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχουν άλλες οικονομικές οντότητες, εξετάζονται όταν πρόκειται να διαπιστωθεί αν η οικονομική οντότητα έχει σημαντική επιρροή. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι επί του παρόντος ασκήσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, δεν μπορούν να ασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι κάποια μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι την επέλευση μελλοντικού γεγονότος.
- 8 Κατά την διαπίστωση του αν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου συμβάλλουν στην ύπαρξη σημαντικής επιρροής, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες (συμπεριλαμβανομένων των όρων άσκησης των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και κάθε άλλη συμβατική ρύθμιση, μεμονωμένα ή συνολικά) που επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός από τις προθέσεις της διοίκησης και την οικονομική δυνατότητα για την εν λόγω άσκηση ή μετατροπή.
- 9 Η οικονομική οντότητα χάνει την σημαντική επιρροή της σε εκδότρια όταν παύει να έχει την εξουσία που της επιτρέπει να συμμετέχει στις αποφάσεις που αφορούν την οικονομική και επιχειρησιακή πολιτική της εν λόγω εκδότριας. Απώλεια της σημαντικής επιρροής μπορεί να επέλθει με ή χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή σχετικού επιπέδου συμμετοχής. Μπορεί να επέλθει, για παράδειγμα, όταν συγγενής επιχείρηση υπάγεται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Μπορεί επίσης να επέλθει ως αποτέλεσμα συμβατικής συμφωνίας.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

- 10 Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, κατά την αρχική αναγνώριση η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης, και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να αναγνωρισθεί το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα διανεμόμενα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από εκδότρια μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Επίσης, ενδέχεται να απαιτούνται προσαρμογές της λογιστικής αξίας για μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια που προκύπτουν από μεταβολές στα λοιπά συνολικά έσοδα της εκδότριας. Σε αυτές περιλαμβάνονται οι μεταβολές που προκύπτουν από αναπροσαρμογές ενσωμάτων πάγιων και από συναλλαγματικές διαφορές λόγω μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις εν λόγω μεταβολές αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα του επενδυτή (βλ. ΔΛΠ 1 Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων).

- 11 Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα διανεμηθέντα μερίσματα μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, δεδομένου ότι τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Επειδή ο επενδυτής ασκεί από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότρια επιχείρηση, έχει συμμετοχή στην επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και, ως εκ τούτου, στην απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιό του στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης συνιστά περισσότερο κατατοπιστική αναφορά των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.
- 12 Όταν υφίστανται δυνητικά δικαιώματα ψήφου ή άλλα παράγωγα που εμπερικλείουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, η συμμετοχή της οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία προσδιορίζεται αποκλειστικά βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντικατοπτρίζει την πιθανή άσκηση ή μετατροπή δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και λοιπών παραγώγων μέσων, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της παραγράφου 13.
- 13 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα έχει, κατ' ουσίαν, υφιστάμενη κυριότητα ως αποτέλεσμα συναλλαγής η οποία επί του παρόντος παρέχει πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με την κατοχή ιδιοκτησιακής συμμετοχής. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναλογία που κατανέμεται στην οντότητα καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την ενδεχόμενη άσκηση εκείνων των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων μέσων τα οποία παρέχουν επί του παρόντος στην οντότητα πρόσβαση στα έσοδα.
- 14 Το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που έχουν καταλογιστεί με την χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης. Όταν μέσα που περιέχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου παρέχουν στην ουσία επί του παρόντος πρόσβαση στα έσοδα που συνδέονται με ιδιοκτησιακή συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, τα μέσα δεν υπόκεινται στο ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε άλλη περίπτωση, μέσα που περιλαμβάνουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.
- 14A Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης το ΔΠΧΑ 9 σε άλλα χρηματοοικονομικά μέσα σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία στα οποία δεν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Σε αυτά περιλαμβάνονται μακροπρόθεσμες συμμετοχές οι οποίες, στην ουσία, αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης της οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία (βλ. παράγραφο 38). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στις εν λόγω μακροπρόθεσμες συμμετοχές πριν εφαρμόσει την παράγραφο 38 και τις παραγράφους 40–43 του παρόντος προτύπου. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν προσαρμογές στη λογιστική αξία των μακροπρόθεσμων συμμετοχών που προκύπτουν από την εφαρμογή του παρόντος προτύπου.
- 15 Εκτός εάν μια επένδυση, ή μέρος επένδυσης, σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες, η επένδυση ή οποιαδήποτε διατηρούμενη συμμετοχή στην επένδυση που έχει καταταχθεί ως κατεχόμενη προς πώληση κατατάσσεται ως μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

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

Απαλλαγές από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

- 17 Η οντότητα δεν χρειάζεται να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην επένδυσή της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, εάν η οντότητα είναι μητρική η οποία απαλλάσσεται από την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καλυπτόμενη από την εξαίρεση της παραγράφου 4 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 10 ή εάν ισχύουν σωρευτικά τα κατωτέρω:
- α) Η οντότητα είναι θυγατρική άλλης οικονομικής οντότητας, στην οποία ανήκει εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η οντότητα δεν εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού.
- β) Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της οντότητας δεν υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και των περιφερειακών αγορών).
- γ) Η οντότητα δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται σε διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά.

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

- 18 Όταν επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία κατέχεται από οντότητα, ή κατέχεται εμμέσως μέσω οντότητας η οποία είναι οργανισμός διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίο κεφάλαιο, εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή παρόμοια οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, η οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει την εν λόγω επένδυση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Παράδειγμα ασφαλιστικού κεφαλαίου που συνδέεται με επενδύσεις είναι ένα κεφάλαιο που κατέχεται από οικονομική οντότητα ως υποκείμενα στοιχεία ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής. Σε περίπτωση τέτοιας επιλογής, στα ασφαλιστήρια συμβόλαια περιλαμβάνονται τα συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής. Η οικονομική οντότητα προβαίνει σε αυτήν την επιλογή χωριστά για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, κατά την αρχική αναγνώριση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. (Για τους όρους που χρησιμοποιούνται στην παρούσα παράγραφο και οι οποίοι ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, ανατρέξτε στο εν λόγω πρότυπο).
- 19 Όταν οντότητα διαθέτει επένδυση σε συγγενή επιχείρηση, τμήμα της οποίας κατέχεται έμμεσα μέσω οργανισμού διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων, αμοιβαίου κεφαλαίου, επενδυτικού οργανισμού και παρόμοιων οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, η οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει το τμήμα της επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, ανεξάρτητα από το εάν ο οργανισμός διαχείρισης κεφαλαίων επιχειρηματικού κινδύνου, το αμοιβαίο κεφάλαιο και οι παρόμοιες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, ασκεί σημαντική επιρροή επί του τμήματος αυτού της επένδυσης. Εάν η οντότητα κάνει την επιλογή αυτή, εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης σε τυχόν εναπομένον τμήμα της επένδυσής της σε συγγενή επιχείρηση το οποίο δεν κατέχεται μέσω οργανισμού διαχείρισης επιχειρηματικών κεφαλαίων, αμοιβαίου κεφαλαίου, οργανισμού επενδύσεων χαρτοφυλακίου και παρόμοιων οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις.

Κατάταξη επένδυσης ως κατεχόμενης προς πώληση

- 20 Η οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 5 σε επένδυση ή τμήμα επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που πληροί τα κριτήρια κατάταξης ως κατεχόμενη προς πώληση. Τυχόν διατηρούμενο τμήμα επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που δεν έχει καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση λογιστικοποιείται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης έως ότου λάβει χώρα η διάθεση του τμήματος που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση. Μετά τη διάθεση, η οντότητα λογιστικοποιεί τυχόν διατηρούμενη συμμετοχή στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, εκτός εάν η διατηρούμενη συμμετοχή εξακολουθεί να είναι συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία, οπότε η οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- 21 Όταν επένδυση ή τμήμα επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που προηγουμένως κατατασσόταν ως κατεχόμενη προς πώληση δεν πληροί πλέον τα κριτήρια για την κατάταξη αυτή, αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αναδρομικά από την ημερομηνία της κατάταξής της ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους μετά την κατάταξη της επένδυσης ως κατεχόμενης προς πώληση τροποποιούνται αναλόγως.

Διακοπή της χρήσης της μεθόδου της καθαρής θέσης

- 22 Η οντότητα διακόπτει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημέρα κατά την οποία η επένδυσή της παύει να αποτελεί συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία ως εξής:
- α) Εάν η επένδυση καταστεί θυγατρική, η οντότητα λογιστικοποιεί την επένδυσή της σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* και το ΔΠΧΑ 10.
- β) Εάν η διατηρούμενη συμμετοχή στην πρώην συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα επιμετρά τη διατηρούμενη συμμετοχή στην εύλογη αξία. Ως εύλογη αξία της διατηρούμενης συμμετοχής θεωρείται η εύλογη αξία της κατά την αρχική αναγνώριση ως χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:
- i) της εύλογης αξίας τυχόν διατηρούμενης συμμετοχής και τυχόν εσόδων από τη διάθεση μέρους της συμμετοχής στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία και
- ii) της λογιστικής αξίας της επένδυσης κατά τον χρόνο διακοπής της χρήσης της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- γ) Όταν η οντότητα διακόπτει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, λογιστικοποιεί όλα τα ποσά που είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εν λόγω επένδυση στην ίδια βάση όπως θα απαιτείτο εάν η εκδότρια είχε διαθέσει απευθείας τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

23 Ως εκ τούτου, εάν κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί προηγουμένως από την εκδότρια στα λοιπά συνολικά έσοδα θα ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η οντότητα ανακατατάσσει το κέρδος ή τη ζημία από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από ανακατάταξη), όταν διακόπτεται η μέθοδος της καθαρής θέσης. Για παράδειγμα, εάν συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει συσσωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν εκμετάλλευση του εξωτερικού και η οντότητα διακόπτει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα ανακατατάσσει στα αποτελέσματα τα κέρδη ή τις ζημίες που είχαν προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εκμετάλλευση του εξωτερικού.

24 **Εάν επένδυση σε συγγενή επιχείρηση καταστεί επένδυση σε κοινοπραξία ή επένδυση σε κοινοπραξία καταστεί επένδυση σε συγγενή επιχείρηση, η οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν επιμετρά εκ νέου τη διατηρούμενη συμμετοχή.**

Μεταβολές στα δικαιώματα ιδιοκτησίας

25 Εάν το ιδιοκτησιακό δικαίωμα οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία μειωθεί, αλλά η επένδυση εξακολουθεί να κατατάσσεται είτε στην κατηγορία της συγγενούς επιχείρησης είτε σε εκείνη της κοινοπραξίας, αντίστοιχα, η οντότητα ανακατατάσσει στα αποτελέσματα το τμήμα των κερδών ή των ζημιών που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα και έχει σχέση με την εν λόγω μείωση του δικαιώματος ιδιοκτησίας, εφόσον το εν λόγω κέρδος ή η ζημία θα απαιτείτο να ανακαταταχθεί στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων.

Διαδικασίες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης

26 Πολλές από τις διαδικασίες που είναι κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι παρεμφερείς με τις διαδικασίες ενοποίησης που περιγράφονται στο ΔΠΧΑ 10. Επιπρόσθετα, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες λογιστικού χειρισμού της απόκτησης θυγατρικής διέπουν και τη λογιστική αντιμετώπιση της απόκτησης επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

27 Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι το άθροισμα των συμμετοχών της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της στη συγκεκριμένη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Οι συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για τον σκοπό αυτόν. Όταν συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες, τα λοιπά συνολικά έσοδα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που συνυπολογίζονται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας επί των κερδών ή των ζημιών, των λοιπών συνολικών εσόδων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών της), μετά τις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την επίτευξη ομοιόμορφων λογιστικών πολιτικών (βλ. παραγράφους 35–36Α).

28 Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από ανάντη ή κατάντη συναλλαγές μεταξύ της οντότητας (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών της) και της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μόνον κατά την έκταση των συμμετοχών μη σχετιζόμενων επενδυτών στην εν λόγω συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Ανάντη συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία προς τον επενδυτή. Κατάντη συναλλαγές είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς συγγενή ή κοινοπραξία. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

29 Όταν από κατάντη συναλλαγές προκύπτουν ενδείξεις μείωσης της καθαρής αξίας εκποίησης των προς πώληση ή προς συνεισφορά περιουσιακών στοιχείων, ή ζημίας λόγω απομείωσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, οι εν λόγω ζημίες αναγνωρίζονται εξ ολοκλήρου από τον επενδυτή. Όταν από τις ανάντη συναλλαγές προκύπτουν ενδείξεις μείωσης της καθαρής αξίας εκποίησης των προς αγορά περιουσιακών στοιχείων, ή ζημίας λόγω απομείωσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων, ο επενδυτής αναγνωρίζει το μερίδιό του στις εν λόγω ζημίες.

30 Η συνεισφορά μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία έναντι συμμετοχής στο κεφάλαιο της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας λογιστικοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 28, εκτός εάν η συνεισφορά στερείται εμπορικής ουσίας, κατά την έννοια του όρου στο ΔΛΠ 16 *Ενώματα πάγια*. Εάν μια τέτοια συνεισφορά στερείται εμπορικής ουσίας, το κέρδος ή η ζημία θεωρείται ως μη πραγματοποιηθείσα και δεν αναγνωρίζεται παρά μόνον εάν εφαρμόζεται επίσης η παράγραφος 31. Τα εν λόγω μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημίες απαλείφονται έναντι της επένδυσης που λογιστικοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν παρουσιάζονται ως αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας ή στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οντότητας στην οποία λογιστικοποιούνται οι επενδύσεις με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

31 Εάν, επιπλέον της συμμετοχής στο κεφάλαιο συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας, η οντότητα λαμβάνει χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία, η οντότητα αναγνωρίζει πλήρως στα αποτελέσματα το τμήμα των κερδών ή των ζημιών επί της μη χρηματικής συνεισφοράς που σχετίζεται με τα ληφθέντα χρηματικά ή μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία.

- 32 Η επένδυση λογιστικοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημέρα που καθίσταται συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, τυχόν διαφορά μεταξύ του κόστους της επένδυσης και του μεριδίου της οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εκδότριας λογιστικοποιείται ως ακολούθως:
- α) Η υπεραξία που σχετίζεται με συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Δεν επιτρέπεται απόσβεση της εν λόγω υπεραξίας.
- β) Τυχόν υπέρβαση του μεριδίου της οντότητας στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της εκδότριας έναντι του κόστους της επένδυσης περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου της οντότητας στα αποτελέσματα της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας στην περίοδο κατά την οποία αποκτήθηκε η επένδυση.
- Το μερίδιο της οντότητας επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση ώστε να ληφθεί υπόψη, για παράδειγμα, η απόσβεση των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά τον χρόνο της απόκτησης. Ομοίως, το μερίδιο της οντότητας επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης, όπως για υπεραξία ή ενσώματα πάγια στοιχεία.
- 33 **Κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, η οντότητα χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Όταν το τέλος της περιόδου αναφοράς της οντότητας διαφέρει από εκείνο της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας, η συγγενής επιχείρηση ή η θυγατρική καταρτίζει, για χρήση από την οντότητα, οικονομικές καταστάσεις με την ίδια ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.**
- 34 **Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 33, οι οικονομικές καταστάσεις συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης καταρτίζονται σε ημερομηνία αναφοράς που διαφέρει από εκείνη της οντότητας, γίνονται προσαρμογές για τις επιδράσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ εκείνης της ημερομηνίας και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς της θυγατρικής ή της κοινοπραξίας και εκείνου της οντότητας δεν είναι μεγαλύτερη από τρεις μήνες. Η διάρκεια των καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς και κάθε διαφορά μεταξύ του τέλους των περιόδων αναφοράς δεν διαφέρει από περίοδο σε περίοδο.**
- 35 **Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ενιαίες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε παρεμφερείς συνθήκες.**
- 36 Πλην όσων περιγράφονται στην παράγραφο 36Α, εάν συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν από εκείνες της οντότητας για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα υπό παρεμφερείς συνθήκες, γίνονται προσαρμογές ώστε οι λογιστικές πολιτικές της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας να συμμορφωθούν με εκείνες της οντότητας, όταν οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας χρησιμοποιούνται από την οντότητα κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- 36Α Κατά παρέκκλιση από την απαίτηση της παραγράφου 36, εάν οντότητα που δεν είναι η ίδια εταιρεία επενδύσεων έχει συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων, η οντότητα μπορεί, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, να επιλέξει να διατηρεί την επιμέτρηση της εύλογης αξίας που εφαρμόζεται από την εν λόγω συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων για τις συμμετοχές της εν λόγω συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας που είναι εταιρεία επενδύσεων σε θυγατρικές. Αυτή η επιλογή πραγματοποιείται χωριστά για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων, κατά τον χρόνο επέλευσης του μεταγενέστερου από τα εξής γεγονότα: α) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων αναγνωρίζεται αρχικά· β) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία καθίσταται εταιρεία επενδύσεων· και γ) η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία που είναι εταιρεία επενδύσεων καθίσταται για πρώτη φορά μητρική εταιρεία.
- 37 Εάν συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει εκκρεμείς σωρευμένες προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν σε μέρη εκτός της οντότητας και κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια, η οντότητα υπολογίζει το μερίδιό της επί των κερδών ή ζημιών μετά την αφαίρεση των μερισμάτων από τις εν λόγω προνομιούχες μετοχές, ανεξαρτήτως εάν έχουν δηλωθεί τα μερίσματα ή όχι.
- 38 Αν το μερίδιο οντότητας στις ζημίες συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας ισούται ή υπερβαίνει τη συμμετοχή της στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία, η οντότητα παύει να αναγνωρίζει το μερίδιό της από τις περαιτέρω ζημίες. Η συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι η λογιστική αξία της επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μαζί με κάθε μακροπρόθεσμη συμμετοχή που, στην ουσία, αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της οντότητας στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία. Για παράδειγμα, ένα στοιχείο του οποίου ο διακανονισμός ούτε σχεδιάζεται ούτε πιθανολογείται για το προβλεπόμενο μέλλον, αποτελεί στην

ουσία επέκταση της επένδυσης της οικονομικής οντότητας σε αυτή τη συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Σε τέτοια στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται προνομιούχες μετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή δάνεια, αλλά όχι εμπορικές απαιτήσεις ή πληρωτέοι λογαριασμοί από συνήθεις εμπορικές συναλλαγές, ούτε τυχόν μακροπρόθεσμες απαιτήσεις για τις οποίες υπάρχει επαρκής ασφάλεια, όπως είναι τα εξασφαλισμένα δάνεια. Οι ζημίες που αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και υπερβαίνουν την επένδυση της οντότητας σε κοινές μετοχές, εφαρμόζονται στα υπόλοιπα στοιχεία της συμμετοχής της οντότητας σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία με αντεστραμμένη σειρά αρχιότητας (ήτοι της προτεραιότητας κατά τη ρευστοποίηση).

- 39 Αφού η συμμετοχή της οντότητας μειωθεί στο μηδέν και προκύψουν πρόσθετες ζημίες αναγνωρίζεται υποχρέωση μόνο στην έκταση που η οντότητα έχει επιβαρυνθεί με νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις ή έχει προβεί σε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Αν η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία εμφανίσει στη συνέχεια κέρδη, η οντότητα αρχίζει να αναγνωρίζει εκ νέου το μερίδιό της επί των κερδών, μόνον αφού το μερίδιό της επί των κερδών εξισωθεί προς το μερίδιο των ζημιών που δεν έχουν αναγνωρισθεί.

Ζημία απομείωσης

- 40 Μετά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας σύμφωνα με την παράγραφο 38, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 41Α–41Γ για να καθορίσει κατά πόσον υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι η καθαρή επένδυση της σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία έχει απομειωθεί.

- 41 [διαγράφηκε]

- 41Α Η καθαρή επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία απομειώνεται και προκύπτουν ζημίες απομείωσης εάν, και μόνον εάν, υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις της απομείωσης ως αποτέλεσμα ενός ή περισσότερων γεγονότων που ανέκυσαν μετά την αρχική αναγνώριση της καθαρής επένδυσης (στο εξής: ζημιόγONO γεγονός) και το εν λόγω ζημιόγONO γεγονός (ή τα ζημιόγONA γεγονότα) ασκεί επίδραση στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές από την καθαρή επένδυση που μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ενδέχεται να μην είναι εφικτό να προσδιορισθεί ένα μεμονωμένο, διακριτό γεγονός που προκάλεσε την απομείωση. Αντίθετα, μπορεί να προκάλεσε την απομείωση η συνδυασμένη επίδραση περισσότερων γεγονότων. Οι ζημίες που αναμένονται από μελλοντικά γεγονότα, ανεξαρτήτως πόσο πιθανές είναι, δεν αναγνωρίζονται. Στις αντικειμενικές αποδείξεις ότι καθαρή επένδυση έχει απομειωθεί περιλαμβάνονται παρατηρήσιμα δεδομένα που περιέχονται σε γνώση της οικονομικής οντότητας σχετικά με τα ακόλουθα ζημιόγONA γεγονότα:

α) σημαντική οικονομική δυσχέρεια της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας·

β) αθέτηση όρων σύμβασης, όπως αθέτηση ή καθυστέρηση καταβολών από τη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία·

γ) παροχή έκπτωσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία από την οικονομική οντότητα, για οικονομικούς ή νομικούς λόγους που σχετίζονται με την οικονομική δυσχέρεια της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας, την οποία η οικονομική οντότητα δεν θα εξέταζε σε διαφορετική περίπτωση·

δ) σημαντική αύξηση της πιθανότητας ότι η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία θα πτωχεύσει ή θα προβεί σε άλλη οικονομική αναδιοργάνωση ή

ε) εξαφάνιση ενεργούς αγοράς για την καθαρή επένδυση λόγω οικονομικών δυσχερειών της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας.

- 41Β Η εξαφάνιση ενεργού αγοράς επειδή οι συμμετοχικοί τίτλοι ή τα χρηματοοικονομικά μέσα της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας δεν είναι πλέον δημόσια διαπραγματεύσιμα δεν αποτελεί απόδειξη απομείωσης. Η υποβάθμιση της πιστοληπτικής διαβάθμισης συγγενούς επιχείρησης ή κοινοπραξίας ή η μείωση στην εύλογη αξία της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας δεν αποτελούν, από μόνες τους, αποδείξεις απομείωσης, μολονότι μπορεί να θεωρηθούν αποδείξεις όταν εξετάζονται σε συνδυασμό με άλλες διαθέσιμες πληροφορίες.

- 41Γ Πέραν των γεγονότων που παρατίθενται στην παράγραφο 41Α, στις αντικειμενικές αποδείξεις απομείωσης της καθαρής επένδυσης σε συμμετοχικούς τίτλους της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας περιλαμβάνονται οι πληροφορίες για σημαντικές μεταβολές με αρνητικό αποτέλεσμα που έχουν συντελεστεί στο τεχνολογικό, οικονομικό, νομικό περιβάλλον και στο περιβάλλον αγοράς στο οποίο δραστηριοποιείται η συγγενής επιχείρηση ή η κοινοπραξία, και οι οποίες υποδεικνύουν ότι το κόστος της επένδυσης στον συμμετοχικό τίτλο ενδέχεται να μην ανακτηθεί. Η σημαντική ή παρατεταμένη μείωση της εύλογης αξίας μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο κάτω του κόστους αποτελεί, επίσης, αντικειμενική απόδειξη απομείωσης αξίας.

- 42 Επειδή η υπεραξία που αποτελεί τμήμα της λογιστικής αξίας καθαρής επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία δεν αναγνωρίζεται χωριστά, δεν ελέγχεται χωριστά για απομείωση με εφαρμογή των απαιτήσεων για έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*. Αντ' αυτού, ελέγχεται ολόκληρη η λογιστική αξία της επένδυσης για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 ως ένα ενιαίο περιουσιακό στοιχείο, με σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού της (την υψηλότερη αξία μεταξύ της αξίας λόγω χρήσης και της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης) και της λογιστικής της αξίας, όποτε η εφαρμογή των παραγράφων 41Α–41Γ υποδεικνύει ότι η καθαρή επένδυση ενδέχεται να είναι απομειωμένη. Τυχόν ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται υπό τέτοιες συνθήκες δεν κατανέμεται σε κανένα περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, που αποτελεί μέρος της λογιστικής αξίας της καθαρής επένδυσης στη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία. Κατά συνέπεια, κάθε αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 στον βαθμό που το ανακτήσιμο ποσό της καθαρής επένδυσης αυξάνεται μελλοντικά. Κατά τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης της καθαρής επένδυσης, η οικονομική οντότητα εκτιμά:
- α) το μερίδιό της στην παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να δημιουργηθούν από τη συγγενή επιχείρηση ή την κοινοπραξία, συμπεριλαμβανομένων των ταμειακών ροών από τις δραστηριότητες της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και των εισπράξεων από την τελική διάθεση της επένδυσης ή
 - β) την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της.

Με τις κατάλληλες παραδοχές, αμφότερες οι μέθοδοι δίνουν το ίδιο αποτέλεσμα.

- 43 Το ανακτήσιμο ποσό επένδυσης σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία εκτιμάται για κάθε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία, εκτός αν η συγγενής επιχείρηση ή κοινοπραξία δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές από τη συνεχή χρήση που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- 44 Επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία λογιστικοποιείται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της οντότητας σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 45 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες* και το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).
- 45Α Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 40–42 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 41Α–41Γ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 45Β Με το έγγραφο *Μέθοδος της καθαρής θέσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 25. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 και εξής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 45Δ Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων: εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 17, 27 και 36 και προστέθηκε η παράγραφος 36Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 45Ε Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, κύκλος 2014–2016*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 18 και 36Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

- 45ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 18. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- 45Ζ Με το έγγραφο *Μακροπρόθεσμες συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*, που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος 14Α και διαγράφηκε η παράγραφος 41. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 και εξής, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις παραγράφους 45Η-45ΙΑ. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις σε προγενέστερες περιόδους, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 45Η Οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Ζ ταυτόχρονα με την εφαρμογή για πρώτη φορά του ΔΠΧΑ 9, εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 στις μακροπρόθεσμες συμμετοχές της παραγράφου 14Α.
- 45Θ Οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Ζ μετά την εφαρμογή για πρώτη φορά του ΔΠΧΑ 9, εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των απαιτήσεων που καθορίζονται στην παράγραφο 14Α στις μακροπρόθεσμες συμμετοχές. Για τον σκοπό αυτό, οι αναφορές στην ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 νοούνται ως αναφορές στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων). Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους μόνον εάν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης.
- 45Ι Όταν εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 45Ζ, η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την προσωρινή εξαίρεση από το ΔΠΧΑ 9 σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια* δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους μόνον εάν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης.
- 45ΙΑ Εάν η οικονομική οντότητα δεν αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους εφαρμόζοντας την παράγραφο 45Θ ή την παράγραφο 45Ι κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων, αναγνωρίζει στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) οποιαδήποτε διαφορά ανάμεσα:
- α) στην προηγούμενη λογιστική αξία μακροπρόθεσμων συμμετοχών που περιγράφονται στην παράγραφο 14Α κατά την εν λόγω ημερομηνία και
 - β) στη λογιστική αξία των εν λόγω μακροπρόθεσμων συμμετοχών κατά την εν λόγω ημερομηνία.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

- 46 Εάν η οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οποιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 28 (2003)

- 47 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29

Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες ⁽¹³⁾

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 1 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.
- 2 Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η παρουσίαση των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα χωρίς επαναδιατύπωση δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική.
- 3 Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο απόλυτο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Το πότε η καθίσταται αναγκαία η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο αποτελεί θέμα κρίσης. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
 - α) ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρηθεί η αγοραστική δύναμη·
 - β) ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος αλλά βάσει ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα·
 - γ) πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή·
 - δ) επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς έναν δείκτη τιμών· και
 - ε) το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100 %.
- 4 Είναι προτιμότερο όλες οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας να εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Παρόλα αυτά, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομικής οντότητας, από την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα στο νόμισμα της οποίας η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις.

Η ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- 5 Οι τιμές μεταβάλλονται με τον χρόνο, ως αποτέλεσμα διαφόρων ειδικών ή γενικών πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών. Ειδικές συνθήκες, όπως μεταβολές στην προσφορά και ζήτηση και τεχνολογικές αλλαγές, μπορεί να προκαλούν σημαντική αύξηση ή μείωση των επιμέρους τιμών, ανεξάρτητα της μιας από την άλλη. Επιπρόσθετα, γενικές συνθήκες μπορεί να προκαλούν αλλαγές στο γενικό επίπεδο τιμών και συνεπώς στη γενική αγοραστική δύναμη του χρήματος.
- 6 Οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το ιστορικό κόστος ενεργούν χωρίς να λαμβάνουν υπόψη είτε τις αλλαγές του γενικού επιπέδου τιμών είτε τις αυξήσεις των επιμέρους τιμών αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων. Εξαίρεση σε αυτό αποτελούν εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή επιλέγει να επιμετρήσει σε εύλογη αξία. Για παράδειγμα, ενσώματα πάγια ενδέχεται να αναπροσαρμόζονται στην εύλογη αξία και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία απαιτείται να επιμετρώνται σε εύλογη αξία. Μερικές οικονομικές οντότητες όμως, παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις οι οποίες βασίζονται σε μια προσέγγιση του τρέχοντος κόστους που αντανακλά τις επιδράσεις των μεταβολών στις επιμέρους τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται.

⁽¹³⁾ Ως μέρος των Βελτιώσεων στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τροποποίησε την ορολογία που χρησιμοποιείται στο ΔΠΧΑ 29 για να συμφωνεί με άλλα ΔΠΧΑ, ως ακολούθως: α) «αγοραία αξία» τροποποιήθηκε σε «εύλογη αξία» και β) «αποτελέσματα εργασιών» και «καθαρά κέρδη» τροποποιήθηκαν σε «αποτελέσματα».

- 7 Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, οι οικονομικές καταστάσεις, είτε βασίζονται σε προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε σε προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, είναι χρήσιμες μόνον εάν παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδας μέτρησης. Ως αποτέλεσμα, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οντοτήτων που καταρτίζονται στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Δεν επιτρέπεται η παρουσίαση της πληροφόρησης που απαιτεί το παρόν πρότυπο ως συμπλήρωμα οικονομικών καταστάσεων που δεν επαναδιατυπώθηκαν. Επίσης, δεν συνιστάται χωριστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πριν από την επαναδιατύπωση.
- 8 **Οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε βασίζονται σε προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε σε προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, διατυπώνονται αναφορικά με την τρέχουσα στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Τα αντίστοιχα ποσά για την προηγούμενη περίοδο που απαιτούνται από το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) καθώς και τυχόν πληροφορίες αναφορικά με προγενέστερες περιόδους διατυπώνονται επίσης αναφορικά με την τρέχουσα στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Για τον σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζεται η παράγραφος 42 στοιχείο β) και η παράγραφος 43 του ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος.**
- 9 **Το κέρδος ή η ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα και γνωστοποιείται χωριστά.**
- 10 Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών, όπως επίσης και ορθή κρίση. Η συνεπής εφαρμογή αυτών των διαδικασιών και κρίσεων από περίοδο σε περίοδο είναι σημαντικότερη από την αυστηρή ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις.

Οικονομικές καταστάσεις ιστορικού κόστους

Κατάσταση οικονομικής θέσης

- 11 Ποσά της κατάστασης οικονομικής θέσης που δεν είναι ήδη εκφρασμένα βάσει της τρέχουσας στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδας μέτρησης, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.
- 12 Χρηματικά στοιχεία δεν επαναδιατυπώνονται, γιατί ήδη παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδας επιμέτρησης. Νομισματικά στοιχεία είναι τα χρήματα που κατέχονται και τα κονδύλια που εισπράττονται ή πληρώνονται σε χρήμα.
- 13 Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις συνδεόμενα βάσει συμφωνίας με μεταβολές των τιμών, όπως π.χ. ομόλογα και δάνεια των οποίων η απόδοση συνδέεται με κάποιον δείκτη, προσαρμόζονται ακολουθώντας τη συμφωνία, προκειμένου να επιβεβαιώνουν το τρέχον υπόλοιπο στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Τα εν λόγω στοιχεία εμφανίζονται με αυτήν την προσαρμοσμένη αξία στην επαναδιατυπωμένη κατάσταση οικονομικής θέσης.
- 14 Όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις είναι μη χρηματικά. Μερικά μη χρηματικά στοιχεία εμφανίζονται σε ποσά τρέχοντα στο τέλος της περιόδου αναφοράς, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η εύλογη αξία, οπότε αυτά δεν επαναδιατυπώνονται. Όλα τα υπόλοιπα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται.
- 15 Τα περισσότερα μη χρηματικά στοιχεία τηρούνται λογιστικά σε κόστος ή σε κόστος μείον αποσβέσεις. Έτσι, αυτά είναι εκφρασμένα σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους. Για το καθένα από τα στοιχεία αυτά, το επαναδιατυπωμένο κόστος ή το κόστος μείον αποσβέσεις προσδιορίζεται με την εφαρμογή, στο ιστορικό κόστος τους και στις σωρευμένες αποσβέσεις, της μεταβολής ενός γενικού δείκτη τιμών από την ημερομηνία της απόκτησης μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για παράδειγμα, τα ενσώματα πάγια, τα αποθέματα πρώτων υλών και εμπορευμάτων, η υπεραξία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα σήματα και όμοια περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες της αγοράς τους. Τα αποθέματα ημικατεργασμένων και έτοιμων προϊόντων επαναδιατυπώνονται από τις ημερομηνίες στις οποίες είχε αναληφθεί το κόστος αγοράς και μετατροπής.
- 16 Λεπτομερή στοιχεία των ημερομηνιών απόκτησης των ενσώματων παγίων μπορεί να μην είναι διαθέσιμα ή να μην είναι δυνατό να εκτιμηθούν. Σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο, στην πρώτη περίοδο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, να χρησιμοποιείται μια ανεξάρτητη επαγγελματική εκτίμηση της αξίας των στοιχείων, ως βάση της επαναδιατύπωσης τους.

- 17 Μπορεί να μην υπάρχει γενικός δείκτης τιμών για περιόδους για τις οποίες η επαναδιατύπωση των ενσώματων παγίων απαιτείται από το παρόν πρότυπο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο να χρησιμοποιείται μια εκτίμηση που βασίζεται, για παράδειγμα, στις μεταβολές της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος.
- 18 Μερικά μη χρηματικά στοιχεία εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά διαφορετικών ημερομηνιών από αυτές της απόκτησης ή της κατάστασης οικονομικής θέσης, π.χ. τα ενσώματα πάγια που έχουν αναπροσαρμοστεί σε κάποια προηγούμενη ημερομηνία. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι λογιστικές αξίες επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία της αναπροσαρμογής.
- 19 Το επαναδιατυπωμένο ποσό ενός μη χρηματικού στοιχείου μειώνεται σύμφωνα με τα κατάλληλα ΔΠΧΑ ανά περίπτωση, όταν αυτό υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό. Για παράδειγμα, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των ενσώματων παγίων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των σημάτων μειώνονται στο ανακτήσιμο ποσό και τα επαναδιατυπωμένα ποσά των αποθεμάτων μειώνονται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- 20 Οι οικονομικές καταστάσεις μιας συμμετοχής που παρακολουθείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μπορούν να καταρτίζονται από την εκδότρια εταιρεία στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Η κατάσταση οικονομικής θέσης και η κατάσταση συνολικών εσόδων μιας τέτοιας εκδότριας επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο προκειμένου να υπολογιστεί το μερίδιο του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία και στα αποτελέσματα της εκδότριας. Όταν οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκδότριας παρουσιάζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος.
- 21 Η επίδραση του πληθωρισμού συνήθως αναγνωρίζεται στο κόστος δανεισμού. Δεν είναι σωστό να αναμορφώνεται η κεφαλαιουχική δαπάνη που χρηματοδοτήθηκε με δανεισμό και ταυτόχρονα να κεφαλαιοποιείται αυτό το μέρος του δανειακού κόστους, το οποίο συμψηφίζει τον πληθωρισμό κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Αυτό το μέρος του κόστους δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία το κόστος πραγματοποιήθηκε.
- 22 Η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκτήσει περιουσιακά στοιχεία βάσει συμφωνίας που της επιτρέπει να αναβάλλει για το μέλλον την πληρωμή χωρίς εμφανή επιβάρυνση τόκων. Όπου δεν είναι εφικτό να υπολογίζεται το ποσό του τόκου, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία πληρωμής και όχι από την ημερομηνία αγοράς.
- 23 [Απαλείφθηκε]
- 24 Στην αρχή της πρώτης περιόδου εφαρμογής του παρόντος προτύπου, τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, εκτός των κερδών εις νέον και τυχόν πλεονάσματος αναπροσαρμογής, επαναδιατυπώνονται με βάση έναν γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία συνεισφέρθηκαν ή άλλως προέκυψαν. Το τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής που προέκυψε σε προηγούμενες περιόδους απαλείφεται. Τα επαναδιατυπωμένα κέρδη εις νέον προέρχονται από όλα τα άλλα ποσά της επαναδιατυπωμένης κατάστασης οικονομικής θέσης.
- 25 Στο τέλος της πρώτης περιόδου και στις επόμενες περιόδους, όλα τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων επαναδιατυπώνονται με βάση έναν γενικό δείκτη τιμών από την αρχή της περιόδου ή από την ημερομηνία εισφοράς, εάν είναι μεταγενέστερη. Οι μεταβολές της περιόδου στα ίδια κεφάλαια γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.

Κατάσταση συνολικών εσόδων

- 26 Το παρόν πρότυπο ορίζει ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης συνολικών εσόδων εκφράζονται στην τρέχουσα στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Συνεπώς όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν, σύμφωνα με τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών, από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων είχαν αρχικώς καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση

- 27 Σε περίοδο πληθωρισμού, μια οικονομική οντότητα που έχει πλεόνασμα χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις χρηματικές υποχρεώσεις, χάνει αγοραστική δύναμη, ενώ μια οικονομική οντότητα που έχει πλεόνασμα χρηματικών υποχρεώσεων σε σχέση με τα χρηματικά περιουσιακά στοιχεία κερδίζει αγοραστική δύναμη στο μέτρο που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συνδέονται με ένα επίπεδο τιμών. Αυτό το κέρδος ή η ζημία στην καθαρή χρηματική θέση μπορεί να ληφθεί ως η διαφορά από την επαναδιατύπωση των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, των ιδίων κεφαλαίων και των κονδυλίων στην κατάσταση συνολικών εσόδων και της προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που συνδέονται με δείκτη τιμών. Το κέρδος ή ζημία μπορεί να εκτιμάται εφαρμόζοντας τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών στο σταθμισμένο μέσο όρο της διαφοράς, κατά την περίοδο, μεταξύ νομισματικών περιουσιακών στοιχείων και νομισματικών υποχρεώσεων.

- 28 Το κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα. Η προσαρμογή όσων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων συνδέονται βάσει συμφωνίας με τις μεταβολές των τιμών, σύμφωνα με την παράγραφο 13, συμψηφίζεται έναντι του κέρδους ή της ζημίας στην καθαρή χρηματική θέση. Άλλα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων, όπως πιστωτικοί και χρεωστικοί τόκοι και συναλλαγματικές διαφορές σχετιζόμενες με επενδυμένα ή δανειακά κεφάλαια συνδέονται επίσης με την καθαρή χρηματική θέση. Μολονότι αυτά τα στοιχεία γνωστοποιούνται χωριστά, μπορεί να είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται μαζί με το κέρδος ή τη ζημία στην καθαρή χρηματική θέση στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

Οικονομικές καταστάσεις τρέχοντος κόστους

Κατάσταση οικονομικής θέσης

- 29 Στοιχεία απεικονιζόμενα στο τρέχον κόστος δεν επαναδιατυπώνονται γιατί ήδη εκφράζονται στην τρέχουσα στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Άλλα στοιχεία της κατάστασης οικονομικής θέσης επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με τις παραγράφους 11-25.

Κατάσταση συνολικών εσόδων

- 30 Η κατάσταση συνολικών εσόδων που καταρτίστηκε με βάση το τρέχον κόστος, πριν από την επαναδιατύπωση, γενικώς απεικονίζει το τρέχον κόστος κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι υποκείμενες συναλλαγές ή τα γεγονότα. Κόστος πωλήσεων και αποσβέσεις καταχωρούνται στο τρέχον κόστος κατά το χρόνο της ανάλωσης. Έξοδα πωλήσεων και άλλα έξοδα καταχωρούνται στα χρηματικά ποσά τους, όταν προκύπτουν. Συνεπώς, όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπώθουν βάσει της τρέχουσας στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδας μέτρησης, με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.

Κέρδος ή ζημία στην καθαρή χρηματική θέση

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

Φόροι

- 32 Η επαναδιατύπωση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο μπορεί να δημιουργήσει διαφορές ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Αυτές οι διαφορές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.

Κατάσταση των ταμειακών ροών

- 33 Το παρόν πρότυπο ορίζει ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης ταμειακών ροών εκφράζονται στην τρέχουσα στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης.

Κονδύλια προηγούμενων περιόδων

- 34 Τα αντίστοιχα ποσά των προηγούμενων καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς, είτε βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών, ούτως ώστε οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται με βάση την τρέχουσα στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με προηγούμενες περιόδους εκφράζονται επίσης με βάση την τρέχουσα στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Για τον σκοπό της παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζονται η παράγραφος 42 στοιχείο β) και η παράγραφος 43 του ΔΛΠ 21.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

- 35 Μια μητρική εταιρεία που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας μπορεί να έχει θυγατρικές που επίσης καταρτίζουν τις καταστάσεις τους σε νομίσματα υπερπληθωριστικών οικονομιών. Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε τέτοιας θυγατρικής πρέπει να επαναδιατυπώνονται, με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκδίδει τις καταστάσεις της η θυγατρική, πριν αυτές συμπεριληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται από τη μητρική εταιρεία. Όταν μια τέτοια θυγατρική είναι αλλοδαπή θυγατρική, οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της μετατρέπονται με βάση τις ισοτιμίες κλεισίματος. Οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών που δεν καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σε νομίσματα υπερπληθωριστικών οικονομιών διέπονται από το ΔΛΠ 21.

- 36 Εάν ενοποιούνται οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικές λήξεις των περιόδων αναφοράς, όλα τα κονδύλια, χρηματικά και μη, χρειάζεται να επαναδιατυπώνονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μονάδα μέτρησης.

Επιλογή και χρήση του γενικού δείκτη τιμών

- 37 Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο απαιτεί τη χρήση ενός γενικού δείκτη τιμών που αντανακλά τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη. Επιθυμητό είναι όλες οι οικονομικές οντότητες που τηρούν τα βιβλία τους στο νόμισμα της ίδιας οικονομίας να χρησιμοποιούν τον ίδιο δείκτη.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΠΟΥ ΠΛΑΥΟΥΝ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ

- 38 Όταν μια οικονομία πάυει να είναι υπερπληθωριστική και η οικονομική οντότητα διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, λαμβάνει τα ποσά που είναι εκφρασμένα στην τρέχουσα κατά το τέλος της προηγούμενης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης ως βάση για τις λογιστικές αξίες στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 39 Πραγματοποιούνται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

- α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων έχουν επαναδιατυπωθεί λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος λειτουργίας και, ως αποτέλεσμα, εμφανίζονται με βάση την τρέχουσα στο τέλος της περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης·
- β) εάν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους ή στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους· και
- γ) η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών στο τέλος της περιόδου αναφοράς και η μεταβολή του δείκτη κατά τη διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς.
- 40 Οι γνωστοποιήσεις που απαιτεί το παρόν πρότυπο είναι αναγκαίες προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος αντιμετώπισης των επιδράσεων του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, προορίζονται για να παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση, αναγκαία στην κατανόηση του τρόπου αυτού και των ποσών που προκύπτουν.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 41 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1990 ή αργότερα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32

Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 [διαγράφηκε]
- 2 Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεων ή ιδίων κεφαλαίων και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και συμμετοχικών τίτλων· την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών· και τις συνθήκες υπό τις οποίες πρέπει να συμψηφίζονται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.
- 3 Οι αρχές του παρόντος προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, και για τη γνωστοποίηση σχετικών πληροφοριών στο ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις*.

ΠΕΛΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 4 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:
 - α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα ΔΠΧΑ 10, ΔΛΠ 27 ή ΔΛΠ 28 απαιτούν ή επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΠΧΑ 9. Στις περιπτώσεις αυτές, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν επίσης το παρόν πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες.
 - β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*.
 - γ) [διαγράφηκε]
 - δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια* ή συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε:
 - i) παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, εάν το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί χωριστά·
 - ii) επενδυτικά στοιχεία που διαχωρίζονται από τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, εάν το ΔΠΧΑ 17 απαιτεί τέτοιο διαχωρισμό, εκτός εάν το διαχωρισμένο επενδυτικό στοιχείο είναι επενδυτικό συμβόλαιο με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17·
 - iii) δικαιώματα και δεσμεύσεις του εκδότη που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία πληρούν τον ορισμό των συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης, εάν ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων. Ωστόσο, ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 εάν επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 7 στοιχείο ε) του ΔΠΧΑ 17, να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 17 κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων·
 - iv) δικαιώματα και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα και απορρέουν από συμβόλαια πιστωτικών καρτών ή από παρόμοια συμβόλαια που περιέχουν ρυθμίσεις πίστωσης ή πληρωμής, τα οποία εκδίδει η οικονομική οντότητα και πληρούν τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, εάν η οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στα εν λόγω δικαιώματα και υποχρεώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 7 στοιχείο η) του ΔΠΧΑ 17 και την παράγραφο 2.1 στοιχείο ε) σημείο iv) του ΔΠΧΑ 9.

ν) δικαιώματα και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα και απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει η οικονομική οντότητα τα οποία περιορίζουν την αποζημίωση για ασφαλιζόμενα συμβάντα στο ποσό που θα απαιτούνταν για να εκπληρωθεί η υποχρέωση του ασφαλιζόμενου που δημιουργείται από το συμβόλαιο, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 8Α του ΔΠΧΑ 17, να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 9 αντί του ΔΠΧΑ 17 στα εν λόγω συμβόλαια.

ε) [διαγράφηκε]

στ) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις βάσει συναλλαγών πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών, στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, εκτός από:

i) συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 8-10 του παρόντος, στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο,

ii) οι παράγραφοι 33 και 34 του παρόντος προτύπου, που εφαρμόζονται στις ίδιες μετοχές που αγοράζονται, πωλούνται, εκδίδονται ή ακυρώνονται σε σχέση με προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εργαζομένων, προγράμματα αγοράς μετοχών εργαζομένων και κάθε άλλη συμφωνία πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών.

5-7 [διαγράφηκαν]

8 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν οι συμβάσεις χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για αγορά, πώληση ή χρήση. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 2.5 του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.

9 Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής περιπτώσεις:

α) όταν οι όροι της σύμβασης επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να τη διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων·

β) όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οικονομική οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει παρόμοιες συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβάσεις συμψηφισμού, είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν από την άσκηση ή την εκπνοή της)·

γ) όταν, για παρόμοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνήθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή και

δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι αμέσως μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μια σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το στοιχείο β) ή το στοιχείο γ) δεν συνάπτεται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Άλλες συμβάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 8 αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για το σκοπό της παραλαβής και της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για αγορά, πώληση ή χρήση και συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

- 10 Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 9 στοιχείο α) ή δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Τέτοια σύμβαση δεν μπορεί να συναφθεί για το σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για αγορά, πώληση ή χρήση.

ΟΡΙΣΜΟΙ (ΒΛ. ΕΠΙΣΗΣ ΤΙΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥΣ ΟΕ3-ΟΕ23)

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

Χρηματοοικονομικό μέσο: κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μια οικονομική οντότητα και χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μια άλλη οικονομική οντότητα.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο: κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- α) ταμειακά διαθέσιμα,
- β) συμμετοχικό τίτλο άλλης οικονομικής οντότητας,
- γ) συμβατικό δικαίωμα:
 - i) για την παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οικονομική οντότητα ή
 - ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οικονομική οντότητα ή
- δ) συμβόλαιο που δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας και είναι:
 - i) μη παράγωγο για το οποίο η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή ενδέχεται να υποχρεούται να λάβει μεταβλητή ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας ή
 - ii) παράγωγο που δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί, εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Για τον σκοπό αυτό, οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας δεν περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β, μέσα που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης και κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Γ και 16Δ, ή μέσα που αποτελούν συμβάσεις για την μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση: κάθε υποχρέωση που αφορά:

- α) συμβατική δέσμευση:
 - i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή
 - ii) για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οικονομική οντότητα ή
- β) συμβόλαιο που πρόκειται ή ενδέχεται να διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας και είναι:

- i) μη παράγωγο για το οποίο η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της ή
- ii) παράγωγο που δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί, εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, με συγκεκριμένη ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Για το σκοπό αυτό, τα δικαιώματα, τα δικαιώματα προαίρεσης ή τα δικαιώματα αγοράς για την απόκτηση συγκεκριμένης ποσότητας ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας έναντι συγκεκριμένου ποσού οποιουδήποτε νομίσματος είναι συμμετοχικοί τίτλοι εάν η οικονομική οντότητα προσφέρει τα δικαιώματα, τα δικαιώματα προαίρεσης ή τα δικαιώματα αγοράς κατ' αναλογία σε όλους τους υφιστάμενους ιδιοκτήτες ιδίων μη παραγώνων συμμετοχικών τίτλων της ίδιας κατηγορίας. Επίσης για τους σκοπούς αυτούς, οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας δεν περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β, μέσα που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης και κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Γ και 16Δ, ή μέσα που αποτελούν συμβάσεις για την μελλοντική παραλαβή ή παράδοση των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

Κατ' εξαίρεση, τίτλος που πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος εάν έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ.

Συμμετοχικός τίτλος: κάθε σύμβαση που αποδεικνύει δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, αφαιρεθούν όλες οι υποχρεώσεις της.

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

Μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής: χρηματοοικονομικό μέσο που δίνει στον κάτοχο το δικαίωμα να επιστρέψει το μέσο στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή που επιστρέφεται στον εκδότη αυτομάτως σε περίπτωση επέλευσης αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος ή σε περίπτωση θανάτου ή συνταξιοδότησης του κατόχου του μέσου.

- 12 Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 9 ή στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση* και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τη σημασία που ορίζεται στο ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 9.

- αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης
- παύση αναγνώρισης
- παράγωγο
- μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου
- συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης
- χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων
- βέβαιη δέσμευση
- προσδοκώμενη συναλλαγή
- αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης
- αντισταθμισμένο στοιχείο

- μέσο αντιστάθμισης
 - διακρατούμενο για διαπραγμάτευση
 - σύμβαση κανονικής παράδοσης
 - κόστος συναλλαγής.
- 13 Στο παρόν πρότυπο, οι όροι «σύμβαση» και «συμβατικός» παραπέμπουν σε συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών που έχει σαφείς οικονομικές συνέπειες τις οποίες τα μέλη έχουν μικρή ή καμία διακριτική ευχέρεια να αποφύγουν, επειδή συνήθως η συμφωνία είναι εκτελεστή κατά το νόμο. Οι συμβάσεις και, συνεπώς, τα χρηματοοικονομικά μέσα μπορούν να λάβουν ποικίλες μορφές και δεν απαιτείται να είναι γραπτές.
- 14 Στο παρόν πρότυπο, η έννοια της «οικονομικής οντότητας» περιλαμβάνει φυσικά πρόσωπα, προσωπικές εταιρείες, κεφαλαιουχικές εταιρείες, εταιρείες καταπιστευματικής διαχείρισης και κρατικούς οργανισμούς.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια (βλ. επίσης τις παραγράφους ΟΕ13-ΟΕ14Ι και ΟΕ25-ΟΕ29Α)

- 15 **Ο εκδότης ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατατάσσει το μέσο ή τα επιμέρους στοιχεία του κατά την αρχική αναγνώριση ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ως συμμετοχικό τίτλο ανάλογα με την ουσία της σχετικής σύμβασης και τους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και του συμμετοχικού τίτλου.**
- 16 Όταν ο εκδότης εφαρμόζει τους ορισμούς της παραγράφου 11 για να προσδιορίσει αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος και όχι χρηματοοικονομική υποχρέωση, το μέσο είναι συμμετοχικός τίτλος εφόσον και μόνον εφόσον πληρούνται αμφότεροι οι όροι α) και β) που ακολουθούν.
- α) Το μέσο δεν συμπεριλαμβάνει καμία συμβατική δέσμευση:
- i) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή
 - ii) για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για τον εκδότη.
- β) Αν το μέσο πρόκειται ή ενδέχεται να διακανονιστεί με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη, είναι:
- i) μη παράγωγο το οποίο δεν περιλαμβάνει καμία συμβατική δέσμευση που να υποχρεώνει τον εκδότη να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων του ή
 - ii) παράγωγο που πρόκειται να διακανονιστεί μόνον από τον εκδότη με την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Για τον σκοπό αυτό, τα δικαιώματα, τα δικαιώματα προαίρεσης ή τα δικαιώματα αγοράς για την απόκτηση συγκεκριμένης ποσότητας ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας έναντι συγκεκριμένου ποσού οποιουδήποτε νομίματος είναι συμμετοχικοί τίτλοι εάν η οικονομική οντότητα προσφέρει τα δικαιώματα, τα δικαιώματα προαίρεσης ή τα δικαιώματα αγοράς κατ' αναλογία σε όλους τους υφιστάμενους ιδιοκτήτες ιδίων μη παραγώγων συμμετοχικών τίτλων της ίδιας κατηγορίας. Επίσης για τους σκοπούς αυτούς, στους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη δεν συμπεριλαμβάνονται μέσα τα οποία έχουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 16Α και 16Β ή στις παραγράφους 16Γ και 16Δ ή μέσα τα οποία είναι καθαυτά συμβόλαια για μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.

Συμβατική δέσμευση, συμπεριλαμβανομένης εκείνης που απορρέει από παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο, που πρόκειται ή ενδέχεται να καταλήξει σε μελλοντική παραλαβή ή παράδοση ιδίων συμμετοχικών τίτλων του εκδότη, αλλά δεν πληροί τις προϋποθέσεις α) και β) ανωτέρω, δεν είναι συμμετοχικός τίτλος. Κατ' εξαίρεση, τίτλος που πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος εάν έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ.

Μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής

- 16A Ένα χρηματοοικονομικό μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής περιλαμβάνει συμβατική δέσμευση του εκδότη να επαναγοράσει ή να εξοφλήσει το μέσο έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την άσκηση του αντίστοιχου δικαιώματος. Κατ' εξαίρεση του ορισμού της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, μέσο που περιλαμβάνει δέσμευση αυτού του είδους κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος εάν έχει όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
- α) Παρέχει στον κάτοχο δικαίωμα αναλογικού μεριδίου επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας σε περίπτωση εκκαθάρισής της. Καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας είναι αυτά που απομένουν μετά την αφαίρεση όλων των άλλων διεκδικήσεων επί των περιουσιακών της στοιχείων. Το αναλογικό μερίδιο προσδιορίζεται με:
 - i) τη διαίρεση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας σε ισόποσες μονάδες κατά την εκκαθάριση και
 - ii) τον πολλαπλασιασμό αυτού του ποσού με τον αριθμό των μονάδων στην κατοχή του κατόχου του χρηματοοικονομικού μέσου.
 - β) Το μέσο είναι στην τάξη των μέσων που είναι υποδεέστερη από όλες τις άλλες κατηγορίες μέσων. Η θέση σε τέτοια τάξη σημαίνει ότι το μέσο:
 - i) δεν έχει προτεραιότητα σε σχέση με τις άλλες διεκδικήσεις επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά την εκκαθάριση και
 - ii) δεν χρειάζεται να μετατραπεί σε άλλο μέσο προκειμένου να φθάσει στην κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερη των άλλων κατηγοριών μέσων.
 - γ) Όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα της κατηγορίας των μέσων που είναι υποδεέστερη των άλλων κατηγοριών μέσων έχουν πανομοιότυπα χαρακτηριστικά. Για παράδειγμα, πρέπει όλα να είναι με δικαίωμα αποπληρωμής και ο τύπος ή άλλη μέθοδος προσδιορισμού που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της τιμής επαναγοράς ή ρευστοποίησης είναι ο ίδιος για όλα τα μέσα αυτής της κατηγορίας.
 - δ) Εκτός από την συμβατική δέσμευση για τον εκδότη να επαναγοράσει ή να εξοφλήσει το μέσο έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, το μέσο δεν περιλαμβάνει συμβατική δέσμευση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε άλλη οικονομική οντότητα, η την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με άλλη οικονομική οντότητα υπό δυνητικά δυσμενείς όρους για την οικονομική οντότητα, και δεν αποτελεί σύμβαση που πρόκειται ή ενδέχεται να διακανονιστεί με συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας όπως ορίζεται στο εδάφιο β) του ορισμού της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.
 - ε) Οι συνολικές αναμενόμενες ταμειακές ροές που είναι καταλογιστέες στο μέσο κατά τη διάρκεια ισχύος του βασίζονται ουσιαστικά στα κέρδη ή τις ζημίες, τη μεταβολή στα αναγνωρισμένα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή τη μεταβολή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια ισχύος του μέσου (εξαιρουμένων τυχόν επιδράσεων του μέσου).
- 16B Για να καταταχθεί ένα μέσο ως συμμετοχικός τίτλος, πέραν του ότι το μέσο πρέπει να διαθέτει όλα τα ως άνω χαρακτηριστικά, ο εκδότης πρέπει να μην κατέχει άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή σύμβαση που έχει:
- α) συνολικές ταμειακές ροές που βασίζονται στην ουσία στα κέρδη ή τις ζημίες, τη μεταβολή στα αναγνωρισμένα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή τη μεταβολή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας (εξαιρουμένων τυχόν επιδράσεων του μέσου ή της σύμβασης) και
 - β) επίδραση ουσιαστικού περιορισμού ή καθορισμού του ποσού της υπολειμματικής απόδοσης που θα λάβουν οι κάτοχοι του μέσου με δικαίωμα αποπληρωμής.

Για τους σκοπούς της εφαρμογής αυτής της προϋπόθεσης, η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη μη χρηματοοικονομικές συμβάσεις με κάτοχο μέσου που περιγράφεται στην παράγραφο 16A με συμβατικούς όρους και προϋποθέσεις που είναι παρόμοιοι με τους συμβατικούς όρους και προϋποθέσεις ισοδύναμης σύμβασης που θα μπορούσε να υπάρξει μεταξύ μη κατόχου του μέσου και της εκδότριας οικονομικής οντότητας. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει κατά πόσον πληροί η προϋπόθεση, δεν κατατάσσει το μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής ως συμμετοχικό τίτλο.

Μέσα, ή συστατικά μέσων, που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα τη υποχρέωση να παραδώσει σε τρίτο μέρος αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης

16Γ Ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν συμβατική δέσμευση για την εκδότρια οικονομική οντότητα να παραδώσει σε άλλη οικονομική οντότητα αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης. Η δέσμευση ανακύπτει επειδή η εκκαθάριση είτε είναι βέβαιο ότι θα συμβεί και είναι εκτός του ελέγχου της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, σε περίπτωση οικονομικής οντότητας περιορισμένης χρονικής ισχύος) ή δεν είναι βέβαιο ότι θα συμβεί αλλά συνιστά δικαίωμα του κατόχου του μέσου. Κατ' εξαίρεση του ορισμού της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, μέσο που περιλαμβάνει δέσμευση αυτού του είδους κατατάσσεται ως συμμετοχικός τίτλος εάν έχει όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) Παρέχει στον κάτοχο δικαίωμα αναλογικού μεριδίου επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας σε περίπτωση εκκαθάρισης της. Καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας είναι αυτά που απομένουν μετά την αφαίρεση όλων των άλλων διεκδικήσεων επί των περιουσιακών της στοιχείων. Το αναλογικό μερίδιο προσδιορίζεται με:

i) τη διαίρεση των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας σε ισόποσες μονάδες κατά την εκκαθάριση και

ii) τον πολλαπλασιασμό αυτού του ποσού με τον αριθμό των μονάδων στην κατοχή του κατόχου του χρηματοοικονομικού μέσου.

β) Το μέσο είναι στην τάξη των μέσων που είναι υποδεέστερη από όλες τις άλλες κατηγορίες μέσων. Η θέση σε τέτοια τάξη σημαίνει ότι το μέσο:

i) δεν έχει προτεραιότητα σε σχέση με τις άλλες διεκδικήσεις επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά την εκκαθάριση και

ii) δεν χρειάζεται να μετατραπεί σε άλλο μέσο προκειμένου να φθάσει στην κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερη των άλλων κατηγοριών μέσων.

γ) Όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα στην κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερη από όλες τις άλλες κατηγορίες μέσων, πρέπει να έχουν πανομοιότυπη συμβατική δέσμευση για την εκδότρια οικονομική οντότητα να παραδώσει αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων σε περίπτωση εκκαθάρισης.

16Δ Για να καταταχθεί ένα μέσο ως συμμετοχικός τίτλος, πέραν του ότι το μέσο πρέπει να διαθέτει όλα τα ως άνω χαρακτηριστικά, ο εκδότης πρέπει να μην κατέχει άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή σύμβαση που έχει:

α) συνολικές ταμειακές ροές που βασίζονται στην ουσία στα κέρδη ή τις ζημίες, τη μεταβολή στα αναγνωρισμένα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή τη μεταβολή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας (εξαιρουμένων τυχόν επιδράσεων του μέσου ή της σύμβασης) και

β) την επίδραση ουσιαστικού περιορισμού ή καθορισμού του ποσού της υπολειμματικής απόδοσης που θα λάβουν οι κάτοχοι του μέσου.

Για τους σκοπούς της εφαρμογής αυτής της προϋπόθεσης, η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη μη χρηματοοικονομικές συμβάσεις με κάτοχο μέσου που περιγράφεται στην παράγραφο 16Γ που έχουν συμβατικούς όρους και προϋποθέσεις παρόμοιους με τους συμβατικούς όρους και προϋποθέσεις ισοδύναμης σύμβασης που θα μπορούσε να υπάρξει μεταξύ μη-κατόχου του μέσου και της εκδότριας οικονομικής οντότητας. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει κατά πόσον πληροί τα προϋπόθεση, δεν κατατάσσεται το μέσο ως συμμετοχικό τίτλο.

Ανακατάταξη των μέσων με δικαίωμα αποπληρωμής και των μέσων που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης

- 16E Η οικονομική οντότητα κατατάσσει χρηματοοικονομικό μέσο ως συμμετοχικό τίτλο σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16B ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ από την ημερομηνία κατά την οποία έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις που παρατίθενται στις εν λόγω παραγράφους. Η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο από την ημερομηνία που το μέσο παύει να έχει όλα τα χαρακτηριστικά ή να πληροί όλες τις προϋποθέσεις που παρατίθενται σ' αυτές τις παραγράφους. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα εξοφλήσει όλα τα εκδοθέντα μέσα χωρίς δικαίωμα αποπληρωμής και τυχόν μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που παραμένουν σε εκκρεμότητα έχουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν όλες τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16B, η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει τα μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής ως συμμετοχικούς τίτλους από την ημερομηνία που θα εξοφλήσει τα μέσα χωρίς δικαίωμα αποπληρωμής.
- 16ΣΤ Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την ανακατάταξη μέσου σύμφωνα με την παράγραφο 16E, ως εξής:

α) Ανακατατάσσει συμμετοχικό τίτλο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση από την ημερομηνία κατά την οποία το μέσο παύει να έχει όλα τα χαρακτηριστικά ή να πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16B ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ. Η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται στην εύλογη αξία του μέσου κατά την ημερομηνία της ανακατάταξης. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα ίδια κεφάλαια τυχόν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας του συμμετοχικού τίτλου και της εύλογης αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.

β) Ανακατατάσσει χρηματοοικονομική υποχρέωση ως ίδια κεφάλαια από την ημερομηνία κατά την οποία το μέσο έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16B ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ. Συμμετοχικός τίτλος επιμετράται στη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της ανακατάταξης.

Μη συμβατική δέσμευση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου [παράγραφος 16 στοιχείο α)]

- 17 Με εξαίρεση τις περιπτώσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 16Α και 16B ή στις παραγράφους 16Γ και 16Δ, κρίσιμο χαρακτηριστικό για τον διαχωρισμό χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από συμμετοχικό τίτλο είναι η ύπαρξη συμβατικής δέσμευσης ενός μέρους του χρηματοοικονομικού μέσου (του εκδότη) είτε για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στο άλλο μέρος (τον κάτοχο), είτε για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με τον κάτοχο υπό δυνητικά δυσμενείς όρους για τον εκδότη. Μολονότι ο κάτοχος συμμετοχικού τίτλου ενδέχεται να δικαιούται κατ' αναλογία μερίδιο μερισμάτων ή άλλων διανομών των ιδίων κεφαλαίων, ο εκδότης δεν έχει συμβατική δέσμευση να προβεί σε τέτοιου είδους διανομές, επειδή δεν μπορεί να απαιτηθεί από αυτόν να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε άλλον συμβαλλόμενο.
- 18 Η κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας εξαρτάται μάλλον από την ουσία του και όχι τόσο από τη νομική του μορφή. Ουσία και νομική μορφή συνήθως συμπίπτουν, αλλά αυτό δεν ισχύει πάντα. Ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα λαμβάνουν νομική μορφή συμμετοχικού τίτλου, ενώ στην ουσία είναι υποχρεώσεις, ενώ άλλα μέσα μπορεί να συνδυάζουν χαρακτηριστικά συμμετοχικών τίτλων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Για παράδειγμα:
- α) προνομιάχος μετοχή που προβλέπει υποχρεωτική εξόφληση από τον εκδότη έναντι συγκεκριμένου ή προσδιοριστέου ποσού σε καθορισμένη ή προσδιοριστέα μελλοντική ημερομηνία ή που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα να απαιτήσει από τον εκδότη την εξόφληση του μέσου σε συγκεκριμένη ή μετά από συγκεκριμένη ημερομηνία έναντι συγκεκριμένου ή προσδιοριστέου ποσού, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση

β) χρηματοοικονομικό μέσο που δίνει στον κάτοχο το δικαίωμα να το διαθέσει ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, με εξαίρεση τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση ακόμα και όταν η ποσότητα των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που μπορεί να αυξηθεί ή να μειωθεί. Η ύπαρξη προαίρεσης για τον κάτοχο να διαθέσει το μέσο ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σημαίνει ότι το μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με εξαίρεση τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Για παράδειγμα, τα αμοιβαία κεφάλαια ανοικτού τύπου, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου (unit trusts), οι συνεταιρισμοί και κάποιες συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες μπορούν να παρέχουν το δικαίωμα στους μεριδιούχους τους ή στα μέλη τους να εξαργυρώσουν τα μερίδιά τους οποτεδήποτε έναντι μετρητών, γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα οι συμμετοχές των κατόχων μεριδίων ή των μελών να κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, με εξαίρεση τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Ωστόσο, η κατάταξη του μέσου ως χρηματοοικονομικής υποχρέωσης δεν αποκλείει τη χρήση περιγραφών όπως «καθαρή αξία ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» και «μεταβολή καθαρής αξίας ενεργητικού που αναλογεί σε μεριδιούχους» στις οικονομικές καταστάσεις οικονομικής οντότητας που δεν έχει εισφερθέντα κεφάλαια (όπως κάποια αμοιβαία κεφάλαια και κάποιες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, βλ. επεξηγηματικό παράδειγμα 7) ή τη χρήση επιπρόσθετης γνωστοποίησης που δείχνει ότι τα συνολικά δικαιώματα των μελών περιλαμβάνουν στοιχεία όπως αποθεματικά που πληρούν τον ορισμό των ιδίων κεφαλαίων και μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που δεν τον πληρούν (βλ. επεξηγηματικό παράδειγμα 8).

19 Εάν οικονομική οντότητα δεν έχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα να αποφεύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για την εκπλήρωση συμβατικής δέσμευσης, η δέσμευση πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με εξαίρεση τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Για παράδειγμα:

α) περιορισμός της ικανότητας της οικονομικής οντότητας να εκπληρώσει συμβατική δέσμευση, όπως η έλλειψη πρόσβασης σε ξένο νόμισμα ή η ανάγκη να ληφθεί έγκριση της πληρωμής από εποπτική αρχή, δεν αναιρεί τη συμβατική δέσμευση της οικονομικής οντότητας ή το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου που πηγάζει από το χρηματοοικονομικό μέσο.

β) συμβατική δέσμευση που εξαρτάται από την άσκηση δικαιώματος εξαργύρωσης από τον αντισυμβαλλόμενο αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση επειδή η οικονομική οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου.

20 Χρηματοοικονομικό μέσο που δεν επιβάλει ρητά συμβατική δέσμευση για την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου, μπορεί να την επιβάλει έμμεσα, μέσω των όρων και προϋποθέσεων του. Για παράδειγμα:

α) το χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να περιέχει μη χρηματοοικονομική δέσμευση που πρέπει να διακανονιστεί εφόσον και μόνον εφόσον η οικονομική οντότητα δεν προβεί σε διανομές ή δεν εξαργυρώσει το μέσο. Αν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποφύγει τη μεταφορά μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου μόνο με τον διακανονισμό της μη χρηματοοικονομικής δέσμευσης, το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση.

β) ένα χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση μόνον εάν προβλέπει ότι κατά το διακανονισμό η οικονομική οντότητα θα παραδώσει είτε:

i) μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή

ii) ίδιες μετοχές της, η αξία των οποίων προσδιορίζεται ώστε να υπερβαίνει σε σημαντικό βαθμό την αξία των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Μολονότι η οικονομική οντότητα δεν έχει ρητή συμβατική δέσμευση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η αξία της εναλλακτικής επιλογής του διακανονισμού με μετοχές είναι τέτοια που η οικονομική οντότητα θα διακανονίσει τοις μετρητοίς. Σε κάθε περίπτωση, ο κάτοχος έχει στην ουσία λάβει εγγύηση ότι θα παραλάβει ποσό που ισοδυναμεί τουλάχιστον με την επιλογή του διακανονισμού τοις μετρητοίς (βλ. παράγραφο 21).

Διακανονισμός με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας [παράγραφος 16 στοιχείο β)]

- 21 Μια σύμβαση δεν είναι συμμετοχικός τίτλος απλά και μόνον επειδή μπορεί να καταλήξει σε παράδοση ή παραλαβή ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει συμβατικό δικαίωμα ή δέσμευση να λάβει ή να παραδώσει μια ποσότητα ιδίων μετοχών της ή άλλων συμμετοχικών τίτλων που ποικίλλει ώστε η εύλογη αξία των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν να ισούται με την αξία του συμβατικού δικαιώματος ή της συμβατικής δέσμευσης. Ένα τέτοιο συμβατικό δικαίωμα ή συμβατική δέσμευση μπορεί να αφορά καθορισμένο ποσό ή ποσό που κυμαίνεται μερικώς ή πλήρως με βάση τις μεταβολές κάποιας μεταβλητής πέραν της αγοραίας τιμής των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας (π.χ. επιτόκιο, τιμή αγαθού ή τιμή χρηματοοικονομικού μέσου). Δύο παραδείγματα: α) συμβόλαιο παράδοσης ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας η αξία των οποίων ισούται με 100 NM ⁽¹⁴⁾ και β) σύμβαση για την παράδοση συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας η αξία των οποίων ισούται με την αξία 100 συγγών χρυσού. Μια τέτοια σύμβαση είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση της οικονομικής οντότητας έστω και αν η οικονομική οντότητα πρέπει ή μπορεί να τη διακανονίσει με παράδοση ιδίων συμμετοχικών της τίτλων. Δεν είναι συμμετοχικός τίτλος επειδή η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μεταβλητό αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων ως μέσο διακανονισμού της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η σύμβαση δεν αποδεικνύει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.
- 22 Με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 22Α, σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα που (λαμβάνει ή) παραδίδει καθορισμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος. Για παράδειγμα, ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο δικαίωμα να αγοράσει καθορισμένο αριθμό μετοχών της οικονομικής οντότητας έναντι καθορισμένης τιμής ή έναντι ενός δηλωμένου καθορισμένου κεφαλαίου ενός ομολόγου, είναι συμμετοχικός τίτλος. Μεταβολές στην εύλογη αξία σύμβασης που απορρέουν από διακυμάνσεις στα επιτόκια της αγοράς που δεν επηρεάζουν το ύψος των μετρητών ή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που θα καταβληθούν ή θα ληφθούν ή τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα ληφθούν ή θα παραδοθούν με τον διακανονισμό της σύμβασης, δεν αποκλείουν τον χαρακτηρισμό της σύμβασης ως συμμετοχικού τίτλου. Κάθε αντάλλαγμα που λαμβάνεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που λαμβάνεται για πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή δικαίωμα αγοράς ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας) προστίθεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Κάθε τίμημα που καταβάλλεται (όπως το υπέρ το άρτιο ποσό που καταβάλλεται για αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης) αφαιρείται απευθείας από τα ίδια κεφάλαια. Οι μεταβολές στην εύλογη αξία ενός συμμετοχικού τίτλου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- 22Α Εάν οι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας που θα παραληφθούν ή θα παραδοθούν από την οικονομική οντότητα κατά τον διακανονισμό σύμβασης, είναι χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής που φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β, ή μέσα που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα τη δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων μόνο κατά την εκκαθάριση, που φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά και που πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Γ και 16Δ, η σύμβαση είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση. Το ίδιο ισχύει για σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα που λαμβάνει ή παραδίδει καθορισμένο αριθμό τέτοιων μέσων έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.
- 23 Με την επιφύλαξη των προϋποθέσεων που περιγράφονται στις παραγράφους 16Α και 16Β ή στις παραγράφους 16Γ και 16Δ, σύμβαση που περιέχει δέσμευση η οικονομική οντότητα να αγοράσει τους ίδιους συμμετοχικούς της τίτλους έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία της τιμής εξόφλησης (για παράδειγμα, για την παρούσα αξία της τιμής μελλοντικής επαναγοράς, την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή άλλο ποσό εξόφλησης). Αυτό ισχύει ακόμα και στην περίπτωση που η ίδια η σύμβαση είναι συμμετοχικός τίτλος. Ένα παράδειγμα είναι η δέσμευση της οικονομικής οντότητας βάσει προθεσμιακού συμβολαίου να αγοράσει έναντι μετρητών ίδιους συμμετοχικούς της τίτλους. Η χρηματοοικονομική υποχρέωση αναγνωρίζεται αρχικά στην παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης και ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια. Στη συνέχεια, η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Εάν το συμβόλαιο λήξει χωρίς να γίνει παράδοση, η λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανακατατάσσεται στα ίδια κεφάλαια. Η συμβατική υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να αγοράζει τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού εξόφλησης έστω και αν η δέσμευση αγοράς εξαρτάται από την άσκηση δικαιώματος εξαργύρωσης από τον αντισυμβαλλόμενο (π.χ. ένα πωληθέν δικαίωμα πώλησης που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να πωλήσει τους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας στην οικονομική οντότητα έναντι προκαθορισμένου τιμήματος).
- 24 Σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα που λαμβάνει ή παραδίδει προκαθορισμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων έναντι μεταβλητού ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Παράδειγμα είναι μια σύμβαση που ορίζει ότι η οικονομική οντότητα θα παραδώσει 100 ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της έναντι ποσού μετρητών που υπολογίζεται ώστε να ισούται με την αξία 100 συγγών χρυσού.

⁽¹⁴⁾ Στο παρόν πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (NM).

Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού

- 25 Ένα χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να απαιτεί η οικονομική οντότητα να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή άλλως να το διακανονίσει με τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση, σε περίπτωση επέλευσης ή μη επέλευσης αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων (ή βάσει της έκβασης αβέβαιων περιστάσεων) που είναι εκτός του ελέγχου αμφοτέρων, του εκδότη και του κατόχου του μέσου, όπως η μεταβολή δείκτη χρηματιστηρίου, δείκτη τιμών καταναλωτή, επιτοκίων ή φορολογικών διατάξεων ή τα μελλοντικά έσοδα, τα καθαρά έσοδα ή ο δείκτης ξένων προς ίδια κεφάλαια του εκδότη. Ο εκδότης τέτοιου μέσου δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα να αποφύγει την παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου (ή άλλως να το διακανονίσει κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση). Συνεπώς, είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον εκδότη εκτός αν:
- α) το τμήμα του ενδεχόμενου διακανονισμού για το οποίο θα μπορούσε να απαιτηθεί διακανονισμός τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική υποχρέωση) δεν είναι πραγματικό,
- β) μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να διακανονίσει την δέσμευση τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (ή κατά τρόπο που θα το καθιστούσε χρηματοοικονομική δέσμευση) μόνο σε περίπτωση εκκαθάρισης της εκδότριας εταιρίας ή
- γ) το μέσο έχει όλα τα χαρακτηριστικά και πληροί τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β.

Επιλογές διακανονισμού

- 26 **Όταν παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο παρέχει στο ένα μέρος τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο διακανονισμού (π.χ. ο εκδότης ή ο κάτοχος έχουν τη δυνατότητα να επιλέξουν διακανονισμό μέσω συμφηφισμού ή μέσω της ανταλλαγής μετοχών έναντι μετρητών), τότε αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση εκτός αν όλοι οι εναλλακτικοί τρόποι συμφηφισμού θα κατέληγαν στο χαρακτηρισμό του ως συμμετοχικού τίτλου.**
- 27 Ένα παράδειγμα παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου με επιλογή του τρόπου διακανονισμού, το οποίο αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης όπου ο εκδότης μπορεί να διακανονίσει συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή ανταλλάσσοντας ίδιες μετοχές του έναντι μετρητών. Ομοίως, ορισμένες συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου έναντι των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου επειδή μπορούν να διακανονιστούν είτε με την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου είτε συμφηφιστικά τοις μετρητοίς είτε με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (βλ. παραγράφους 8-10). Τέτοιες συμβάσεις είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και όχι συμμετοχικοί τίτλοι.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. επίσης τις παραγράφους ΟΕ30-ΟΕ35 και τα επεξηγηματικά παραδείγματα 9-12)

- 28 **Ο εκδότης μη παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου αξιολογεί τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου ώστε να προσδιορίσει αν περιέχει στοιχείο υποχρέωσης καθώς και στοιχείο ιδίων κεφαλαίων. Τέτοια στοιχεία κατατάσσονται χωριστά ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με την παράγραφο 15.**
- 29 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει χωριστά τα μέρη που συγκροτούν ένα χρηματοοικονομικό μέσο, το οποίο α) δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση της οικονομικής οντότητας και β) παρέχει δικαίωμα προαίρεσης στον κάτοχο του μέσου να το μετατρέψει σε συμμετοχικό τίτλο της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, ένα ομόλογο ή συναφές μέσο, μετατρέψιμο από τον κάτοχο σε καθορισμένο αριθμό κοινών μετοχών της οικονομικής οντότητας, αποτελεί ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Από τη σκοπιά της οικονομικής οντότητας, ένα τέτοιο μέσο αποτελείται από δύο συνθετικά μέρη: μια χρηματοοικονομική υποχρέωση (συμβατική υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) και έναν συμμετοχικό τίτλο (δικαίωμα προαίρεσης αγοράς που παρέχει στον κάτοχο τη δυνατότητα, για μια καθορισμένη χρονική περίοδο, να μετατρέψει τον τίτλο σε καθορισμένο αριθμό κοινών μετοχών της οικονομικής οντότητας). Το οικονομικό αποτέλεσμα της έκδοσης ενός τέτοιου μέσου είναι ουσιαστικά το ίδιο με την ταυτόχρονη έκδοση χρεωστικού τίτλου με ρήτρα πρόωρου διακανονισμού και δικαιώματα αγοράς κοινών μετοχών ή με την έκδοση χρεωστικού τίτλου με αποσπάσιμα δικαιώματα αγοράς μετοχών. Κατά συνέπεια, σε όλες τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης της.

- 30 Η κατάταξη των συνθετικών στοιχείων της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων ενός μετατρέψιμου μέσου δεν αναθεωρείται λόγω μεταβολής της πιθανότητας άσκησης του δικαιώματος μετατροπής, ακόμη και όταν η άσκηση του δικαιώματος έχει καταστεί προφανώς οικονομικά επωφελής για ορισμένους κατόχους. Οι κάτοχοι δεν ενεργούν πάντοτε με προβλέψιμο τρόπο, επειδή π.χ. οι φορολογικές συνέπειες οι οποίες προκύπτουν από τη μετατροπή μπορεί να διαφέρουν μεταξύ διαφορετικών κατόχων. Εξάλλου, η πιθανότητα μετατροπής μεταβάλλεται από χρόνο σε χρόνο. Η συμβατική δέσμευση της οικονομικής οντότητας να προβεί σε μελλοντικές πληρωμές παραμένει σε εκκρεμότητα, μέχρις ότου εξαλειφθεί μέσω της μετατροπής ή της λήξης του μέσου ή κάποιας άλλης συναλλαγής.
- 31 Το ΔΠΧΑ 9 ρυθμίζει την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Οι συμμετοχικοί τίτλοι είναι μέσα που φανερώουν ένα υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της. Συνεπώς, όταν η αρχική λογιστική αξία ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατανέμεται στα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης, η υπολειμματική αξία καταχωρείται στο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μετά την αφαίρεση από την εύλογη αξία του μέσου συνολικά του ποσού που προσδιορίστηκε χωριστά για το στοιχείο της υποχρέωσης. Η αξία οποιονδήποτε χαρακτηριστικών παραγώγων (όπως ένα δικαίωμα προαίρεσης αγοράς) ενσωματωμένων στο σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο, εκτός του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων (όπως είναι ένα δικαίωμα μετατροπής) περιλαμβάνεται στο στοιχείο της υποχρέωσης. Το άθροισμα της λογιστικής αξίας που καταχωρείται στα στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων και της υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση είναι σε κάθε περίπτωση ίσο με την εύλογη αξία με την οποία θα μπορούσε να εμφανίζεται το μέσο ως σύνολο. Κατά την αρχική αναγνώριση των συστατικών στοιχείων του χρηματοοικονομικού μέσου χωριστά, δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία.
- 32 Σύμφωνα με την προσέγγιση που περιγράφηκε στην παράγραφο 31, ο εκδότης μιας ομολογίας μετατρέψιμης σε κοινές μετοχές προσδιορίζει αρχικά τη λογιστική αξία του στοιχείου της υποχρέωσης επιμετρώντας την εύλογη αξία μιας παρόμοιας υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων τυχόν ενσωματωμένων παραγώγων χαρακτηριστικών που δεν ανήκουν στον συμμετοχικό τίτλο) η οποία δεν συνοδεύεται από στοιχείο ιδίων κεφαλαίων. Η λογιστική αξία με την οποία εμφανίζεται ο συμμετοχικός τίτλος ο οποίος αντιπροσωπεύει το δικαίωμα μετατροπής σε κοινές μετοχές, μπορεί ακολουθώντας να προσδιοριστεί με αφαίρεση της εύλογης αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από τη εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου ως σύνολο.

Ίδιες μετοχές (βλ. επίσης την παράγραφο ΟΕ36)

- 33 **Αν μια οικονομική οντότητα επαναποκτήσει τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της, τα μέσα αυτά (στο εξής: ίδιες μετοχές) αφαιρούνται από τα ίδια κεφάλαια. Κατά την αγορά, πώληση, έκδοση, ή ακύρωση ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Τέτοιες ίδιες μετοχές μπορεί να αποκτώνται και να κατέχονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα μέλη του ενοποιημένου ομίλου. Το τίμημα που καταβάλλεται ή εισπράττεται αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.**
- 33Α Ορισμένες οικονομικές οντότητες διαχειρίζονται, εσωτερικά ή εξωτερικά, επενδυτικό κεφάλαιο το οποίο παρέχει στους επενδυτές παροχές που καθορίζονται βάσει μονάδων εντός του κεφαλαίου και αναγνωρίζουν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις για τα ποσά που πρέπει να καταβληθούν στους εν λόγω επενδυτές. Παρομοίως, ορισμένες οικονομικές οντότητες εκδίδουν ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής και διατηρούν την κατοχή των υποκείμενων στοιχείων. Σε ορισμένα από τα εν λόγω κεφάλαια ή υποκείμενα στοιχεία ενσωματώνονται ίδιες μετοχές της οικονομικής οντότητας. Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 33, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να μην αφαιρέσει από τα ίδια κεφάλαια ίδια μετοχή η οποία ενσωματώνεται σε τέτοιο κεφάλαιο ή είναι υποκείμενο στοιχείο, όταν, και μόνο όταν, επαναποκτά ξανά ίδιο συμμετοχικό της τίτλο για παρόμοιους σκοπούς. Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να συνεχίσει να λογιστικοποιεί την εν λόγω ίδια μετοχή ως ίδιο κεφάλαιο και να λογιστικοποιεί το επαναποκτηθέν μέσο ως εάν ήταν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, και να το επιμετρά σε εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η επιλογή αυτή είναι αμετάκλητη και πραγματοποιείται χωριστά για κάθε μέσο. Σε περίπτωση τέτοιας επιλογής, στα ασφαλιστήρια συμβόλαια περιλαμβάνονται τα συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής. (Για τους όρους που χρησιμοποιούνται στην παρούσα παράγραφο και οι οποίοι ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17, ανατρέξτε στο εν λόγω πρότυπο).
- 34 Η ποσότητα των κατεχόμενων ιδίων μετοχών γνωστοποιείται χωριστά είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*. Εάν επαναποκτά τους ίδιους συμμετοχικούς της τίτλους από συνδεδεμένα μέρη, η οικονομική οντότητα παρέχει γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*.

Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη (βλ. επίσης την παράγραφο ΟΕ37)

- 35 **Τόκοι, μερίσματα, κέρδη και ζημίες που αφορούν χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του το οποίο χαρακτηρίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση, αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα στα αποτελέσματα. Οι διανομές προς τους κατόχους συμμετοχικού τίτλου χρεώνονται από την οικονομική οντότητα απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Το κόστος διενέργειας μιας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά με αφαίρεση από την καθαρή θέση.**
- 35Α Ο φόρος εισοδήματος που σχετίζεται με διανομές σε κατόχους συμμετοχικού τίτλου και με το κόστος διενέργειας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος*.
- 36 Η κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή ως συμμετοχικού τίτλου προσδιορίζει αν οι τόκοι, τα μερίσματα, οι ζημίες και τα κέρδη που αφορούν το μέσο αυτό αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα στα αποτελέσματα. Έτσι, η διανομή μερίσματος για μετοχές που αναγνωρίζονται εξ ολοκλήρου στις υποχρεώσεις αναγνωρίζεται ως έξοδο με τον ίδιο τρόπο όπως οι τόκοι ενός ομολόγου. Ομοίως, κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με εξοφλήσεις ή αναχρηματοδοτήσεις χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, ενώ οι εξοφλήσεις και αναχρηματοδοτήσεις συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται ως μεταβολές στα ίδια κεφάλαια. Οι μεταβολές στην εύλογη αξία ενός συμμετοχικού τίτλου δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- 37 Η οικονομική οντότητα συνήθως επιβαρύνεται με διάφορα στοιχεία κόστους κατά την έκδοση ή την απόκτηση ιδίων συμμετοχικών της τίτλων. Στα εν λόγω στοιχεία κόστους μπορεί να συμπεριλαμβάνονται έξοδα καταχώρισης στο μητρώο και άλλες διοικητικές αμοιβές, ποσά που καταβλήθηκαν σε νομικούς, λογιστές και άλλους επαγγελματικούς συμβούλους, δαπάνες εκτυπώσεων, και τέλη χαρτοσήμου. Το κόστος της διενέργειας συναλλαγής καθαρής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά με αφαίρεση από την καθαρή θέση, στο μέτρο που συνιστά επαυξητικό κόστος που αποδίδεται άμεσα στη συναλλαγή καθαρής θέσης και το οποίο θα είχε αποφευχθεί σε διαφορετική περίπτωση. Το κόστος συναλλαγής καθαρής θέσης που εγκαταλείπεται αναγνωρίζεται ως έξοδο.
- 38 Το κόστος συναλλαγής που αφορά έκδοση σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου, κατανέμεται στις συνιστώσες υποχρέωσης και ιδίων κεφαλαίων του μέσου ανάλογα με την κατανομή του προϊόντος της έκδοσης. Το κόστος συναλλαγής που αφορά από κοινού περισσότερες από μια συναλλαγές (για παράδειγμα, κόστος της ταυτόχρονης διάθεσης ορισμένων μετοχών και της εισαγωγής άλλων στο χρηματιστήριο), κατανέμονται σε αυτές τις συναλλαγές σε λογική και συνεπή με συναφείς συναλλαγές βάση.
- 39 Το ύψος του κόστους συναλλαγής που λογιστικοποιείται με αφαίρεση από την καθαρή θέση στην περίοδο υπόκειται σε χωριστή γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.
- 40 Τα μερίσματα που κατατάσσονται στα έξοδα εμφανίζονται στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων είτε μαζί με τους τόκους επί άλλων υποχρεώσεων είτε ως χωριστό στοιχείο. Επιπροσθέτως των απαιτήσεων του παρόντος προτύπου, η γνωστοποίηση των τόκων και των μερισμάτων υπόκειται στις απαιτήσεις των ΔΛΠ 1 και ΔΠΧΑ 7. Σε μερικές περιπτώσεις, λόγω των διαφορών μεταξύ τόκου και μερισμάτων σε ό,τι αφορά θέματα όπως η δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης, είναι επιθυμητό αυτά να γνωστοποιούνται χωριστά στην κατάσταση ή τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων. Οι γνωστοποιήσεις των φορολογικών επιδράσεων γίνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.
- 41 Κέρδη και ζημίες που σχετίζονται με μεταβολές της λογιστικής αξίας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο στα αποτελέσματα ακόμη και όταν σχετίζονται με μέσο που περιλαμβάνει υπολειμματικό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου [βλ. παράγραφο 18 στοιχείο β)]. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει κάθε κέρδος ή ζημία που απορρέει από την επανεπίμετρηση τέτοιου μέσου χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων όταν είναι σημαντική για την επεξήγηση των επιδόσεων της οικονομικής οντότητας.

Συμφηφισμός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλ. επίσης τις παραγράφους ΟΕ38Α–ΟΕ38ΣΤ και ΟΕ39)

- 42 **Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και χρηματοοικονομική υποχρέωση συμφηφίζονται και το καθαρό ποσό απεικονίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα:**

α) έχει επί του παρόντος αχώριστο δικαίωμα να συμφηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και

β) προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό σε καθαρή βάση είτε να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση.

Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μεταβίβασης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη σχετιζόμενη υποχρέωση (βλ. ΔΠΧΑ 9, παράγραφο 3.2.22).

- 43 Το παρόν πρότυπο απαιτεί τη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε καθαρή βάση, όταν αυτή αντικατοπτρίζει τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας από το διακανονισμό δύο ή περισσότερων διακριτών χρηματοοικονομικών μέσων. Όταν η οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα να εισπράξει ή να καταβάλει ένα ενιαίο καθαρό ποσό και προτίθεται να το πράξει, στην πραγματικότητα έχει ένα μόνο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία μόνο χρηματοοικονομική υποχρέωση. Σε άλλες περιπτώσεις, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις παρουσιάζονται χωριστά, σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους, ως πόρων ή δεσμεύσεων της οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στις παραγράφους 13B-13E του ΔΠΧΑ 7 για τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13A του ΔΠΧΑ 7.
- 44 Ο συμψηφισμός αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και η αποτύπωση του εκ του συμψηφισμού τους καθαρού ποσού δεν πρέπει να συγγέται με την παύση αναγνώρισης του ενός από τα παραπάνω δύο στοιχεία. Μολονότι ο συμψηφισμός δεν συνεπάγεται την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας, η παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού μέσου συνεπάγεται όχι μόνον την απαλοιφή από την κατάσταση οικονομικής θέσης ενός ήδη αναγνωρισμένου στοιχείου, αλλά ενδέχεται επίσης να οδηγήσει στην αναγνώριση κέρδους ή ζημίας.
- 45 Δικαίωμα συμψηφισμού είναι ένα κατά νόμο αγώγιμο δικαίωμα του οφειλέτη, συμβατικό ή άλλο, να εξοφλήσει ή άλλως να απαλείψει ολόκληρο ή μέρος του ποσού που οφείλει στον πιστωτή, συμψηφίζοντας την οφειλή αυτή έναντι απαίτησής του. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο οφειλέτης μπορεί να έχει νόμιμο δικαίωμα να αφαιρέσει από το ποσό που οφείλει στον πιστωτή ποσό που οφείλεται από τρίτους, εφόσον υπάρχει σχετική συμφωνία μεταξύ των τριών μερών που παρέχει σαφώς στον οφειλέτη δικαίωμα συμψηφισμού. Επειδή το δικαίωμα συμψηφισμού προβλέπεται εκ του νόμου, οι όροι που στοιχειοθετούν το δικαίωμα ενδέχεται να ποικίλουν από δικαιοδοσία σε δικαιοδοσία και συνεπώς πρέπει να εξετάζεται η νομοθεσία που είναι εφαρμοστέα στις σχέσεις μεταξύ των μερών.
- 46 Η ύπαρξη αγώγιμου δικαιώματος συμψηφισμού μεταξύ χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα στοιχεία αυτά και μπορεί να επηρεάζει την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο και σε κίνδυνο ρευστότητας. Εντούτοις, η ύπαρξη του δικαιώματος δεν δικαιολογεί από μόνη της το συμψηφισμό. Όταν δεν υπάρχει πρόθεση άσκησης του δικαιώματος ή ταυτόχρονης εξόφλησης, τότε το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας δεν επηρεάζονται. Όταν η οικονομική οντότητα προτίθεται να ασκήσει το δικαίωμα ή να προβεί σε ταυτόχρονη εξόφληση, η αποτύπωση του καθαρού ποσού που προκύπτει από το συμψηφισμό του περιουσιακού στοιχείου και της υποχρέωσης απεικονίζει ορθότερα τα ποσά και το χρονοδιάγραμμα των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, όπως επίσης και τους κινδύνους στους οποίους εκτίθενται αυτές οι ταμειακές ροές. Η πρόθεση από ένα ή από αμφότερα τα μέρη να προβούν σε συμψηφιστικό διακανονισμό χωρίς νόμιμο δικαίωμα, δεν είναι επαρκής λόγος για να δικαιολογήσει τον συμψηφισμό, επειδή αυτή δεν μεταβάλλει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.
- 47 Οι προθέσεις μιας οικονομικής οντότητας σε σχέση με τον διακανονισμό συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μπορεί να επηρεάζονται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της, τις απαιτήσεις των χρηματοοικονομικών αγορών και άλλες συνθήκες που ενδέχεται να περιορίζουν τη δυνατότητα συμψηφισμού ή ταυτόχρονου διακανονισμού. Όταν η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα συμψηφισμού αλλά δεν προτίθεται να το ασκήσει ή να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας συγχρόνως την υποχρέωση, η επίδραση του δικαιώματος στην έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται σύμφωνα την παράγραφο 36 του ΔΠΧΑ 7.
- 48 Ταυτόχρονος διακανονισμός δύο χρηματοοικονομικών μέσων μπορεί να γίνει, για παράδειγμα, μέσω γραφείου συμψηφισμού σε οργανωμένη χρηματοοικονομική αγορά ή μέσω αντιφώνησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι ταμειακές ροές ισοδυναμούν, στην πραγματικότητα, με ένα μόνο συμψηφιστικό ποσό και δεν υπάρχει έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ή σε κίνδυνο ρευστότητας. Σε άλλες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να διακανονίζει δύο χρηματοοικονομικά μέσα με εισπραξη και καταβολή διακεκριμένων ποσών, εκτιθέμενη σε πιστωτικό κίνδυνο για ολόκληρο το ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή σε κίνδυνο ρευστότητας για ολόκληρο το ποσό της υποχρέωσης. Τέτοιου είδους έκθεση σε κίνδυνο μπορεί να είναι σημαντική, μολονότι σχετικά βραχυχρόνια. Κατά συνέπεια, η ρευστοποίηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και ο διακανονισμός χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θεωρούνται ταυτόχρονες μόνον όταν οι συναλλαγές λαμβάνουν χώρα την ίδια στιγμή.

- 49 Οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 42 εν γένει δεν πληρούνται και ο συμψηφισμός συνήθως δεν ενδείκνυται, όταν:
- α) χρησιμοποιούνται πολλά και διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα για απομίμηση των χαρακτηριστικών ενός απλού χρηματοοικονομικού μέσου (συνθετικό χρηματοοικονομικό μέσο)·
 - β) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν μεν την ίδια πρωτογενή έκθεση σε κίνδυνο (για παράδειγμα, περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις σε χαρτοφυλάκιο προθεσμιακών συμβάσεων ή άλλων παράγωγων μέσων), αλλά εμπλέκουν διαφορετικούς αντισυμβαλλομένους·
 - γ) χρηματοοικονομικά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία είναι ενεχυριασμένα ως εγγύηση για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις χωρίς δικαίωμα αναγωγής·
 - δ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τιθέμενα σε παρακαταθήκη από οφειλέτη με σκοπό την απαλλαγή του από δέσμευση, χωρίς αυτά τα περιουσιακά στοιχεία να έχουν γίνει αποδεκτά από τον πιστωτή για διακανονισμό της δέσμευσης (για παράδειγμα, παρακατάθεση τοκοχρεολυσίων) ή
 - ε) υποχρεώσεις που δημιουργούνται ως αποτέλεσμα ζημιόγων γεγονότων, οι οποίες αναμένεται να καλυφθούν από τρίτο δυνάμει αξίωσης από ασφαλιστήριο συμβόλαιο.
- 50 Οικονομική οντότητα που προβαίνει σε σειρά συναλλαγών χρηματοοικονομικών μέσων με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο ενδέχεται να συνάψει «κύρια συμφωνία συμψηφισμού» με τον εν λόγω αντισυμβαλλόμενο. Η συμφωνία αυτή προβλέπει τον ενιαίο συμψηφιστικό διακανονισμό όλων των χρηματοοικονομικών μέσων που καλύπτονται από τη συμφωνία σε περίπτωση αθέτησης ή λήξης, κατά περίπτωση, οποιασδήποτε σύμβασης. Οι συμφωνίες αυτές χρησιμοποιούνται κατά κανόνα από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για προστασία έναντι ζημιών σε περιπτώσεις πτώχευσης ή υπό άλλες συνθήκες που συνεπάγονται αδυναμία του αντισυμβαλλομένου να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις του. Η κύρια συμφωνία συμψηφισμού κατά κανόνα γεννά δικαίωμα συμψηφισμού που καθίσταται υποχρεωτικός και επηρεάζει τη ρευστοποίηση ή τον διακανονισμό των επιμέρους χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μόνον ύστερα από συγκεκριμένο γεγονός αθέτησης ή σε άλλες περιπτώσεις που δεν αναμένεται να προκύψουν κατά την ομαλή πορεία της επιχείρησης. Η κύρια συμφωνία συμψηφισμού δεν παρέχει βάση για συμψηφισμό, εκτός αν πληρούνται και τα δύο κριτήρια της παραγράφου 42. Όταν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που υπόκεινται σε κύρια συμφωνία συμψηφισμού δεν συμψηφίζονται, η επίδραση της συμφωνίας στην έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 36 του ΔΠΧΑ 7.

51-95. [διαγράφηκαν]

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 96 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόζει παράλληλα και το ΔΛΠ 39 (που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2003), συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 96Α Με το έγγραφο Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και δεσμεύσεις που ανακλύπουν κατά την εκκαθάριση (τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2008, απαιτήθηκε τα χρηματοοικονομικά μέσα που φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ να κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, ΟΕ13, ΟΕ14 και ΟΕ27, και εισήχθησαν οι παράγραφοι 16Α-16ΣΤ, 22Α, 96Β, 96Γ, 97Γ, ΟΕ14Α-ΟΕ14Ι και ΟΕ29Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις αλλαγές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει τις συναφείς τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 39, ΔΠΧΑ 7 και ΕΔΔΠΧΑ 2 ταυτόχρονα.

- 96B Το έγγραφο *Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και δεσμεύσεις που ανακύπτουν κατά την εκκαθάριση* εισήγαγε εξαίρεση περιορισμένου πεδίου εφαρμογής, ως εκ τούτου, η οντότητα δεν πρέπει να εφαρμόζει την εξαίρεση κατ' αναλογία.
- 96Γ Η κατάταξη των μέσων που υπόκεινται σε αυτή την εξαίρεση περιορίζεται στη λογιστική αντιμετώπιση για τα εν λόγω μέσα σύμφωνα με τα ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39, ΔΠΧΑ 7 και ΔΠΧΑ 9. Το μέσο δεν θεωρείται συμμετοχικός τίτλος βάσει άλλης οδηγίας, για παράδειγμα του ΔΠΧΑ 2.
- 97 Το παρόν πρότυπο έχει αναδρομική ισχύ.
- 97Α Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επίσης τροποποιήθηκε η παράγραφος 40. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- 97B Με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) διαγράφηκε η παράγραφος 4 στοιχείο γ). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 και εξής. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται και στην εν λόγω προγενέστερη περίοδο. Εντούτοις, η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται στην ενδεχόμενη αντιπαροχή που προέκυψε από συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία απόκτησης προηγήθηκε της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008). Αντ' αυτού, η οντότητα λογιστικοποιεί τη σχετική αντιπαροχή σύμφωνα με τις παραγράφους 65Α–65Ε του ΔΠΧΑ 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2010).
- 97Γ Κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων που περιγράφονται στην παράγραφο 96Α, η οικονομική οντότητα υποχρεούται να διαχωρίζει σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με την δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας μόνο κατά την εκκαθάριση σε ξεχωριστές συνιστώσες υποχρέωσης και ιδίων κεφαλαίων. Αν η συνιστώσα της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον, η αναδρομική εφαρμογή αυτών των τροποποιήσεων του ΔΛΠ 32 συνιστάται στον διαχωρισμό δύο συνιστωσών ιδίων κεφαλαίων. Η πρώτη συνιστώσα είναι στα κέρδη εις νέον και αντιστοιχεί στους σωρευμένους δεδουλευμένους τόκους επί της συνιστώσας της υποχρέωσης. Η άλλη συνιστώσα αντιστοιχεί στην αρχική συνιστώσα των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να διαχωρίζει αυτές τις δύο συνιστώσες εάν η συνιστώσα της υποχρέωσης δεν εκκρεμεί πλέον κατά την ημερομηνία εφαρμογής των τροποποιήσεων.
- 97Δ Με το έγγραφο *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008 τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2009 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει για αυτή την προγενέστερη περίοδο τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 του ΔΠΧΑ 7, της παραγράφου 1 του ΔΛΠ 28 και της παραγράφου 1 του ΔΛΠ 31, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008. Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει την τροποποίηση μελλοντικά.
- 97Ε Οι παράγραφοι 11 και 16 τροποποιήθηκαν με το έγγραφο *Κατάταξη των εκδόσεων δικαιωμάτων* που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2009. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Φεβρουαρίου 2010 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 97ΣΤ [διαγράφηκε]
- 97Ζ Η παράγραφος 97B τροποποιήθηκε με το έγγραφο *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκε τον Μάιο του 2010. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2010 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

- 97H [διαγράφηκε]
- 97Θ Με το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4 στοιχείο α) και ΟΕ29. Κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 97I Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας στην παράγραφο 11 και τροποποίηση των παραγράφων 23 και ΟΕ31. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 97IA Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 40. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.
- 97IB Με το έγγραφο *Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 32), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2011, διαγράφηκε η παράγραφος ΟΕ38 και προστέθηκαν οι παράγραφοι ΟΕ38Α-ΟΕ38ΣΤ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές αναδρομικά. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα αρχίσει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές από προγενέστερη ημερομηνία, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και προβαίνει στις τροποποιήσεις που απαιτούνται από το έγγραφο *Γνωστοποιήσεις — Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2011.
- 97IΓ Με το έγγραφο *Γνωστοποιήσεις — Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 43 και απαιτήθηκε από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που προβλέπονται στις παραγράφους 13B-13E του ΔΠΧΑ 7 για αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α του ΔΠΧΑ 7. Η οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 και εξής. Η οντότητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά.
- 97IΔ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις, κύκλος 2009–2011*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 35, 37 και 39 και προστέθηκε η παράγραφος 35Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2013 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 97IE Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής. Επιτρέπεται η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει νωρίτερα αυτή την τροποποίηση, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 97IΣΤ [διαγράφηκε]
- 97IZ Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος ΟΕ21. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- 97IH Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96Γ, ΟΕ2 και ΟΕ30 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 97ΣΤ, 97Η και 97IΣΤ. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 97IΘ Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι ΟΕ9 και ΟΕ10. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 97K Με το ΔΠΧΑ 17, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, ΟΕ8 και ΟΕ36 και προστέθηκε η παράγραφος 33Α. Με το έγγραφο *Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 17*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2020, τροποποιήθηκε περαιτέρω η παράγραφος 4. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

- 98 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση*, που αναθεωρήθηκε το 2000 ⁽¹⁵⁾.
- 99 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες διερμηνείες:
- α) ΜΕΔ-5 *Κατάταξη χρηματοπιστωτικών μέσων — Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού*,
 - β) ΜΕΔ-16 *Μετοχικό κεφάλαιο — Επαναπόκτηση ιδίων μετοχών και*
 - γ) ΜΕΔ-17 *Καθαρή θέση — Δαπάνες μιας συναλλαγής καθαρής θέσης*.
- 100 Με το παρόν πρότυπο αποσύρεται το προσχέδιο της διερμηνείας ΜΕΔ-Δ34 *Χρηματοοικονομικά μέσα — Μέσα ή δικαιώματα εξοφλητέα από τον κάτοχο*.

⁽¹⁵⁾ Τον Αύγουστο του 2005, το ΣΔΛΠ μετέφερε όλες τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα στο ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις*.

Προσάρτημα

ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του προτύπου.

- OE1 Οι παρούσες οδηγίες εφαρμογής επεξηγούν την εφαρμογή συγκεκριμένων πτυχών του προτύπου.
- OE2 Το πρότυπο δεν εξετάζει την αναγνώριση ή επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων. Οι απαιτήσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ορίζονται στο ΔΠΧΑ 9.

ΟΡΙΣΜΟΙ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 11-14)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

- OE3 Το νόμισμα (τα μετρητά) είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, επειδή συνιστά το μέσον της συναλλαγής και είναι συνεπώς η βάση επάνω στην οποία επιμετρώνται και αναγνωρίζονται όλες οι συναλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις. Η κατάθεση μετρητών σε τράπεζα ή παρόμοιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επειδή αντιστοιχεί στο συμβατικό δικαίωμα του καταθέτη να λάβει μετρητά από το ίδρυμα ή να εκδώσει επιταγή ή όμοιο αξιόγραφο, έναντι του υπολοίπου, υπέρ πιστωτή, για την πληρωμή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.
- OE4 Κοινά παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αντιστοιχούν σε συμβατικό δικαίωμα για εισπραξη μετρητών στο μέλλον και αντιστοιχούν χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αντιστοιχούν σε συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών στο μέλλον είναι:
- α) λογαριασμοί εισπρακτέοι και πληρωτέοι·
 - β) γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα·
 - γ) δάνεια εισπρακτέα και πληρωτέα και
 - δ) ομολογίες εισπρακτέες και πληρωτέες.

Σε κάθε περίπτωση, το συμβατικό δικαίωμα ενός συμβαλλόμενου μέρους να εισπράξει (ή δέσμευση να πληρώσει) μετρητά, αντιπαρατίθεται από την αντιστοιχη δέσμευση του άλλου μέρους να πληρώσει (ή το δικαίωμα να εισπράξει).

- OE5 Ένας άλλος τύπος χρηματοοικονομικού μέσου είναι αυτός για τον οποίο το οικονομικό όφελος που λαμβάνεται ή δίνεται είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, εκτός από μετρητά. Για παράδειγμα, ένα γραμμάτιο πληρωτέο σε κρατικά ομόλογα, δίνει στον κάτοχο το συμβατικό δικαίωμα να λάβει και στον εκδότη τη συμβατική δέσμευση να παραδώσει κρατικά ομόλογα και όχι μετρητά. Τα ομόλογα είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επειδή αντιστοιχούν σε δεσμεύσεις του κράτους που τα εκδίδει να πληρώσει μετρητά. Το γραμμάτιο είναι, συνεπώς, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τον κομιστή και χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον εκδότη του.
- OE6 Οι «διαρκείς» χρεωστικοί τίτλοι (όπως τα «διαρκή» ομόλογα, χρεόγραφα ή μετατρέψιμα ομόλογα) παρέχουν κατά κανόνα στον κάτοχο το συμβατικό δικαίωμα να εισπράττει τόκους σε καθορισμένες ημερομηνίες, που εκτείνονται στο διηνεκές, είτε χωριστά δικαιώμα λήψης επιστροφής κεφαλαίου είτε με δικαίωμα επιστροφής κεφαλαίου, υπό όρους που καθιστούν την επιστροφή πολύ απίθανη ή πολύ απώτερη στο μέλλον. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να εκδώσει χρηματοοικονομικό μέσο που την υποχρεώνει σε ετήσιες πληρωμές στο διηνεκές, ίσες προς δηλωμένο επιτόκιο 8 τοις εκατό εφαρμοζόμενο σε δηλωθείσα ονομαστική αξία 1000 ΝΜ⁽¹⁶⁾. Με την παραδοχή ότι το αγοραίο επιτόκιο για το μέσο όταν εκδόθηκε ήταν 8 τοις εκατό, ο εκδότης αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να προβεί σε σειρά μελλοντικών πληρωμών τόκων με εύλογη αξία (παρούσα αξία) 1000 ΝΜ κατά την αρχική αναγνώριση. Ο κάτοχος και ο εκδότης του μέσου έχουν αντιστοίχα χρηματοοικονομικό στοιχείο και χρηματοοικονομική υποχρέωση.

⁽¹⁶⁾ Στις παρούσες οδηγίες εφαρμογής, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (ΝΜ).

- OE7 Ένα συμβατικό δικαίωμα ή μια συμβατική δέσμευση για λήψη, παράδοση ή ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων είναι καθαυτό και καθαυτή χρηματοοικονομικό μέσο. Μια αλληλουχία συμβατικών δικαιωμάτων ή δεσμεύσεων πληροί τον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου εάν καταλήγουν στην είσπραξη ή την καταβολή μετρητών ή στην απόκτηση ή έκδοση συμμετοχικού τίτλου.
- OE8 Η δυνατότητα άσκησης συμβατικού δικαιώματος ή η απαίτηση εκπλήρωσης συμβατικής δέσμευσης μπορεί να είναι απόλυτη ή μπορεί να εξαρτάται από την επέλευση μελλοντικού γεγονότος. Για παράδειγμα, μια χρηματοοικονομική εγγύηση συνιστά συμβατικό δικαίωμα του δανειστή να εισπράξει μετρητά από τον εγγυητή και αντίστοιχη συμβατική δέσμευση του εγγυητή να καταβάλει το ποσό της εγγύησης στον δανειστή, αν ο οφειλέτης αθετήσει τη δέσμευσή του. Το συμβατικό δικαίωμα και η δέσμευση προκύπτουν από προηγούμενη συναλλαγή ή γεγονός (ανάληψη εγγύησης), παρότι η δυνατότητα του δανειστή να ασκήσει το δικαίωμά του και η δέσμευση του εγγυητή να ενεργήσει σύμφωνα με την υποχρέωσή του εξαρτώνται από το ενδεχόμενο της μελλοντικής αθέτησης του οφειλέτη. Ένα ενδεχόμενο δικαίωμα ή δέσμευση πληροί τον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής δέσμευσης, μολονότι τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται πάντα στις οικονομικές καταστάσεις. Κάποια από αυτά τα ενδεχόμενα δικαιώματα και δεσμεύσεις μπορεί να είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17.
- OE9 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 λειτουργική μίσθωση ως χρηματοοικονομικό μέσο, παρεκτός σε ό,τι αφορά τις επιμέρους πληρωμές που οφείλονται και είναι απαιτητές από τον μισθωτή επί του παρόντος.
- OE10 Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (όπως αποθέματα, ενσώματα πάγια), τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (όπως τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα 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 άμεσο δικαίωμα είσπραξης μετρητών ή λήψης άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.
- OE11 Περιουσιακά στοιχεία (όπως τα προπληρωθέντα έξοδα) για τα οποία το μελλοντικό οικονομικό όφελος συνίσταται μάλλον στη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών παρά στο δικαίωμα είσπραξης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Ομοίως, στοιχεία όπως τα αναβαλλόμενα έσοδα και οι περισσότερες δεσμεύσεις από παρασχεθείσες εγγυήσεις δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, επειδή η εκροή οικονομικών ωφελιών που συνδέεται με αυτά συνίσταται μάλλον στην παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών παρά στη συμβατική δέσμευση για καταβολή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.
- OE12 Υποχρεώσεις ή απαιτήσεις που δεν είναι συμβατικές (όπως φόροι εισοδήματος που προκύπτουν από νομοθετικές διατάξεις οι οποίες έχουν επιβληθεί από το κράτος) δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Το ΔΛΠ12 πραγματεύεται τη λογιστική των φόρων εισοδήματος. Ομοίως, οι τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, δεν απορρέουν από συμβάσεις και δεν αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Συμμετοχικοί τίτλοι

- OE13 Στα παραδείγματα συμμετοχικών τίτλων περιλαμβάνονται οι κοινές μετοχές χωρίς δικαίωμα αποπληρωμής, κάποια μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής (βλ. παραγράφους 16Α και 16Β), κάποια μέσα που επιβάλλουν στην οικονομική οντότητα τη δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μόνο κατά την εκκαθάριση (βλ. παραγράφους 16Γ και 16Δ), κάποιες μορφές προνομιούχων μετοχών (βλ. παραγράφους ΟΕ25 και ΟΕ26) και δικαιώματα αγοράς μετοχών ή πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς που επιτρέπουν στον κάτοχο να εγγραφεί ή να αγοράσει καθορισμένο αριθμό κοινών μετοχών της εκδότριας οικονομικής οντότητας χωρίς δικαίωμα αποπληρωμής έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η δέσμευση οικονομικής οντότητας να εκδώσει ή να αγοράσει καθορισμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων της έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι συμμετοχικός τίτλος της οικονομικής οντότητας (με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 22Α). Όμως, αν μια τέτοια σύμβαση περιλαμβάνει δέσμευση της οικονομικής οντότητας να καταβάλει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (πλην σύμβασης που κατατάσσεται ως ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ), δημιουργεί παράλληλα υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης [βλ. παράγραφο ΟΕ27 στοιχείο α)]. Εκδότης κοινών μετοχών χωρίς δικαίωμα αποπληρωμής αναλαμβάνει υποχρέωση όταν προβαίνει επίσημα σε διανομή και καθίσταται νομικά δεσμευμένος προς τους μετόχους να τη διενεργήσει. Αυτό μπορεί να συμβεί μετά από αναγγελία μερίσματος ή όταν η οικονομική οντότητα βρίσκεται σε εκκαθάριση και τα απομένοντα περιουσιακά στοιχεία, μετά την τακτοποίηση των υποχρεώσεων, καθίστανται διανεμητέα στους μετόχους.

OE14 Δικαίωμα προαίρεσης αγοράς ή παρόμοια σύμβαση αποκτηθείσα από οικονομική οντότητα που της δίνει δικαίωμα να επαναγοράσει καθορισμένο αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων έναντι παράδοσης καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο της οικονομικής οντότητας (με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 22Α). Αντίθετα, κάθε αντάλλαγμα που καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση αφαιρείται από την καθαρή θέση.

Η κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερη όλων των άλλων κατηγοριών [παράγραφοι 16Α στοιχείο β) και 16Γ στοιχείο β)]

OE14A Μία από τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Γ είναι το χρηματοοικονομικό μέσο να ανήκει στην κατηγορία μέσων που είναι υποδεέστερη όλων των λοιπών κατηγοριών.

OE14B Κατά τον προσδιορισμό τού κατά πόσον ένα μέσο ανήκει στην υποδεέστερη κατηγορία, η οικονομική οντότητα αποτιμά την αξίωση του μέσου κατά την εκκαθάριση σαν να επρόκειτο να εκκαθαριστεί κατά την ημερομηνία κατάταξης του μέσου. Η οικονομική οντότητα επανεκτιμά την κατάταξη εάν υπάρξει μεταβολή στις σχετικές συνθήκες. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα εκδώσει ή ρευστοποιήσει ένα άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, το γεγονός αυτό ενδέχεται να επηρεάσει την πιθανότητα το επίμαχο μέσο να είναι στην κατηγορία των μέσων που είναι υποδεέστερη των άλλων κατηγοριών.

OE14Γ Ένα μέσο που έχει προνομιακό δικαίωμα κατά την εκκαθάριση της οικονομικής οντότητας δεν είναι μέσο με δικαίωμα σε αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, ένα μέσο έχει προνομιακό δικαίωμα κατά την εκκαθάριση εάν δίνει δικαίωμα στον κάτοχο να λάβει καθορισμένο μέρισμα κατά την εκκαθάριση, επιπλέον του μεριδίου επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, όταν άλλα μέσα στην υποδεέστερη κατηγορία με δικαίωμα σε αναλογικό μερίδιο επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας δεν έχουν ίδιο δικαίωμα κατά την εκκαθάριση.

OE14Δ Εάν η οικονομική οντότητα έχει μόνο μία κατηγορία χρηματοοικονομικών μέσων, η εν λόγω κατηγορία αντιμετωπίζεται ως υποδεέστερη όλων των άλλων κατηγοριών.

Συνολικές αναμενόμενες ταμειακές ροές αποδοτέες στο μέσο κατά τη διάρκεια ισχύος του [παράγραφος 16Α στοιχείο ε)]

OE14E Οι συνολικές αναμενόμενες ταμειακές ροές που αποδίδονται στο μέσο κατά τη διάρκεια ισχύος του πρέπει στην ουσία να βασίζονται στα κέρδη ή τις ζημίες, στην μεταβολή στα αναγνωριζόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή στην μεταβολή της εύλογης αξίας των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια ισχύος του μέσου. Κέρδη ή ζημίες και η μεταβολή στα αναγνωριζόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, θα επιμετρώνται σύμφωνα με τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α.

Συναλλαγές που συνάπτονται με κάτοχο μέσου όχι ως ιδιοκτήτη της οικονομικής οντότητας (παράγραφοι 16Α και 16Γ)

OE14ΣΤ Ο κάτοχος χρηματοοικονομικού μέσου με δικαίωμα αποπληρωμής ή μέσου που επιβάλλει στην οικονομική οντότητα τη δέσμευση να παραδώσει σε τρίτους αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών της στοιχείων μόνο κατά την εκκαθάριση μπορεί να συνάψει συναλλαγές με την οικονομική οντότητα με ρόλο άλλο από αυτόν του ιδιοκτήτη. Για παράδειγμα, ένας κάτοχος μέσου μπορεί να είναι επίσης εργαζόμενος της οικονομικής οντότητας. Μόνο οι ταμειακές ροές και οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις του μέσου που έχουν σχέση με τον κάτοχο του μέσου ως ιδιοκτήτη της οικονομικής οντότητας λαμβάνονται υπόψη όταν το μέσο αξιολογείται για να καταταχθεί ως ίδια κεφάλαια σύμφωνα με την παράγραφο 16Α ή την παράγραφο 16Γ.

OE14Ζ Παράδειγμα είναι μια ετερόρρυθμη εταιρεία η οποία έχει ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους εταίρους. Κάποιοι από τους ομόρρυθμους εταίρους μπορεί να παράσχουν εγγύηση στην οικονομική οντότητα και μπορεί να αμειφθούν για την παροχή αυτής της εγγύησης. Σε περιπτώσεις σαν κι αυτή, η εγγύηση και οι συνδεόμενες ταμειακές ροές σχετίζονται με τους κατόχους των μέσων ως εγγυητών και όχι ως ιδιοκτητών της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, μια τέτοια εγγύηση και οι συνδεόμενες ταμειακές ροές δεν έχουν ως αποτέλεσμα οι ομόρρυθμοι εταίροι να θεωρούνται υποδεέστεροι των ετερόρρυθμων εταίρων, και δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση του αν οι συμβατικοί όροι των μέσων της ετερόρρυθμης εταιρείας και της ομόρρυθμης εταιρείας είναι πανομοιότυποι.

OE14H Ένα άλλο παράδειγμα είναι μια συμφωνία συμμετοχής στα κέρδη η οποία κατανέμει τα κέρδη ή τις ζημίες στους κατόχους των μέσων βάσει των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν ή της επιχειρηματικής δραστηριότητας που δημιουργήθηκε κατά τη διάρκεια του τρέχοντος και των προηγούμενων ετών. Τέτοιες συμφωνίες είναι συναλλαγές με κατόχους μέσων ως μη ιδιοκτητών και δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση των προϋποθέσεων που προβλέπονται στις παραγράφους 16Α ή 16Γ. Ωστόσο, συμφωνίες συμμετοχής στα κέρδη που κατανέμουν κέρδη ή ζημίες σε κατόχους μέσων βάσει των ονομαστικών ποσών των μέσων τους σε σχέση με άλλους στην κατηγορία, αντιστοιχούν σε συναλλαγές με κατόχους ως ιδιοκτήτες και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση των προϋποθέσεων που προβλέπονται στις παραγράφους 16Α ή 16Γ.

OE14Θ Οι ταμειακές ροές και οι συμβατικοί όροι και προϋποθέσεις μιας συναλλαγής μεταξύ του κατόχου του μέσου (ως μη ιδιοκτήτη) και της εκδότριας οντότητας πρέπει να είναι παρόμοιοι με αντίστοιχη συναλλαγή που θα μπορούσε να συναφθεί μεταξύ ενός μη κατόχου μέσου και της εκδότριας οντότητας.

Κανένα άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή σύμβαση με συνολικές ταμειακές ροές που στην ουσία καθορίζει ή περιορίζει την υπολειμματική επιστροφή στον κάτοχο του μέσου (παραγράφους 16B και 16Δ)

OE14I Μια προϋπόθεση για την κατάταξη ως ιδίων κεφαλαίων ενός χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο κατά τα άλλα πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 16Α ή της παραγράφου 16Γ είναι η οικονομική οντότητα να μην έχει άλλα χρηματοοικονομικά μέσα ή σύμβαση που έχει α) συνολικές ταμειακές ροές στην ουσία βασισμένες στα κέρδη ή τις ζημίες, στη μεταβολή στα αναγνωρισμένα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή στη μεταβολή στην εύλογη αξία των αναγνωρισμένων και μη αναγνωρισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας και β) επίδραση ουσιώδους περιορισμού ή καθορισμού της υπολειμματικής επιστροφής. Όταν συνάπτονται σύμφωνα με τους συνηθισμένους εμπορικούς όρους μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών, τα παρακάτω μέσα είναι απίθανο να εμποδίσουν μέσα, τα οποία κατά τα άλλα πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 16Α ή της παραγράφου 16Γ, να καταταχθούν ως ίδια κεφάλαια:

α) μέσα με συνολικές ταμειακές ροές που βασίζονται ουσιωδώς σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας,

β) μέσα με συνολικές ταμειακές ροές που βασίζονται σε ποσοστό εσόδων,

γ) συμβάσεις που έχουν σχεδιαστεί για την αμοιβή μεμονωμένων εργαζομένων για υπηρεσίες που έχουν παράσχει στην οικονομική οντότητα,

δ) συμβάσεις που απαιτούν την καταβολή ασήμαντου ποσοστού των κερδών για παρασχεθείσες υπηρεσίες ή αγαθά.

Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα

OE15 Τα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν τόσο βασικά μέσα (όπως απαιτήσεις, λογαριασμούς πληρωτέους και συμμετοχικούς τίτλους) όσο και παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα (όπως χρηματοοικονομικά δικαιώματα προαίρεσης, μελλοντικές και προθεσμιακές συμβάσεις και συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίων και νομισμάτων). Τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα πληρούν τον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου και, συνεπώς, υπόκεινται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

OE16 Τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δημιουργούν δικαιώματα και δεσμεύσεις που συνεπάγονται τη μεταβίβαση, μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, ενός ή περισσότερων χρηματοοικονομικών κινδύνων που συνδέονται με ένα βασικό υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο. Κατά την έναρξη της σύμβασης, τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα γεννούν στο πρόσωπο του ενός μέρους συμβατικό δικαίωμα να ανταλλάξει με άλλο μέρος χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, υπό όρους που είναι πιθανώς ευνοϊκοί, ή συμβατική δέσμευση να ανταλλάξει με άλλο μέρος χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, υπό όρους που είναι πιθανώς δυσμενείς. Ωστόσο, τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα δεν καταλήγουν συνήθως⁽¹⁷⁾ σε μεταβίβαση του βασικού υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου κατά τη συνομολόγηση της σύμβασης, ούτε επισυμβαίνει κατ' ανάγκη τέτοια μεταβίβαση κατά τη λήξη της σύμβασης. Ορισμένα μέσα ενσωματώνουν τόσο δικαίωμα όσο και δέσμευση ανταλλαγής. Επειδή οι όροι της ανταλλαγής προσδιορίζονται κατά τη δημιουργία του παράγωγου μέσου, καθώς οι τιμές στις οικονομικές αγορές αλλάζουν, οι όροι αυτοί μπορεί να καταστούν είτε ευνοϊκοί είτε δυσμενείς.

⁽¹⁷⁾ Αυτό ισχύει για τα περισσότερα αλλά όχι για όλα τα παράγωγα, π.χ., το κεφάλαιο κάποιων διασυναλλαγματικών συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίων ανταλλάσσεται στην έναρξη (και ανταλλάσσεται εκ νέου στη λήξη).

- OE17 Ένα δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (ήτοι χρηματοοικονομικά μέσα εκτός των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας), δίνει στον κάτοχο δικαίωμα να αποκτήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με μεταβολές στην εύλογη αξία του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου. Αντιθέτως, ο διαθέτης του δικαιώματος αυτού αναδέχεται δέσμευση να παραιτηθεί από πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή να υποστεί πιθανές απώλειες οικονομικών οφελών που συνδέονται με μεταβολές της εύλογης αξίας του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου. Το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου και η δέσμευση του διαθέτη, πληρούν, αντίστοιχα, τον ορισμό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο συμβατικού δικαιώματος προαίρεσης μπορεί να είναι οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών άλλων οικονομικών οντοτήτων και των έντοκων χρηματοοικονομικών μέσων. Ένα δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να απαιτεί από τον διαθέτη την έκδοση χρεωστικού τίτλου και όχι τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, όμως το μέσο που θεμελιώνει το δικαίωμα προαίρεσης θα συνιστά και πάλι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο του κατόχου, αν το δικαίωμα ασκηθεί. Η δυνατότητα του κατόχου του δικαιώματος να ανταλλάξει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπό δυνητικά ευνοϊκούς όρους και η δέσμευση του διαθέτη να ανταλλάξει τα περιουσιακά στοιχεία υπό δυνητικά δυσμενείς όρους αποτελούν διακριτά στοιχεία από τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία που ανταλλάσσονται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης. Η φύση του δικαιώματος του κατόχου και της δέσμευσης του διαθέτη δεν επηρεάζεται από την πιθανότητα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.
- OE18 Άλλο παράδειγμα παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ένα προθεσμιακό συμβόλαιο, διακανονιστέο σε περίοδο έξι μηνών, κατά την οποία ένα μέρος (ο αγοραστής) υπόσχεται να παραδώσει 1 000 000 ΝΜ μετρητά σε αντάλλαγμα για κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστική αξίας 1 000 000 ΝΜ, ενώ το άλλο μέρος (ο πωλητής) υπόσχεται να παραδώσει κρατικά ομόλογα σταθερού επιτοκίου ονομαστικής αξίας 1 000 000 ΝΜ έναντι μετρητών αξίας 1 000 000 ΝΜ. Κατά τη διάρκεια των έξι μηνών, αμφότερα τα μέρη έχουν ένα συμβατικό δικαίωμα και μια συμβατική δέσμευση να ανταλλάξουν χρηματοοικονομικά μέσα. Αν η τρέχουσα τιμή των κρατικών ομολόγων αυξηθεί πάνω από 1 000 000 ΝΜ, οι συνθήκες θα είναι ευνοϊκές για τον αγοραστή και δυσμενείς για τον πωλητή. Αν η τρέχουσα τιμή πέσει κάτω από 1 000 000 ΝΜ, το αποτέλεσμα θα είναι το αντίστροφο. Ο αγοραστής έχει τόσο ένα συμβατικό δικαίωμα (χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) όμοιο προς το κατεχόμενο δικαίωμα αγοράς σε ορισμένη τιμή, όσο και μια συμβατική δέσμευση (χρηματοοικονομική υποχρέωση) όμοια προς την υποχρέωση από το πωληθέν δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή. Ο πωλητής έχει τόσο ένα συμβατικό δικαίωμα (χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) όμοιο προς το κατεχόμενο δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή, όσο και μια συμβατική δέσμευση (χρηματοοικονομική δέσμευση) όμοια προς την υποχρέωση από το πωληθέν δικαίωμα αγοράς σε ορισμένη τιμή. Όπως τα δικαιώματα προαίρεσης, έτσι και τα ανωτέρω συμβατικά δικαιώματα και δεσμεύσεις συνιστούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που ξεχωρίζουν και διακρίνονται από τα υποκείμενα χρηματοοικονομικά μέσα (τα ομόλογα και τα μετρητά που ανταλλάσσονται). Τα συμβαλλόμενα μέρη σε ένα προθεσμιακό συμβόλαιο έχουν αμφότερα υποχρέωση εκτέλεσης στον συμφωνημένο χρόνο, ενώ η εκτέλεση βάσει σύμβασης προαίρεσης συμβαίνει μόνον όταν ο κάτοχος του δικαιώματος θελήσει να το ασκήσει.
- OE19 Πολλοί άλλοι τύποι παράγωγων μέσων ενσωματώνουν δικαίωμα ή υποχρέωση διενέργειας μελλοντικής ανταλλαγής, που περιλαμβάνει ανταλλαγές επιτοκίων και νομισμάτων, εξασφαλίσεις από αύξηση επιτοκίων, ανώτατα και κατώτατα όρια διακύμανσης επιτοκίων, δανειακές δεσμεύσεις, έκδοση χρεογράφων και πιστωτικές επιστολές. Μια σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου μπορεί να θεωρηθεί ως μια μορφή προθεσμιακής σύμβασης, στην οποία τα συμβαλλόμενα μέρη συμφωνούν να προβούν σε μια σειρά μελλοντικών ανταλλαγών χρηματικών ποσών, από τα οποία το ένα ποσό υπολογίζεται σε σχέση με ένα μεταβλητό επιτόκιο και το άλλο σε σχέση με ένα σταθερό επιτόκιο. Τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης είναι μια άλλη μορφή προθεσμιακών συμβάσεων που βασικά διαφέρουν στο ότι τα συμβόλαια είναι τυποποιημένα και διαπραγματεύσιμα.

Συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων (παράγραφοι 8-10)

- OE20 Οι συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων δεν πληρούν τον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου διότι το συμβατικό δικαίωμα του ενός μέρους να λάβει μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υπηρεσία καθώς και η αντίστοιχη δέσμευση του άλλου μέρους δεν δημιουργούν σε κανένα από τα δύο μέρη άμεσο δικαίωμα ή δέσμευση λήψης, παράδοσης ή ανταλλαγής χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, οι συμβάσεις που προβλέπουν διακανονισμό μόνο με λήψη ή παράδοση μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (π.χ. δικαιώματος προαίρεσης, σύμβασης μελλοντικής εκπλήρωσης ή προθεσμιακής σύμβασης σε άργυρο) δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα. Πολλές συμβάσεις αγαθών είναι αυτού του τύπου. Μερικές είναι τυποποιημένες μορφές και διαπραγματεύσιμες σε οργανωμένες αγορές, κατά το πλείστο με τον ίδιο τρόπο, όπως μερικά παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης εμπορευμάτων μπορεί αμέσως να αγοραστεί και να πωληθεί τοις μετρητοίς, γιατί είναι εισηγμένο προς διαπραγμάτευση και μπορεί να αλλάξει χέρια πολλές φορές. Όμως, οι αγοραστές και οι πωλητές του συμβολαίου στην πραγματικότητα διαπραγματεύονται το υποκείμενο αγαθό. Η δυνατότητα αγοράς ή πώλησης ενός συμβολαίου αγαθών τοις μετρητοίς, η ευκολία με την οποία μπορεί αυτό να αγοραστεί ή να πωληθεί και η ευχέρεια να συμφωνηθεί ταμειακός διακανονισμός της δέσμευσης παραλαβής ή παράδοσης του αγαθού, δεν μεταβάλλουν τον θεμελιακό χαρακτήρα του συμβολαίου σε βαθμό που να δημιουργείται χρηματοοικονομικό μέσο. Ωστόσο, κάποια συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, ή των οποίων το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο είναι αμέσως μετατρέψιμο σε μετρητά, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, ως εάν ήταν χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. παράγραφο 8).

- OE21 Εκτός των προβλεπομένων στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, ένα συμβόλαιο που συνεπάγεται παραλαβή ή παράδοση υλικών περιουσιακών στοιχείων δεν δημιουργεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο του ενός μέρους και χρηματοοικονομική υποχρέωση του άλλου μέρους, εκτός αν κάποια αντίστοιχη πληρωμή αναβάλλεται πέραν της ημερομηνίας μεταβίβασης των υλικών περιουσιακών στοιχείων. Αυτό ισχύει σε περίπτωση αγοράς ή πώλησης αγαθών επί πιστώσει.
- OE22 Μερικά συμβόλαια συνδέονται με αγαθά, αλλά δεν συνεπάγονται διακανονισμό μέσω υλικής παραλαβής ή παράδοσης του αγαθού. Αυτά τα συμβόλαια ορίζουν τον διακανονισμό μέσω καταβολής μετρητών που προσδιορίζεται σύμφωνα με μαθηματικό τύπο στο συμβόλαιο και όχι μέσω πληρωμής καθορισμένων ποσών. Για παράδειγμα, η αξία ενός ομολόγου μπορεί να υπολογιστεί με εφαρμογή της τρέχουσας τιμής του πετρελαίου ως έχει κατά τη λήξη του ομολόγου για ορισμένη ποσότητα πετρελαίου. Η αξία βασίζεται στην τιμή ενός αγαθού, αλλά διακανονίζεται μόνο τοις μετρητοίς. Ένα τέτοιο συμβόλαιο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο.
- OE23 Ο ορισμός του χρηματοοικονομικού μέσου καλύπτει επίσης τη σύμβαση που δημιουργεί ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιπροσθέτως προς ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Τέτοια χρηματοοικονομικά μέσα συχνά δίνουν στο ένα μέρος το δικαίωμα προαίρεσης να ανταλλάξει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, μια ομολογία σχετιζόμενη με πετρέλαιο μπορεί να δίνει στον κάτοχο της δικαίωμα να εισπράξει μια σειρά καθορισμένων περιόδων πληρωμών τόκων και ένα καθορισμένο ποσό μετρητών κατά τη λήξη, με δικαίωμα προαίρεσης να ανταλλάξει την αξία της με καθορισμένη ποσότητα πετρελαίου. Η επιθυμία άσκησης αυτού του δικαιώματος θα ποικίλει από καιρό σε καιρό, ανάλογα με την εύλογη αξία του πετρελαίου, που συνδέεται με τη σχέση ανταλλαγής μετρητών προς πετρέλαιο (τιμή ανταλλαγής) που ενσωματώνεται στο ομόλογο. Οι προθέσεις του κατόχου του ομολόγου όσον αφορά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης δεν επηρεάζουν την ουσία των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων. Η χρηματοοικονομική απαίτηση του κατόχου και η χρηματοοικονομική υποχρέωση του εκδότη καθιστούν το ομόλογο χρηματοοικονομικό μέσο, ανεξαρτήτως των άλλων μορφών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που επίσης δημιουργούνται.
- OE24 [διαγράφηκε]

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια (παράγραφοι 15-27)

Μη συμβατική δέσμευση παράδοσης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (παράγραφοι 17-20)

- OE25 Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον προνομιούχος μετοχή είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικός τίτλος, ο εκδότης εκτιμά τα ειδικά δικαιώματα που ακολουθούν τη μετοχή για να προσδιορίσει αν αυτή εμφανίζει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, μια προνομιούχος μετοχή που προβλέπει εξόφληση σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή με βάση το δικαίωμα προαίρεσης του κατόχου, περιέχει χρηματοοικονομική υποχρέωση, επειδή ο εκδότης δεσμεύεται να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μετοχής. Τυχόν αδυναμία του εκδότη να εκπληρώσει τη δέσμευση εξόφλησης προνομιούχου μετοχής, όταν η εξόφληση απαιτείται συμβατικά, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την δέσμευση. Το διακριτικό δικαίωμα του εκδότη να εξοφλήσει τις μετοχές με μετρητά δεν πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, διότι ο εκδότης δεν έχει παρούσα δέσμευση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στους μετόχους. Στην περίπτωση αυτή, η εξόφληση των μετοχών είναι στην αποκλειστική ευχέρεια του εκδότη. Ωστόσο, μπορεί να προκύψει δέσμευση, όταν ο εκδότης των μετοχών ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσής του, συνήθως αναγγέλλοντας επίσημα στους μετόχους την πρόθεση να εξοφλήσει τις μετοχές.
- OE26 Όταν οι προνομιούχες μετοχές δεν είναι εξοφλήσιμες, η κατάλληλη κατάταξή τους προσδιορίζεται με βάση τα άλλα δικαιώματα που ακολουθούν τις μετοχές. Η κατάταξη βασίζεται στην αξιολόγηση της ουσίας των συμβατικών διακανονισμών και στους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου. Όταν οι διανομές στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών, σωρευτικές ή μη, εναπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη, οι μετοχές αποτελούν συμμετοχικούς τίτλους. Για παράδειγμα, η κατάταξη προνομιούχου μετοχής ως συμμετοχικού τίτλου ή ως χρηματοοικονομικής υποχρέωσης δεν επηρεάζεται από:
- α) τη διενέργεια διανομών στο παρελθόν·
 - β) την πρόθεση να γίνουν διανομές στο μέλλον·
 - γ) τυχόν αρνητική επίδραση στην τιμή των κοινών μετοχών του εκδότη αν δεν γίνουν διανομές (λόγω περιορισμών στην καταβολή μερισμάτων επί των κοινών μετοχών αν δεν καταβληθούν μερίσματα επί των προνομιούχων μετοχών)·

- δ) το ύψος του αποθεματικού του εκδότη·
- ε) τα αναμενόμενα κέρδη ή ζημίες του εκδότη για κάποια περίοδο ή
- στ) την ευχέρεια ή τη δυσχέρεια του εκδότη να επηρεάσει το ύψος των κερδών ή των ζημιών για την περίοδο.

Διακανονισμός με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας (παράγραφοι 21-24)

OE27 Τα ακόλουθα παραδείγματα επεξηγούν πώς πρέπει να κατατάσσονται συμβάσεις διαφόρων τύπων επί των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας:

- α) Μια σύμβαση που θα διακανονιστεί από την οικονομική οντότητα με λήψη ή παράδοση καθορισμένου αριθμού μετοχών της χωρίς μελλοντικό αντάλλαγμα, ή με ανταλλαγή καθορισμένου αριθμού μετοχών της έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, είναι συμμετοχικός τίτλος (εκτός από τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 22Α). Συνεπώς, κάθε αντάλλαγμα που εισπράττεται ή καταβάλλεται για τέτοια σύμβαση προστίθεται απευθείας στην καθαρή θέση ή αφαιρείται απευθείας από αυτήν. Παράδειγμα είναι ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών που παρέχει στον αντισυμβαλλόμενο δικαίωμα να αγοράσει καθορισμένο αριθμό των μετοχών της οικονομικής οντότητας έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών. Ωστόσο, εάν η σύμβαση απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αγοράσει (να εξαγγυώσει) ίδιες μετοχές της έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη ή δυνάμενη να προσδιοριστεί ημερομηνία ή σε πρώτη ζήτηση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει επίσης και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού εξόφλησης (με εξαίρεση τα μέσα που φέρουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ). Ένα παράδειγμα είναι η δέσμευση της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με προθεσμιακό συμβόλαιο να επαναγοράσει έναντι καθορισμένου ποσού μετρητών καθορισμένο αριθμό από τους ίδιους συμμετοχικούς της τίτλους.
- β) Η δέσμευση της οικονομικής οντότητας να αγοράσει ίδιες μετοχές της έναντι μετρητών δημιουργεί χρηματοοικονομική υποχρέωση για την παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης έστω και αν ο αριθμός των μετοχών που η οικονομική οντότητα υποχρεούται να επαναγοράσει δεν είναι καθορισμένος ή αν η δέσμευση τελεί υπό την αίρεση της άσκησης του δικαιώματος εξόφλησης από τον αντισυμβαλλόμενο (με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 16Α και 16Β ή στις παραγράφους 16Γ και 16Δ). Ένα παράδειγμα υπό αίρεση υποχρέωσης είναι ένα εκδοθέν δικαίωμα προαίρεσης που απαιτεί η οικονομική οντότητα να επαναγοράσει τις ίδιες της τις μετοχές έναντι μετρητών, αν ο αντισυμβαλλόμενος ασκήσει το δικαίωμα.
- γ) Σύμβαση που θα διακανονιστεί τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση έστω και αν η ποσότητα των μετρητών ή του άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί ή θα παραδοθεί βασίζεται στις μεταβολές της αγοραίας τιμής των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας (με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 16Α και 16Β ή στις παραγράφους 16Γ και 16Δ). Ένα παράδειγμα είναι το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που διακανονίζεται συμψηφιστικά τοις μετρητοίς.
- δ) Συμβόλαιο που θα διακανονιστεί με μεταβλητό αριθμό ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας των οποίων η αξία ισούται με καθορισμένο ποσό ή με ποσό που βασίζεται στις μεταβολές κάποιας υποκείμενης μεταβλητής (π.χ. την τιμή ενός αγαθού) είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ένα παράδειγμα είναι ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης αγοράς χρυσού που, αν ασκηθεί, διακανονίζεται συμψηφιστικά με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας και την παράδοση από την οικονομική οντότητα τόσων μέσων όσων ισούνται με την αξία της σύμβασης. Μια τέτοια σύμβαση συνιστά χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση έστω και αν η υποκείμενη μεταβλητή είναι η τιμή της ίδιας της μετοχής της οικονομικής οντότητας και όχι του χρυσού. Ομοίως, συμβόλαιο που θα διακανονιστεί με καθορισμένο αριθμό ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας, αλλά τα δικαιώματα που θα συνοδεύουν τις μετοχές θα είναι διαφορετικά ώστε η αξία διακανονισμού να ισούται με ένα καθορισμένο ποσό ή με ποσό που βασίζεται στις μεταβολές κάποιας υποκείμενης μεταβλητής, είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού (παράγραφος 25)

OE28 Η παράγραφος 25 προβλέπει ότι αν μέρος των όρων ενδεχόμενου διακανονισμού που μπορεί να απαιτεί διακανονισμό τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή με άλλον τρόπο που θα καθιστούσε το μέσο χρηματοοικονομική υποχρέωση) δεν είναι γνήσιο, η πρόβλεψη του διακανονισμού δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου. Συνεπώς, ένα συμβόλαιο που απαιτεί διακανονισμό τοις μετρητοίς ή με μεταβλητό αριθμό των ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας μόνο σε περίπτωση επέλευσης κάποιου εξαιρετικά σπάνιου, πολύ ασυνήθιστου και καθόλου πιθανού γεγονότος, είναι συμμετοχικός τίτλος. Ομοίως, ο διακανονισμός με καθορισμένο αριθμό ιδίων μετοχών της οικονομικής οντότητας μπορεί να αποκλειστεί συμβατικά σε περιπτώσεις που είναι εκτός του ελέγχου της οικονομικής οντότητας, αν όμως οι περιπτώσεις αυτές δεν έχουν γνήσια πιθανότητα να επισυμβούν, είναι κατάλληλη η κατάταξη ως συμμετοχικός τίτλος.

Χειρισμός σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

- OE29 Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις μη ελέγχουσες συμμετοχές —ήτοι τα δικαιώματα άλλων μερών στα ίδια κεφάλαια και στα έσοδα των θυγατρικών της— σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 και το ΔΠΧΑ 10. Κατά τη κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή κάποιας συνιστώσας του) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των μελών του ομίλου και των κατόχων του μέσου, ώστε να προσδιορίσει αν ο όμιλος ως σύνολο έχει υποχρέωση να παραδώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε σχέση με το μέσο ή να το διακανονήσει κατά τρόπο που θα συνεπάγεται την κατάταξή του ως υποχρέωσης. Όταν μια θυγατρική ενός ομίλου εκδίδει χρηματοοικονομικό μέσο και η μητρική εταιρεία ή άλλη οικονομική οντότητα του ομίλου συμφωνεί επιπρόσθετους όρους απευθείας με τους κατόχους του μέσου (π.χ. μια εγγύηση), οι διανομές ή η εξόφληση μπορεί να μην είναι στη διακριτική ευχέρεια του ομίλου. Μολονότι η θυγατρική μπορεί να κατατάξει το μέσο όπως αρμόζει, χωρίς να συμπεριλάβει τους επιπρόσθετους όρους στις μεμονωμένες της οικονομικές καταστάσεις, η επίδραση των άλλων συμφωνιών μεταξύ των μελών του ομίλου και των κατόχων λαμβάνεται υπόψη ώστε οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις να αποτυπώνουν τα συμβόλαια και τις συναλλαγές που έχει συνάψει ο όμιλος ως σύνολο. Στο μέτρο που υπάρχει τέτοια υποχρέωση ή πρόβλεψη διακανονισμού, το μέσο (ή η συνιστώσα του που αποτελεί το αντικείμενο της υποχρέωσης) κατατάσσεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- OE29A Ορισμένοι τύποι μέσων που επιβάλλουν συμβατική δέσμευση στην οικονομική οντότητα κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Η κατάταξη σύμφωνα με αυτές τις παραγράφους συνιστά εξαίρεση στις αρχές που κατά τα άλλα εφαρμόζονται στο παρόν πρότυπο ως προς την κατάταξη ενός μέσου. Η εξαίρεση αυτή δεν καλύπτει την κατάταξη μη ελεγχουσών συμμετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις και τα οποία είναι μη ελέγχουσες συμμετοχές κατατάσσονται ως υποχρεώσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφοι 28-32)

- OE30 Η παράγραφος 28 εφαρμόζεται μόνο σε εκδότες μη παράγωγων σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων. Η παράγραφος 28 δεν εξετάζει τα σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα από την πλευρά των κατόχων. Το ΔΠΧΑ 9 εξετάζει την κατάταξη και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα από την πλευρά του κατόχου.
- OE31 Ένας κοινός τύπος σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι οι χρεωστικοί τίτλοι με ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής, όπως μια ομολογία μετατρέψιμη σε κοινές μετοχές του εκδότη, χωρίς κανένα άλλο χαρακτηριστικό ενσωματωμένου παραγώγου. Η παράγραφος 28 απαιτεί από τον εκδότη τέτοιου χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το στοιχείο της συμμετοχής στα ίδια κεφάλαια διακεκριμένα στην κατάσταση οικονομικής θέσης, ως εξής:
- α) Η δέσμευση του εκδότη να προβαίνει σε προκαθορισμένες πληρωμές τόκου και κεφαλαίου συνιστά χρηματοοικονομική υποχρέωση που υπάρχει όσο το χρηματοοικονομικό μέσο δεν μετατρέπεται. Κατά την αρχική αναγνώριση, η εύλογη αξία του στοιχείου της υποχρέωσης είναι η παρούσα αξία της συμβατικής οριζόμενης σειράς μελλοντικών ταμειακών ροών, προεξοφλημένων με επιτόκιο που εφαρμόζεται από την αγορά κατά το χρόνο εκείνο σε χρηματοοικονομικά μέσα συγκρίσιμης πιστωτικής υπόστασης που παρέχουν στην ουσία τις ίδιες ταμειακές ροές, με τους ίδιους όρους, αλλά χωρίς το δικαίωμα μετατροπής.
- β) Ο συμμετοχικός τίτλος είναι ένα ενσωματωμένο δικαίωμα μετατροπής της υποχρέωσης σε ίδια κεφάλαια του εκδότη. Το δικαίωμα αυτό έχει αξία κατά την αρχική αναγνώριση έστω και όταν έχει μηδενική εσωτερική αξία.
- OE32 Κατά τη μετατροπή μετατρέψιμου μέσου στη λήξη, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το στοιχείο της υποχρέωσης και το αναγνωρίζει στα ίδια κεφάλαια. Το αρχικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων παραμένει στα ίδια κεφάλαια (αν και μπορεί να μεταφερθεί από ένα συγκεκριμένο κονδύλι εντός των ιδίων κεφαλαίων σε άλλο). Δεν υφίσταται κέρδος ή ζημία κατά τη μετατροπή στη λήξη.

- OE33 Όταν η οικονομική οντότητα εξαλείφει ένα μετατρέψιμο μέσο πριν τη λήξη μέσω πρόωρης εξόφλησης ή επαναγοράς όπου τα αρχικά προνόμια της μετατροπής παραμένουν αμετάβλητα, η οικονομική οντότητα κατανέμει το αντάλλαγμα που κατέβαλε και οποιαδήποτε κόστος συναλλαγής για την επαναγορά ή την εξόφληση στα στοιχεία υποχρέωσης και ιδίων κεφαλαίων του μέσου κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την κατανομή του καταβληθέντος ανταλλάγματος και του κόστους της συναλλαγής στα διακεκριμένα στοιχεία είναι η ίδια με τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε στην αρχική κατανομή στα διακεκριμένα στοιχεία των προσόδων που έλαβε η οικονομική οντότητα όταν εκδόθηκε το μετατρέψιμο μέσο, σύμφωνα με τις παραγράφους 28-32.
- OE34 Όταν η κατανομή του ανταλλάγματος ολοκληρωθεί, κάθε προκύπτον κέρδος ή ζημία αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται στο σχετικό στοιχείο, ως εξής:
- α) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που σχετίζεται με το στοιχείο της υποχρέωσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και
- β) το ποσό του ανταλλάγματος που σχετίζεται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια.
- OE35 Η οικονομική οντότητα μπορεί να τροποποιήσει τους όρους ενός μετατρέψιμου μέσου ώστε να προκαλέσει πρόωρη μετατροπή, για παράδειγμα προσφέροντας έναν περισσότερο ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή άλλο επιπρόσθετο αντάλλαγμα σε περίπτωση μετατροπής πριν από την καθορισμένη ημερομηνία. Η διαφορά, κατά τον τροποποίηση των όρων, μεταξύ της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που λαμβάνει ο κάτοχος κατά τη μετατροπή του μέσου σύμφωνα με τους αναθεωρημένους όρους και της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που θα λάμβανε ο κάτοχος σύμφωνα με τους αρχικούς όρους, αναγνωρίζεται ως ζημία στα αποτελέσματα.

Ίδιες μετοχές (παράγραφοι 33-34)

- OE36 Οι ίδιοι συμμετοχικοί τίτλοι της οικονομικής οντότητας δεν αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανεξαρτήτως του λόγου για τον οποίο επαναποκτήθηκαν. Η παράγραφος 33 απαιτεί η οικονομική οντότητα που επαναποκτά ίδιους συμμετοχικούς της τίτλους να τους αφαιρεί από τα ίδια κεφάλαια (αλλά βλ. επίσης την παράγραφο 33Α). Όμως, όταν η οικονομική οντότητα κατέχει τους ίδιους συμμετοχικούς της τίτλους για λογαριασμό άλλων, π.χ. όταν ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα κατέχει ίδιους συμμετοχικούς τίτλους για λογαριασμό πελάτη, πρόκειται για πρακτόρευση και ως εκ τούτου οι συμμετοχές αυτές δεν περιλαμβάνονται στη κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας.

Τόκοι, μερίσματα, ζημίες και κέρδη (παράγραφοι 35-41)

- OE37 Το ακόλουθο παράδειγμα επεξηγεί την εφαρμογή της παραγράφου 35 σε ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο. Έστω ότι μια προνομιούχος μετοχή μη σωρευτικού μερίσματος είναι υποχρεωτικά εξαγοράσιμη έναντι μετρητών σε πέντε έτη, αλλά ότι τα μερίσματα καταβάλλονται κατά τη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας πριν από την ημερομηνία εξαγοράς. Ένα τέτοιο μέσο είναι σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο του οποίου το στοιχείο της υποχρέωσης είναι η παρούσα αξία του ποσού της εξόφλησης. Η αναστροφή της προεξόφλησης στο στοιχείο αυτό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και κατατάσσεται ως έξοδο τόκων. Τυχόν μερίσματα που καταβάλλονται σχετίζονται με το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και, κατά συνέπεια, κατατάσσονται ως διανομή στα αποτελέσματα. Παρόμοιος χειρισμός θα εφαρμόζοταν αν η εξόφληση δεν ήταν υποχρεωτική αλλά στη διακριτική ευχέρεια του κατόχου ή αν η μετοχή ήταν υποχρεωτικά μετατρέψιμη σε μεταβλητό αριθμό κοινών μετοχών υπολογιζόμενων ώστε να ισούνται με καθορισμένο ποσό ή ποσό που βασίζεται στις μεταβολές υποκειμενής μεταβλητής (π.χ. ενός αγαθού). Όμως, αν προστίθενται μερίσματα που δεν έχουν καταβληθεί στο ποσό της εξόφλησης, ολόκληρο το μέσο είναι υποχρέωση. Σε τέτοια περίπτωση, τυχόν μερίσματα κατατάσσονται ως έξοδο τόκων.

Συμφηφισμός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (παράγραφοι 42-50)

- OE38 [διαγράφηκε]

Κριτήριο σύμφωνα με το οποίο η οικονομική οντότητα «έχει επί του παρόντος αχώριστο δικαίωμα να συμφηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά» [παράγραφος 42 στοιχείο α)]

- OE38Α Ένα δικαίωμα συμφηφισμού μπορεί να είναι διαθέσιμο επί του παρόντος ή να εξαρτάται από κάποιο μελλοντικό γεγονός (για παράδειγμα, το δικαίωμα μπορεί να ενεργοποιηθεί ή να ασκηθεί μόνον εάν επέλθει κάποιο μελλοντικό γεγονός, όπως αθέτηση, αφερεγγυότητα ή πτώχευση ενός εκ των αντισυμβαλλομένων). Ακόμη και εάν το δικαίωμα συμφηφισμού δεν εξαρτάται από μελλοντικό γεγονός, μπορεί να είναι νομικά εκτελεστό μόνο κατά την κανονική άσκηση των δραστηριοτήτων, ή σε περίπτωση αθέτησης, αφερεγγυότητας ή πτώχευσης ενός εκ των αντισυμβαλλομένων.

OE38B Για την πλήρωση του κριτηρίου της παραγράφου 42 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα πρέπει να έχει νομικά εκτελεστό δικαίωμα συμψηφισμού. Αυτό σημαίνει ότι το δικαίωμα συμψηφισμού:

- α) δεν πρέπει να εξαρτάται από την επέλευση μελλοντικού γεγονότος και
- β) πρέπει να είναι νομικά εκτελεστό σε όλες τις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - i) στο πλαίσιο της κανονικής δραστηριότητας·
 - ii) σε περίπτωση αθέτησης και
 - iii) σε περίπτωση αφερεγγυότητας ή πτώχευσης της οντότητας και όλων των αντισυμβαλλομένων.

OE38Γ Η φύση και η έκταση του δικαιώματος συμψηφισμού, συμπεριλαμβανομένων τυχόν όρων που αφορούν την άσκηση του και το αν θα εξακολουθήσει να υφίσταται σε περίπτωση αθέτησης ή αφερεγγυότητας ή πτώχευσης, μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία. Συνεπώς, δεν μπορεί να υποτεθεί ότι το δικαίωμα συμψηφισμού είναι αυτομάτως διαθέσιμο εκτός του πλαισίου της άσκησης της κανονικής δραστηριότητας. Για παράδειγμα, οι διατάξεις μιας δικαιοδοσίας περί πτώχευσης ή αφερεγγυότητας μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να απαγορεύουν ή να περιορίζουν το δικαίωμα συμψηφισμού σε περίπτωση πτώχευσης ή αφερεγγυότητας.

OE38Δ Οι νόμοι που εφαρμόζονται στις σχέσεις μεταξύ των μερών (για παράδειγμα, οι συμβατικές διατάξεις, οι νόμοι που διέπουν τη σύμβαση, ή οι νόμοι περί αθέτησης, αφερεγγυότητας ή πτώχευσης που εφαρμόζονται στα μέρη) θα πρέπει να εξεταστούν, προκειμένου να διαπιστωθεί αν το δικαίωμα συμψηφισμού είναι εκτελεστό στο πλαίσιο της άσκησης της κανονικής δραστηριότητας, σε περίπτωση αθέτησης και σε περίπτωση αφερεγγυότητας ή πτώχευσης της οντότητας και όλων των αντισυμβαλλομένων [όπως διευκρινίζεται στην παράγραφο OE38B στοιχείο β)].

Κριτήριο σύμφωνα με το οποίο η οικονομική οντότητα «προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό σε καθαρή βάση είτε να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση» [παράγραφος 42 στοιχείο β)]

OE38E Για την εκπλήρωση του κριτηρίου της παραγράφου 42 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα πρέπει να σκοπεύει είτε να προβεί σε διακανονισμό σε καθαρή βάση, είτε να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εξοφλώντας ταυτόχρονα την υποχρέωση. Μολονότι η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει δικαίωμα διακανονισμού σε καθαρή βάση, μπορεί παρά ταύτα να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο και να εξοφλήσει την υποχρέωση χωριστά.

OE38ΣΤ Εάν η οικονομική οντότητα μπορεί να διακανονήσει ποσά κατά τρόπο ώστε το αποτέλεσμα να είναι, στην πράξη, ισοδύναμο με καθαρό διακανονισμό, η οντότητα θα πληροί το κριτήριο του διακανονισμού σε καθαρή βάση της παραγράφου 42 στοιχείο β). Αυτό θα συμβεί εάν, και μόνον εάν, ο μηχανισμός ακαθάριστου διακανονισμού έχει στοιχεία που αίρουν ή οδηγούν σε μη σημαντικό πιστωτικό κίνδυνο και κίνδυνο ρευστότητας, και θα διεκπεραιώσει τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε μια ενιαία διαδικασία ή κύκλο διακανονισμού. Για παράδειγμα, ένα σύστημα ακαθάριστου διακανονισμού που έχει όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά θα πληροί το κριτήριο διακανονισμού σε καθαρή βάση της παραγράφου 42 στοιχείο β):

- α) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που είναι επιλέξιμα και επιλέξιμες για συμψηφισμό υποβάλλονται για επεξεργασία την ίδια χρονική στιγμή·
- β) από τη στιγμή που τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις υποβληθούν για επεξεργασία, τα μέρη δεσμεύονται να τηρήσουν την υποχρέωση διακανονισμού·
- γ) δεν υπάρχει δυνατότητα αλλαγής των ταμειακών ροών που προκύπτουν από τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις από τη στιγμή που έχουν υποβληθεί για επεξεργασία [εκτός εάν η επεξεργασία αποτύχει — βλ. στοιχείο δ) κατωτέρω]·
- δ) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εξασφαλισμένα με τίτλους θα διακανονίζονται σε σύστημα μεταβίβασης τίτλων ή παρόμοιο σύστημα (για παράδειγμα, παράδοση έναντι πληρωμής), έτσι ώστε εάν δεν εκτελεστεί η μεταβίβαση των τίτλων, δεν εκτελείται ούτε και η επεξεργασία των σχετικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων για τις οποίες οι τίτλοι αποτελούν εξασφάλιση (και αντιστρόφως)·
- ε) όποιες συναλλαγές δεν εκτελεστούν, όπως περιγράφεται στο στοιχείο δ), θα επανεισχυθούν προς διεκπεραίωση έως ότου διακανονιστούν·

- στ) ο διακανονισμός διενεργείται μέσω του ίδιου ιδρύματος διακανονισμού (για παράδειγμα, τράπεζα διακανονισμών, κεντρική τράπεζα ή κεντρικό αποθετήριο τίτλων) και
- ζ) υπάρχει ενδοημερήσια πιστωτική διευκόλυνση που θα παράσχει επαρκή ποσά υπερανάλιψης ώστε να καταστεί δυνατή η επεξεργασία των πληρωμών κατά την ημερομηνία διακανονισμού για καθένα από τα μέρη, και είναι σχεδόν βέβαιο ότι η ενδοημερήσια πιστωτική διευκόλυνση θα τηρηθεί εφόσον υπάρξει ανάγκη.
- OE39 Το πρότυπο δεν προβλέπει ειδική αντιμετώπιση για τα καλούμενα «συνθετικά χρηματοοικονομικά μέσα», τα οποία αποτελούν ομαδοποιήσεις χωριστών χρηματοοικονομικών μέσων που αποκτήθηκαν και κατέχονται για αναπλήρωση των χαρακτηριστικών άλλου μέσου. Για παράδειγμα, ένα μεταβλητού επιτοκίου μακροπρόθεσμο χρέος, συνδυαζόμενο με ανταλλαγή επιτοκίου, που έχει ως αποτέλεσμα την είσπραξη κυμαινόμενων ποσών και τη διενέργεια σταθερών πληρωμών, συνθέτει ένα σταθερού επιτοκίου μακροπρόθεσμο χρέος. Καθένα από τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα που συνθέτουν το «συνθετικό χρηματοοικονομικό μέσο» αντιστοιχεί σε συμβατικό δικαίωμα ή δέσμευση, με τους δικούς του όρους και προϋποθέσεις, και καθένα από αυτά τα μέσα μπορεί να μεταβιβαστεί ή να διακανονιστεί ιδιαίτερω. Κάθε χρηματοοικονομικό μέσο εκτίθεται σε κινδύνους που μπορεί να διαφέρουν από τους κινδύνους στους οποίους εκτίθενται άλλα χρηματοοικονομικά μέσα. Κατά συνέπεια, όταν ένα χρηματοοικονομικό μέσο ενός «συνθετικού χρηματοοικονομικού μέσου» είναι περιουσιακό στοιχείο και ένα άλλο είναι υποχρέωση, δεν συμψηφίζονται ώστε να παρουσιαστούν στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε καθαρή βάση παρεκτός αν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού της παραγράφου 42.
- OE40 [διαγράφηκε]

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33

Κέρδη ανά μετοχή

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω των διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Το παρόν πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται:

α) στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας:

- i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών) ή
- ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή άλλη ρυθμιστική αρχή για τους σκοπούς έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά και

β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ομίλου με μητρική εταιρεία:

- i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών) ή
- ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή άλλη ρυθμιστική αρχή για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά.

- 3 Η οικονομική οντότητα που γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή υπολογίζει και γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

- 4 Όταν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τόσο ενοποιημένες όσο και ατομικές οικονομικές καταστάσεις που έχουν αντίστοιχα καταρτιστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν πρότυπο πρέπει να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. Η οικονομική οντότητα που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή βάσει των ατομικών της οικονομικών καταστάσεων, παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή μόνο στην κατάσταση συνολικών εσόδων της. Η οικονομική οντότητα δεν παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

- 4A Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση όπως ορίζεται στην παράγραφο 10Α του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως τροποποιήθηκε το 2011), τα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται μόνο στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Αντιμείωση: αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μείωση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν ασκηθεί, ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον έχουν εκπληρωθεί κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία: συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

Υπό αίτηση εκδοτέες κοινές μετοχές: κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδαμινού ποσού μετρητών ή άνευ μετρητών ή άλλης αντιπαροχής, μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.

Μείωση: μείωση των κερδών ανά μετοχή ή αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν ασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους: χρηματοοικονομικά μέσα που δίνουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

Κοινή μετοχή: συμμετοχικός τίτλος που έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών συμμετοχικών τίτλων.

Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή: χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του δικαίωμα για κοινές μετοχές.

Δικαιώματα πώλησης επί κοινών μετοχών: συμβόλαια που δίνουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για δεδομένο διάστημα.

- 6 Οι κοινές μετοχές συμμετέχουν στα κέρδη της περιόδου μόνο μετά από τις άλλες κατηγορίες μετοχών, όπως οι προνομιούχες μετοχές. Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει περισσότερες από μία κατηγορίες κοινών μετοχών. Κοινές μετοχές της ίδιας κατηγορίας έχουν τα ίδια δικαιώματα στη λήψη μερισμάτων.
- 7 Παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:
- α) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές·
 - β) δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών·
 - γ) μετοχές που θα εκδίδονταν με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

- 8 Οι όροι που ορίζονται στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση* χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, εκτός εάν αναφέρεται κάτι διαφορετικό. Στο ΔΛΠ 32 ορίζονται οι έννοιες του χρηματοοικονομικού μέσου, του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου και παρέχονται οδηγίες εφαρμογής των ορισμών αυτών. Στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* ορίζεται η έννοια της εύλογης αξίας και οι απαιτήσεις για την εφαρμογή του ορισμού αυτού.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

- 9 Η οικονομική οντότητα υπολογίζει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ό,τι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.
- 10 Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας (αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.
- 11 Σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών ανά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μιας μητρικής οικονομικής οντότητας στην απόδοση της οικονομικής οντότητας κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

Κέρδη

- 12 Για τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή, τα ποσά που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας σε σχέση με:

α) κέρδη ή ζημιές από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αποδίδονται στη μητρική οικονομική οντότητα και

β) κέρδη ή ζημιές που αποδίδονται στη μητρική οικονομική οντότητα·

είναι τα ποσά των στοιχείων α) και β) προσαρμοσμένα ως προς τα ποσά μετά το φόρο των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών, των διαφορών που απορρέουν από τον διακανονισμό των προνομιούχων μετοχών και άλλες παρόμοιες επιδράσεις των προνομιούχων μετοχών που κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια.

- 13 Κάθε στοιχείο των εσόδων και των εξόδων που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και που αναγνωρίζεται σε μια περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των φόρων και των μερισμάτων επί των προνομιούχων μετοχών που κατατάσσονται στις υποχρεώσεις, συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό των κερδών ή των ζημιών της περιόδου που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής εταιρείας (βλ. ΔΛΠ 1).

- 14 Το μετά από φόρους ποσό των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών που αφαιρείται από τα κέρδη ή τις ζημιές είναι:

α) το μετά από φόρους ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών επί προνομιούχων μετοχών μη σωρευτικού μερίσματος, που αναγγέλλεται για την περίοδο και

β) το μετά από φόρους ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών της περιόδου για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές, άσχετα αν τα μερίσματα αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι. Το ποσό των μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για την περίοδο δεν περιλαμβάνει το ποσό τυχόν μερισμάτων προνομιούχων μετοχών για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές που καταβλήθηκε ή αναγγέλθηκε κατά τη διάρκεια της τρέχουσας λογιστικής περιόδου και αφορά προηγούμενες λογιστικές περιόδους.

- 15 Οι προνομιούχες μετοχές που προβλέπουν χαμηλό αρχικό μέρισμα προκειμένου να αποζημιώσουν οικονομική οντότητα για την πώληση προνομιούχων μετοχών με έκπτωση ή μέρισμα υψηλότερο της αγοράς σε μεταγενέστερες περιόδους ώστε να αποζημιωθούν οι επενδυτές για την αγορά προνομιούχων μετοχών σε τιμή υπέρ το άρτιο, αναφέρονται μερικές φορές ως προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή απόδοσης. Κάθε έκπτωση επί της τιμής αρχικής έκδοσης ή έκδοση με τιμή υπέρ το άρτιο που αφορά προνομιούχες μετοχές με αυξανόμενο συντελεστή αποσβένεται στα κέρδη εις νέον με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και θεωρείται μέρισμα προνομιούχου μετοχής για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή.

- 16 Οι προνομιούχες μετοχές μπορεί να επαναγοραστούν από την οικονομική οντότητα μετά από σχετική προσφορά προς τους κατόχους τους. Το επιπλέον της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών επιπλέον της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών αντιστοιχεί σε απόδοση για τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και σε επιβάρυνση των κερδών εις νέον για την οικονομική οντότητα. Το ποσό αυτό αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.

- 17 Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρακινήσει την πρόωγη μετατροπή μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μέσω ευνοϊκών μεταβολών στους αρχικούς όρους μετατροπής ή της καταβολής συμπληρωματικού τιμήματος. Η υπέρβαση της εύλογης αξίας των κοινών μετοχών ή άλλου τιμήματος που καταβάλλεται πλέον της εύλογης αξίας των εκδοτέων κοινών μετοχών σύμφωνα με τους αρχικούς όρους της μετατροπής συνιστά απόδοση για τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.

- 18 Τυχόν υπέρβαση της λογιστικής αξίας των προνομιούχων μετοχών πέραν της εύλογης αξίας του τιμήματος που καταβάλλεται για τον διακανονισμό τους προστίθεται στον υπολογισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας.

Μετοχές

- 19 Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, ως αριθμός των κοινών μετοχών λαμβάνεται ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου.

- 20 Η χρήση του μέσου σταθμισμένου αριθμού κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου αποτυπώνει το ενδεχόμενο να έχει μεταβληθεί το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη διάρκεια της περιόδου, ως αποτέλεσμα τυχόν μεγαλύτερου ή μικρότερου αριθμού μετοχών που παραμένουν σε κυκλοφορία ανά πάσα στιγμή. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την αρχή της περιόδου, προσαρμοσμένος κατά τον αριθμό των κοινών μετοχών που εξαγοράστηκαν ή εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, πολλαπλασιαζόμενος με συντελεστή σταθμισμένου χρόνου κυκλοφορίας. Ο συντελεστής αυτός είναι ο αριθμός των ημερών που οι συγκεκριμένες μετοχές βρίσκονται σε κυκλοφορία, σε σχέση με το συνολικό αριθμό των ημερών της λογιστικής περιόδου. Σε πολλές περιπτώσεις αρκεί μια εύλογη προσέγγιση του σταθμισμένου μέσου όρου.
- 21 Συνήθως, οι μετοχές περιλαμβάνονται στο μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών από την ημέρα που το αντάλλαγμα είναι απαιτητό (συνήθως πρόκειται για την ημέρα έκδοσής τους), για παράδειγμα:
- α) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι μετρητών περιλαμβάνονται όταν καθίστανται εισπρακτέα τα μετρητά·
 - β) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν για εκούσια επανεπένδυση των μερισμάτων σε κοινές ή προνομιούχες μετοχές περιλαμβάνονται όταν επανεπενδύονται τα μερίσματα·
 - γ) κοινές μετοχές που εκδίδονται ως αποτέλεσμα της μετατροπής χρεωστικού τίτλου σε κοινές μετοχές περιλαμβάνονται από την ημέρα διακοπής του υπολογισμού των τόκων·
 - δ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν αντί τόκου ή κεφαλαίου επί λοιπών χρηματοοικονομικών μέσων περιλαμβάνονται από την ημέρα διακοπής του υπολογισμού των τόκων·
 - ε) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή για τον διακανονισμό υποχρέωσης της οικονομικής οντότητας περιλαμβάνονται από την ημέρα του διακανονισμού·
 - στ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν ως αντάλλαγμα για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου πλην μετρητών συμπεριλαμβάνονται από την ημέρα κατά την οποία αναγνωρίζεται η απόκτηση και
 - ζ) κοινές μετοχές που εκδόθηκαν έναντι παροχής υπηρεσιών στην οικονομική οντότητα περιλαμβάνονται κατά την παροχή των υπηρεσιών.
- Ο χρόνος του συνυπολογισμού των κοινών μετοχών καθορίζεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν την έκδοσή τους. Πρέπει να δίνεται η δέουσα προσοχή στην ουσία οποιασδήποτε σύμβασης σχετίζεται με την έκδοση.
- 22 Οι κοινές μετοχές που εκδίδονται ως μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων περιλαμβάνονται στον μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών από την ημέρα της απόκτησης. Αυτό συμβαίνει γιατί ο αποκτών ενσωματώνει τα κέρδη και τις ζημιές του αποκτώμενου στη κατάσταση συνολικών εσόδων του από την ημέρα εκείνη.
- 23 Οι κοινές μετοχές που θα εκδοθούν κατά τη μετατροπή υποχρεωτικά μετατρέψιμου μέσου συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή από τη σύναψη της σύμβασης.
- 24 Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μόνον από την ημέρα που όλοι οι επιβεβλημένοι όροι έχουν εκπληρωθεί (ήτοι τα γεγονότα έχουν επισυμβεί). Οι μετοχές που είναι εκδοτέες μόνο μετά την πάροδο χρόνου δεν είναι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές, διότι η πάροδος του χρόνου είναι βέβαιο γεγονός. Οι κοινές μετοχές σε κυκλοφορία που είναι επιστρεπτές υπό αίρεση (ήτοι υπόκεινται σε ανάκληση) δεν θεωρούνται ότι είναι σε κυκλοφορία και αποκλείονται από τον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή μέχρι την ημερομηνία που οι μετοχές δεν υπόκεινται πλέον σε ανάκληση.
- 25 [διαγράφηκε]
- 26 Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου και για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους προσαρμόζεται για γεγονότα —πλην της μετατροπής δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές— που έχουν μεταβάλει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους.

- 27 Η έκδοση κοινών μετοχών ή η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία είναι δυνατή χωρίς αντίστοιχη μεταβολή στους πόρους. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:
- α) η κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση (γνωστή και ως μέρισμα σε μετοχές)·
 - β) κάθε άλλη έκδοση με στοιχείο επιβράβευσης των μετόχων, για παράδειγμα δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους·
 - γ) η υποδιαίρεση μετοχών και
 - δ) η σύμπτυξη μετοχών (ενοποίηση μετοχών).
- 28 Σε μια κεφαλαιοποίηση ή δωρεάν έκδοση ή υποδιαίρεση μετοχών, εκδίδονται κοινές μετοχές προς τους υπάρχοντες μετόχους, χωρίς πρόσθετο τίμημα. Συνεπώς, ο αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία αυξάνεται, χωρίς αύξηση των πόρων. Ο αριθμός των κοινών μετοχών που ήταν σε κυκλοφορία πριν από το γεγονός προσαρμόζεται κατά την αναλογική μεταβολή στον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών, σαν να είχε συμβεί αυτό στην έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Για παράδειγμα, σε δωρεάν έκδοση δύο έναντι μίας μετοχής, ο αριθμός των κοινών μετοχών που κυκλοφορούν πριν από την έκδοση πολλαπλασιάζεται με συντελεστή τρία, για να προκύψει ο νέος συνολικός αριθμός των κοινών μετοχών ή με συντελεστή δύο για να προκύψει ο αριθμός των επιπρόσθετων κοινών μετοχών.
- 29 Η σύμπτυξη κοινών μετοχών συνήθως μειώνει τον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία χωρίς ανάλογη μείωση των πόρων. Ωστόσο, όταν η συνολική επίδραση συνίσταται σε επαναγορά μετοχών στην εύλογη αξία, η μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία είναι το αποτέλεσμα ανάλογης μείωσης των πόρων. Ένα παράδειγμα είναι η σύμπτυξη μετοχών συνδυαζόμενη με ειδικό μέρισμα. Ο μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία εκτελείται η συνδυασμένη συναλλαγή προσαρμόζεται για τη μείωση του αριθμού των κοινών μετοχών από την ημέρα αναγνώρισης του ειδικού μερίσματος.

Απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή

- 30 Η οικονομική οντότητα υπολογίζει τα ποσά απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως προς το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς.
- 31 Για το σκοπό του υπολογισμού απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει τα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και το μέσο σταθμισμένο αριθμό μετοχών σε κυκλοφορία, για τις επιδράσεις όλων των δυνητικών μειωτικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.
- 32 Ο σκοπός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή είναι σύμφωνος με εκείνον των βασικών κερδών ανά μετοχή —που είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής στην επίδοση της οικονομικής οντότητας— λαμβάνοντας υπόψη κάθε μειωτικό δυνητικό τίτλο μετατρέψιμο σε κοινές μετοχές, σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου. Κατά συνέπεια:

- α) το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας αυξάνεται κατά το μετά την αφαίρεση του φόρου ποσό μερισμάτων και τόκων που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με τους μειωτικούς δυνητικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και προσαρμόζεται σε κάθε άλλη μεταβολή των εσόδων ή των εξόδων που προκύπτει από τη μετατροπή των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και
- β) μέσος σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών σε κυκλοφορία αυξάνεται κατά τον μέσο σταθμισμένο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία σε περίπτωση μετατροπής όλων των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

Κέρδη

- 33 Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας, όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12, με βάση την μετά από φόρους επίδραση:
- α) μερισμάτων ή άλλων στοιχείων που σχετίζονται με μειωτικούς δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές που αφαιρέθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 12·

β) τόκων που αναγνωρίστηκαν στην περίοδο και σχετίζονται με μειωτικούς δυνητικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές και

γ) κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή τα έξοδα που προέρχεται από μετατροπή των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές.

- 34 Όταν οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές δυνητικοί τίτλοι μετατραπούν σε κοινές μετοχές, δεν συντρέχουν πλέον τα στοιχεία που προσδιορίζονται στην παράγραφο 33 στοιχεία α) έως γ). Αντίθετα, οι νέες κοινές μετοχές δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη ή τις ζημίες που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και το οποίο έχει υπολογιστεί σύμφωνα με την παράγραφο 12, προσαρμόζεται για τα στοιχεία που προσδιορίζονται στην παράγραφο 33 στοιχεία α) έως γ) καθώς και κάθε σχετικό φόρο. Στα έξοδα που αναλογούν στους δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές περιλαμβάνονται το κόστος συναλλαγής και οι εκπτώσεις που έχουν αντιμετωπιστεί λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (βλ. ΔΠΧΑ 9).
- 35 Η μετατροπή δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μπορεί να προκαλέσει συνακόλουθες μεταβολές στα έσοδα ή στα έξοδα. Για παράδειγμα, η μείωση των εξόδων τόκων που σχετίζεται με δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές και η επακόλουθη αύξηση των κερδών ή μείωση της ζημίας, μπορεί να συνεπάγεται αύξηση στο έξοδο που αφορά ένα χωρίς διακρίσεις πρόγραμμα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη. Για τον σκοπό του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας προσαρμόζεται για κάθε τέτοια συνακόλουθη μεταβολή στα έσοδα ή τα έξοδα.

Μετοχές

- 36 Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών αποτελείται από τον μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών, υπολογιζόμενο σύμφωνα με τις παραγράφους 19 και 26, πλέον του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές. Οι τίτλοι αυτοί θεωρείται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της περιόδου ή από την ημέρα έκδοσης των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δυνητικών τίτλων, αν είναι μεταγενέστερη.
- 37 Οι μειωτικοί δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές προσδιορίζονται μεμονωμένα για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο. Ο αριθμός των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, ο οποίος περιλαμβάνεται στην τρέχουσα περίοδο, δεν είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές οι οποίοι περιλαμβάνονται σε κάθε ενδιάμεσο υπολογισμό.
- 38 Οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές δυνητικοί τίτλοι σταθμίζονται για την περίοδο που είναι σε κυκλοφορία. Όσοι από τους τίτλους αυτούς ακυρώνονται ή παραγράφονται κατά τη διάρκεια της περιόδου, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή μόνο κατά την αναλογία της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας είναι σε κυκλοφορία. Οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές δυνητικοί τίτλοι που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της περιόδου περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή από την αρχή της περιόδου μέχρι την ημέρα της μετατροπής. Από την ημέρα της μετατροπής και εξής, οι προκύπτουσες κοινές μετοχές περιλαμβάνονται τόσο στα βασικά όσο και στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.
- 39 Ο αριθμός των κοινών μετοχών που εκδίδονταν κατά τη μετατροπή των μειωτικών δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, προσδιορίζεται από τους όρους των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δυνητικών τίτλων. Όταν υπάρχουν περισσότερες από μία βάσεις μετατροπής, ο υπολογισμός αποδέχεται τον πλέον ευνοϊκό συντελεστή μετατροπής ή την πλέον ευνοϊκή τιμή άσκησης για τον κάτοχο των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δυνητικών τίτλων.
- 40 Θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής επιχείρηση μπορεί να εκδώσει υπέρ τρίτων, πλην της μητρικής ή επενδυτών με από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότρια εταιρεία, δυνητικές κοινές μετοχές που είναι μετατρέψιμες είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής εταιρείας ή επενδυτών με από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή (αναφέρουσα οικονομική οντότητα) στην εκδότρια εταιρεία. Αν αυτές οι δυνητικές κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας, ή της συγγενούς επιχείρησης έχουν μειωτική επιρροή στα βασικά κέρδη ανά μετοχή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Μειωτικοί δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές

- 41 Οι δυνητικοί τίτλοι θεωρείται ότι είναι μειωτικοί όταν και μόνο όταν η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το κέρδος ανά μετοχή ή θα αύξανε τη ζημία ανά μετοχή από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

- 42 Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το κέρδος ή τη ζημία των συνεχιζόμενων εκμεταλλεύσεων που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα ως αριθμό ελέγχου, προκειμένου να προσδιορίσει εάν οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές δυνητικοί τίτλοι είναι μειωτικοί ή αντιμειωτικοί. Το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις προσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 12 και δεν περιλαμβάνει στοιχεία που αφορούν διακοπείσες δραστηριότητες.
- 43 Οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι αντιμειωτικοί όταν η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα αύξανε τα κέρδη ανά μετοχή ή θα μείωνε τη ζημία ανά μετοχή από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις. Ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή δεν προϋποθέτει μετατροπή, άσκηση δικαιώματος ή άλλη έκδοση δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που θα επιδρούσε αντιμειωτικά ανά μετοχή.
- 44 Κατά τον έλεγχο του κατά πόσον οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή αντιμειωτικοί, κάθε έκδοση ή σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές λαμβάνεται χωριστά και όχι αθροιστικά. Η ακολουθία κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές δυνητικοί τίτλοι, μπορεί να επιδρά στο αν αυτοί είναι μειωτικοί. Συνεπώς, για να μεγιστοποιηθεί η μείωση των βασικών κερδών ανά μετοχή, κάθε έκδοση ή κάθε σειρά δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές τίθεται σε ακολουθία, από τις πλέον μειωτικές προς τις λιγότερο μειωτικές, δηλαδή οι δυνητικοί μειωτικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές με τα χαμηλότερα «κέρδη ανά επαυξητική μετοχή» συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή πριν από εκείνους με υψηλότερα κέρδη ανά επαυξητική μετοχή. Τα δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών γενικά συμπεριλαμβάνονται πρώτα διότι δεν επηρεάζουν τον αριθμητή του υπολογισμού.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

- 45 Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα θεωρεί ως δεδομένη την άσκηση των συντελούντων στη μείωση δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς της οικονομικής οντότητας. Οι υποθετικές εισπράξεις από αυτά τα μέσα θεωρείται ότι έχουν ληφθεί από την έκδοση κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή της αγοράς των κοινών μετοχών κατά τη περίοδο εκείνη. Η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και του αριθμού των κοινών μετοχών που θα είχαν εκδοθεί στην μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές κατά τη διάρκεια της περιόδου, αντιμετωπίζεται ως έκδοση κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα.
- 46 Δικαιώματα προαίρεσης και αγοράς μετοχών συντελούν στη μείωση, όταν θα κατέληγαν σε έκδοση κοινών μετοχών με τιμή χαμηλότερη από τη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο. Το ποσό της μείωσης είναι η μέση χρηματιστηριακή τιμή για κοινές μετοχές της περιόδου μείον την τιμή έκδοσης. Συνεπώς, για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές θεωρείται ότι αποτελούνται από:
- α) μια σύμβαση για έκδοση ορισμένου αριθμού κοινών μετοχών στη μέση χρηματιστηριακή τιμή τους κατά τη διάρκεια της περιόδου. Θεωρείται ότι η τιμή τέτοιων κοινών μετοχών είναι εύλογη και ότι δεν συντελούν στη μείωση, ούτε στην αντιμετώπιση. Δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.
 - β) μια σύμβαση για έκδοση των απομειωμένων κοινών μετοχών χωρίς αντάλλαγμα. Τέτοιες κοινές μετοχές δεν δημιουργούν εισπράξεις και δεν επηρεάζουν το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Συνεπώς, οι μετοχές αυτές είναι μειωτικές και προστίθενται στον αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.
- 47 Τα δικαιώματα προαίρεσης και τα δικαιώματα αγοράς μετοχών έχουν μειωτική επίδραση μόνον όταν η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου είναι υψηλότερη της τιμής άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών (δηλ. έχουν θετική εσωτερική αξία). Τα κέρδη ανά μετοχή όπως είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί δεν αναπροσαρμόζονται αναδρομικά ώστε να αντικατοπτρίζουν τις μεταβολές στις τιμές των κοινών μετοχών.
- 47Α Για δικαιώματα προαίρεσης σε μετοχές και άλλες συμφωνίες πληρωμής που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*, η τιμή έκδοσης που αναφέρεται στην παράγραφο 46 και η τιμή άσκησης που αναφέρεται στην παράγραφο 47 περιλαμβάνουν την εύλογη αξία (επιμετρούμενη βάσει του ΔΠΧΑ 2) τυχόν αγαθών ή υπηρεσιών που θα προμηθευτεί η οντότητα μελλοντικά βάσει των δικαιωμάτων προαίρεσης σε μετοχές ή άλλης συμφωνίας πληρωμής βάσει της αξίας μετοχών.
- 48 Τα προγράμματα μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που απευθύνονται στο προσωπικό της επιχείρησης με σταθερούς ή προσδιορισμένους όρους και οι μη κατοχυρωμένες κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως δικαιώματα προαίρεσης κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν εξαρτώνται από την κατοχύρωσή τους. Τα δικαιώματα αυτά αντιμετωπίζονται σαν να ήταν σε κυκλοφορία κατά την ημερομηνία που παρέχονται. Τα δικαιώματα προαίρεσης που βασίζονται στην αποδοτικότητα των εργαζομένων αντιμετωπίζονται ως υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές διότι η έκδοσή τους τελεί υπό την αίρεση πλήρωσης καθορισμένων όρων επιπλέον της παρόδου του χρόνου.

Μετατρέψιμα μέσα

- 49 Η μειωτική επίδραση των μετατρέψιμων μέσων αποτυπώνεται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με τις παραγράφους 33 και 36.
- 50 Οι μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές είναι αντιμειωτικές όποτε το ποσό του μερίσματος που αναλογεί επί αυτών των μετοχών το οποίο δηλώνεται ή σωρεύεται για την τρέχουσα περίοδο ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Ομοίως, οι μετατρέψιμοι χρεωστικοί τίτλοι είναι αντιμειωτικοί όποτε το ποσό του τόκου (μετά την αφαίρεση του φόρου και των άλλων μεταβολών στα έσοδα ή τα έξοδα) ανά κοινή μετοχή που μπορεί να εισπραχθεί κατά τη μετατροπή υπερβαίνει τα βασικά κέρδη ανά μετοχή.
- 51 Η εξόφληση ή παρακινούμενη μετατροπή των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών μπορεί να επηρεάσει μόνον ένα τμήμα των μετατρέψιμων προνομιούχων μετοχών που βρίσκονταν προηγουμένως σε κυκλοφορία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οποιοδήποτε επιπλέον τίμημα αναφέρεται στην παράγραφο 17 αναλογεί σε εκείνες τις μετοχές οι οποίες εξοφλούνται ή μετατρέπονται προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι εναπομένουσες προνομιούχες μετοχές σε κυκλοφορία είναι μειωτικές. Οι μετοχές που εξοφλούνται ή μετατρέπονται λογίζονται χωριστά από εκείνες τις μετοχές οι οποίες δεν εξοφλούνται ή δεν μετατρέπονται.

Υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές

- 52 Όπως και στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή, οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές αντιμετωπίζονται ως μετοχές σε κυκλοφορία και συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή εάν οι αναγκαίοι όροι έχουν εκπληρωθεί (δηλαδή αν έχουν επισυμβεί τα γεγονότα). Οι υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές συμπεριλαμβάνονται από την αρχή της περιόδου (ή από την ημέρα σύναψης της ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας, αν είναι μεταγενέστερη). Αν οι όροι δεν εκπληρωθούν, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών, που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, βασίζεται στον αριθμό των μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το τέλος της περιόδου συνέπιπτε με το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Επαναδιατύπωση δεν επιτρέπεται, αν οι όροι δεν έχουν εκπληρωθεί μέχρι την εκπνοή της περιόδου της αίρεσης.
- 53 Αν η επίτευξη ή η διατήρηση συγκεκριμένου ύψους κερδών για την περίοδο αποτελεί τον όρο της υπό αίρεσης έκδοσης και αν το ποσό αυτό έχει επιτευχθεί στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς αλλά πρέπει να διατηρηθεί μετά το τέλος της περιόδου αυτής για μία ακόμη περίοδο, τότε οι επιπλέον κοινές μετοχές αντιμετωπίζονται ως ευρισκόμενες σε κυκλοφορία, αν η επίδραση είναι μειωτική, κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Στην περίπτωση αυτή, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν το ποσό των κερδών στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς συνέπιπτε με το ποσό των κερδών κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Επειδή σε μελλοντική περίοδο τα κέρδη μπορεί να μεταβληθούν, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές, μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης, διότι δεν έχουν εκπληρωθεί όλοι οι αναγκαίοι όροι.
- 54 Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από τη μελλοντική χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών. Στην περίπτωση αυτή, αν η επίδραση είναι μειωτική, ο υπολογισμός των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή βασίζεται στον αριθμό των κοινών μετοχών που θα εκδίδονταν, αν η χρηματιστηριακή τιμή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς ήταν η χρηματιστηριακή τιμή κατά το τέλος της διάρκειας της αίρεσης. Αν ο όρος βασίζεται σε μέσο όρο χρηματιστηριακών τιμών για διάστημα που εκτείνεται πέραν του τέλους της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς, χρησιμοποιείται ο μέσος όρος για το διάστημα που έχει παρέλθει. Επειδή σε μελλοντική περίοδο η χρηματιστηριακή τιμή μπορεί να μεταβληθεί, ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή δεν περιλαμβάνει τέτοιες υπό αίρεση εκδοτέες μετοχές μέχρι το τέλος της διάρκειας της αίρεσης διότι δεν έχουν εκπληρωθεί όλοι οι αναγκαίοι όροι.
- 55 Ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών μπορεί να εξαρτάται από μελλοντικά κέρδη και μελλοντικές τιμές των κοινών μετοχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αριθμός των κοινών μετοχών που περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή βασίζεται σε αμφοτέρους τους όρους (δηλ. στα κέρδη μέχρι τότε και στην τρέχουσα χρηματιστηριακή τιμή στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς). Οι υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή παρά μόνον αν πληρωθούν αμφοτέροι οι όροι.
- 56 Σε άλλες περιπτώσεις, ο αριθμός των υπό αίρεση εκδοτέων κοινών μετοχών εξαρτάται από όρο πέραν των κερδών ή της χρηματιστηριακής τιμής (π.χ. από το άνοιγμα συγκεκριμένου αριθμού καταστημάτων λιανικής πώλησης). Στις περιπτώσεις αυτές, αν υποτεθεί ότι η τρέχουσα κατάσταση του όρου παραμένει αμετάβλητη έως το τέλος της διάρκειας της αίρεσης, οι υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή σύμφωνα με την κατάσταση του όρου κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς.

57 Οι υπό αίρεση εκδοτέοι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές (εκτός εκείνων που εμπίπτουν σε ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία, όπως τα υπό αίρεση εκδοτέα μετατρέψιμα μέσα) περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως εξής:

α) η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές μπορεί να θεωρηθεί ότι εκδίδονται βάσει των όρων που έχουν καθοριστεί για την έκδοσή τους σύμφωνα με τις διατάξεις περί ενδεχόμενων κοινών μετοχών στις παραγράφους 52-56 και

β) αν εκείνοι οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να αποτυπώνονται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την επίδρασή τους στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ακολουθώντας τους όρους περί δικαιωμάτων προαίρεσης και αγοράς μετοχών στις παραγράφους 45-48, τους όρους περί μετατρέψιμων μέσων στις παραγράφους 49-51, τους όρους περί συμβάσεων που μπορούν να διακανονιστούν είτε σε κοινές μετοχές είτε σε μετρητά στις παραγράφους 58-61, ή άλλους όρους, κατά περίπτωση.

Όμως, η άσκηση ή η μετατροπή δεν αποτελεί προϋπόθεση για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, εκτός αν υποτεθεί η άσκηση ή η μετατροπή παρόμοιων δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία των οποίων η έκδοση δεν τελεί υπό αίρεση.

Συμβάσεις που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά

58 **Όταν η οικονομική οντότητα έχει συνάψει συμβόλαιο το οποίο μπορεί να διακανονιστεί, κατά την ευχέρειά της, σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι το συμβόλαιο θα διακανονιστεί σε κοινές μετοχές και οι προκύπτοντες δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, αν η επίδραση είναι μειωτική.**

59 Όταν τέτοιο συμβόλαιο παρουσιάζεται λογιστικά ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή φέρει στοιχείο ιδίων κεφαλαίων και στοιχείο υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τον αριθμητή για όποιες μεταβολές στο κέρδος ή τη ζημία θα είχαν προκύψει κατά τη διάρκεια της περιόδου αν το συμβόλαιο είχε καταταχθεί εξολοκλήρου ως συμμετοχικός τίτλος. Η προσαρμογή αυτή είναι παρόμοια με τις προσαρμογές που απαιτούνται στην παράγραφο 33.

60 **Για συμβόλαια που μπορούν να διακανονιστούν σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά κατά την επιλογή του κατόχου, για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή χρησιμοποιείται ο τρόπος διακανονισμού που είναι περισσότερο μειωτικός, είτε σε μετρητά είτε σε μετοχές.**

61 Παράδειγμα συμβολαίου που μπορεί να διακανονιστεί σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά είναι ένας χρεωστικός τίτλος που, κατά τη λήξη, παρέχει στην οικονομική οντότητα το άνευ όρων δικαίωμα να διακανονίσει το κεφάλαιο σε μετρητά ή σε ίδιες κοινές μετοχές. Άλλο παράδειγμα είναι ένα πωληθέν δικαίωμα πώλησης σε ορισμένη τιμή που επιτρέπει στον κάτοχο να επιλέξει διακανονισμό σε κοινές μετοχές ή σε μετρητά.

Αγορασμένα δικαιώματα προαίρεσης

62 Συμβόλαια όπως τα αγορασμένα δικαιώματα πώλησης και προαίρεσης αγοράς (δηλ. τα δικαιώματα που κατέχει η οικονομική οντότητα επί των δικών της κοινών μετοχών) δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ο συνυπολογισμός τους θα ήταν αντιμειωτικός. Το δικαίωμα πώλησης θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν υψηλότερη από τη χρηματιστηριακή τιμή και το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς θα ασκείτο μόνον εφόσον η τιμή άσκησης ήταν χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής.

Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης

63 **Συμβόλαια που απαιτούν η οικονομική οντότητα να επαναγοράσει τις μετοχές της, όπως τα πωληθέντα δικαιώματα πώλησης και τα προθεσμιακά συμβόλαια αγοράς, αποτυπώνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή αν η επίδραση είναι μειωτική. Εάν τα συμβόλαια αυτά έχουν θετική εσωτερική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου (δηλ. η τιμή άσκησης ή διακανονισμού υπερβαίνει τη χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο εκείνη), η δυνητική μειωτική επίδραση στα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζεται ως εξής:**

α) λαμβάνεται ως υπόθεση ότι στην έναρξη της περιόδου θα εκδοθεί ικανός αριθμός κοινών μετοχών (στη μέση χρηματιστηριακή τιμή για την περίοδο) ώστε να δημιουργηθούν οι εισπράξεις που απαιτούνται για την εκπλήρωση του συμβολαίου·

β) λαμβάνεται ως υπόθεση ότι οι εισπράξεις από την έκδοση θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση του συμβολαίου (δηλ. για την επαναγορά κοινών μετοχών) και

γ) οι επαυξητικές κοινές μετοχές (η διαφορά μεταξύ του αριθμού των κοινών μετοχών που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί και του αριθμού των κοινών μετοχών που έχουν ληφθεί από την εκπλήρωση του συμβολαίου) συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΕΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ

- 64 Αν ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των σε κυκλοφορία δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές αυξάνεται ως αποτέλεσμα κεφαλαιοποίησης ή δωρεάν έκδοσης μετοχών ή υποδιαίρεσης μετοχών, ή μειώνεται ως αποτέλεσμα σύμπτυξης μετοχών, ο υπολογισμός των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται πρέπει να προσαρμόζεται αναδρομικά. Αν αυτές οι μεταβολές συμβαίνουν μετά την περίοδο αναφοράς αλλά πριν ληφθεί η έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, οι ανά μετοχή υπολογισμοί για αυτές τις περιόδους και για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται πρέπει να βασίζονται στον νέο αριθμό των μετοχών. Το γεγονός ότι οι ανά μετοχή υπολογισμοί αποτυπώνουν τέτοιες μεταβολές στον αριθμό των μετοχών πρέπει να γνωστοποιείται. Επιπροσθέτως, τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους προσαρμόζονται για τις επιδράσεις των λαθών και των προσαρμογών που προκύπτουν από αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που λογιστικοποιούνται αναδρομικά.
- 65 Η οικονομική οντότητα δεν αναδιατυπώνει τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή που είχαν παρουσιαστεί σε οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, λόγω μεταβολών στις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν στον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή ή για τη μετατροπή δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

- 66 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει στην κατάσταση συνολικών εσόδων τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για τα κέρδη ή τις ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας και για κέρδη ή ζημίες που αναλογούν σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών που κατέχει διαφορετικό δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη για τη περίοδο. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή με όμοιο τρόπο εμφάνισης για όλες τις λογιστικές περιόδους που παρουσιάζονται.
- 67 Τα κέρδη ανά μετοχή παρουσιάζονται για κάθε περίοδο για την οποία καταρτίζεται κατάσταση συνολικών εσόδων. Αν αναφέρονται έστω για μία περίοδο, τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή αναφέρονται για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται, ακόμα και αν είναι ίσα με τα βασικά κέρδη ανά μετοχή. Αν τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή είναι ίσα, η διπλή παρουσίαση μπορεί να γίνει σε ένα κονδύλι της κατάστασης συνολικών εσόδων.
- 67Α Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση, σύμφωνα με την παράγραφο 10Α του ΔΛΠ 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), παρουσιάζονται στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, όπως απαιτείται από τις παραγράφους 66 και 67.
- 68 Η οικονομική οντότητα που αναφέρει διακοπέισα δραστηριότητα γνωστοποιεί τα βασικά και απομειωμένα ποσά ανά μετοχή για τη διακοπέισα δραστηριότητα είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων ή στις σημειώσεις.
- 68Α Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει στοιχεία των αποτελεσμάτων σε ξεχωριστή κατάσταση σύμφωνα με την παράγραφο 10Α του ΔΛΠ 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), παρουσιάζονται στην εν λόγω ξεχωριστή κατάσταση ή στις σημειώσεις τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για την διακοπτόμενη δραστηριότητα, όπως απαιτείται από την παράγραφο 68.
- 69 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, ακόμη και αν τα ποσά που γνωστοποιούνται είναι αρνητικά (δηλ. ζημία ανά μετοχή).

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

70 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- α) τα ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ως αριθμητές στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μια συμφωνία αυτών των ποσών με το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα για την περίοδο. Η συμφωνία περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή.

- β) τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών που χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής στον υπολογισμό των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή και μια συμφωνία μεταξύ αυτών των παρονομαστών. Η συμφωνία περιλαμβάνει τη μεμονωμένη επίδραση κάθε κατηγορίας μέσων που επηρεάζει τα κέρδη ανά μετοχή·
- γ) τα μέσα (συμπεριλαμβανομένων των υπό αίρεση εκδοτέων μετοχών) που θα μπορούσαν να μειώσουν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή μελλοντικά, αλλά που δεν συμπεριλήφθηκαν στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι ήταν αντιμειωτικά για την παρουσιαζόμενη περίοδο (ή περιόδους)·
- δ) μια περιγραφή των συναλλαγών που αφορούν κοινές μετοχές ή δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, εκτός εκείνων που λογιστικοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 64, οι οποίες προκύπτουν μετά την περίοδο αναφοράς και θα μετέβαλαν σημαντικά τον αριθμό των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές κατά το τέλος της περιόδου, αν αυτές οι συναλλαγές είχαν συμβεί πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς.

71 Παραδείγματα συναλλαγών της παραγράφου 70 στοιχείο δ) είναι, μεταξύ άλλων:

- α) η έκδοση μετοχών τοις μετρητοίς·
- β) η έκδοση μετοχών, όταν οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για εξόφληση χρεών ή προνομιούχων μετοχών σε κυκλοφορία κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς·
- γ) η εξόφληση κοινών μετοχών σε κυκλοφορία·
- δ) η μετατροπή ή άσκηση δικαιώματος επί δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς·
- ε) η έκδοση δικαιωμάτων προαίρεσης, αγοράς μετοχών ή μετατρέψιμων μέσων και
- στ) η εκπλήρωση όρων που ενεργοποιούν την έκδοση μετοχών υπό αίρεση.

Τα ποσά των κερδών ανά μετοχή δεν προσαρμόζονται για τέτοιες συναλλαγές που συμβαίνουν μετά την περίοδο αναφοράς, γιατί οι συναλλαγές αυτές δεν επηρεάζουν το ποσό του κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε για τη δημιουργία του κέρδους ή ζημίας της περιόδου.

72 Χρηματοοικονομικά μέσα και άλλα συμβόλαια που δημιουργούν δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, μπορεί να ενσωματώνουν όρους και προϋποθέσεις που επηρεάζουν την επιμέτρηση των βασικών και των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Αυτοί οι όροι και προϋποθέσεις μπορεί να προσδιορίζουν αν αυτοί οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι μειωτικοί ή όχι και, σε καταφατική περίπτωση, την επίδραση στον μέσο σταθμισμένο αριθμό των μετοχών σε κυκλοφορία και κάθε συνεπαγόμενη προσαρμογή στο κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών. Η γνωστοποίηση των όρων και των προϋποθέσεων τέτοιων χρηματοοικονομικών μέσων και άλλων συμβολαίων ενδείκνυται, αν δεν είναι άλλως υποχρεωτική (βλ. ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις).

73 Αν η οικονομική οντότητα, πέραν των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, γνωστοποιεί τα ποσά ανά μετοχή χρησιμοποιώντας ένα παρουσιαζόμενο στοιχείο της κατάστασης συνολικών εσόδων που δεν απαιτείται από το παρόν πρότυπο, τα ποσά αυτά υπολογίζονται με τη χρήση του μέσου σταθμισμένου αριθμού των κοινών μετοχών που προσδιορίζεται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο. Τα βασικά και τα απομειωμένα ποσά ανά μετοχή τα οποία σχετίζονται με ένα τέτοιο στοιχείο γνωστοποιούνται με όμοιο τρόπο και παρουσιάζονται στις σημειώσεις. Η οικονομική οντότητα αναφέρει τη βάση στην οποία προσδιορίζεται ο παρονομαστής (ή οι παρονομαστές) και εάν τα ποσά ανά μετοχή είναι προ ή μετά φόρων. Αν χρησιμοποιείται στοιχείο της κατάστασης συνολικών εσόδων το οποίο δεν εμφανίζεται ως συγκεκριμένο κονδύλι στην εν λόγω κατάσταση, παρέχεται συμφωνία μεταξύ του στοιχείου που χρησιμοποιήθηκε και κάποιου κονδυλίου που εμφανίζεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

73Α Η παράγραφος 73 έχει εφαρμογή και σε οικονομική οντότητα που, πέραν των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, γνωστοποιεί τα ποσά ανά μετοχή χρησιμοποιώντας ένα παρουσιαζόμενο στοιχείο των αποτελεσμάτων, εκτός εκείνου που απαιτείται από το παρόν πρότυπο.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 74 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 και εξής. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.
- 74Α Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επίσης, προστέθηκαν οι παράγραφοι 4Α, 67Α, 68Α και 73Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και σε αυτή την προγενέστερη περίοδο.
- 74Β Με το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 40 και Α11. Κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 74Γ Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 8, 47Α και Α2. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές.
- 74Δ Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4Α, 67Α, 68Α και 73Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.
- 74Ε Με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

- 75 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 *Κέρδη κατά μετοχή* (που εκδόθηκε το 1997).
- 76 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τη διερμηνεία ΜΕΔ-24 *Κέρδη κατά μετοχή — Χρηματοπιστωτικά μέσα και λοιπές συμβάσεις που μπορούν να διακανονιστούν σε μετοχές*.

Προσάρτημα Α

ΟΔΗΓΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του προτύπου.

Κέρδη ή ζημίες που αποδίδονται στη μητρική οικονομική οντότητα

- A1 Για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή βάσει των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα αντιστοιχεί στο κέρδος ή τη ζημία της ενοποιημένης οικονομικής οντότητας, μετά την προσαρμογή για μη ελέγχουσες συμμετοχές.

Εκδόσεις δικαιωμάτων

- A2 Η έκδοση κοινών μετοχών κατά τον χρόνο άσκησης ή μετατροπής δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές δεν δημιουργεί συνήθως δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης των μετοχών. Αυτό συμβαίνει διότι οι δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές εκδίδονται συνήθως στην εύλογη αξία τους, που συνεπάγεται αναλογική μεταβολή στους διαθέσιμους πόρους της οντότητας. Στην έκδοση δικαιωμάτων ωστόσο, η τιμή άσκησης είναι συχνά μικρότερη από την εύλογη αξία των μετοχών. Συνεπώς, καθώς σημειώθηκε στην παράγραφο 27 στοιχείο β), μια τέτοια έκδοση δικαιωμάτων συμπεριλαμβάνει ένα δωρεάν στοιχείο επιβράβευσης. Εάν γίνει προσφορά έκδοσης δικαιωμάτων σε όλους τους υπάρχοντες μετόχους, ο αριθμός των κοινών μετοχών που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό των βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή για όλες τις περιόδους πριν από την έκδοση δικαιωμάτων, είναι ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών πριν από την έκδοση, πολλαπλασιαζόμενος με τον ακόλουθο συντελεστή:

$$\frac{\text{Εύλογη αξία ανά μετοχή αμέσως πριν από την άσκηση των δικαιωμάτων}}{\text{Θεωρητική προ – δικαιωμάτων εύλογη αξία ανά μετοχή}}$$

Η θεωρητική προ-δικαιωμάτων εύλογη αξία ανά μετοχή υπολογίζεται προσθέτοντας τη συνολική εύλογη αξία των μετοχών αμέσως πριν από την άσκηση των δικαιωμάτων στις εισπράξεις από την άσκηση των δικαιωμάτων και διαιρώντας με τον αριθμό των σε κυκλοφορία μετοχών μετά την άσκηση των δικαιωμάτων. Εφόσον τα δικαιώματα θα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως χωριστά από τις μετοχές πριν από την ημερομηνία άσκησης, η εύλογη αξία επιμετράται κατά το κλείσιμο της τελευταίας ημέρας κατά την οποία οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες μαζί με τα δικαιώματα.

Αριθμός ελέγχου

- A3 Για επεξήγηση της εφαρμογής της έννοιας του αριθμού ελέγχου που περιγράφηκε στις παραγράφους 42 και 43, έστω ότι η οικονομική οντότητα έχει κέρδη από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις 4800 NM⁽¹⁸⁾ που αναλογούν στη μητρική οικονομική οντότητα, ζημία από διακοπείσες δραστηριότητες που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα ύψους 7200 NM, ζημία που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα ύψους 2400 NM, καθώς και 2000 κοινές μετοχές και 400 δυνητικούς τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές σε κυκλοφορία. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή της οικονομικής οντότητας για τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις είναι 2,40 NM, 3,60 NM για τις διακοπείσες δραστηριότητες και 1,20 NM για τη ζημία. Οι 400 δυνητικοί τίτλοι που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή διότι τα προκύπτοντα κέρδη των 2,00 NM ανά μετοχή για τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις είναι μειωτικά των κερδών, υποθέτοντας μηδενική επίδραση στο κέρδος ή τη ζημία των 400 δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές. Επειδή το κέρδος από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογεί στη μητρική οικονομική οντότητα είναι ο αριθμός ελέγχου, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει και τους 400 δυνητικούς τίτλους που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές στον υπολογισμό των ποσών των άλλων κερδών ανά μετοχή, έστω και αν τα ποσά των κερδών που προκύπτουν ανά μετοχή είναι αντιμειωτικά των συγκρίσιμων βασικών κερδών ανά μετοχή τους, δηλαδή η ζημία ανά μετοχή είναι μικρότερη (3,00 NM ανά μετοχή για τη ζημία από διακοπείσες δραστηριότητες και 1,00 NM ανά μετοχή για τη ζημία).

Μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών

- A4 Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί υπολογίζεται βάσει της μέσης χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου. Θεωρητικά, κάθε χρηματιστηριακή συναλλαγή για τις κοινές μετοχές της οικονομικής οντότητας θα μπορούσε να συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Πρακτικά όμως ένας απλός μέσος όρος των εβδομαδιαίων ή μηνιαίων τιμών συνήθως αρκεί.

⁽¹⁸⁾ Στις παρούσες οδηγίες εφαρμογής, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (NM).

- A5 Γενικά, οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου αρκούν για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής. Όταν όμως οι τιμές διακυμαίνονται σημαντικά, ο μέσος όρος των υψηλών και χαμηλών τιμών συνήθως παράγει μια περισσότερο αντιπροσωπευτική τιμή. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής χρησιμοποιείται σταθερά εκτός αν δεν είναι πλέον αντιπροσωπευτική λόγω μεταβολής των συνθηκών. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου για τον υπολογισμό της μέσης χρηματιστηριακής τιμής επί αρκετά χρόνια σχετικά σταθερών τιμών, μπορεί να χρησιμοποιήσει το μέσο όρο των υψηλών και χαμηλών τιμών αν οι τιμές αρχίσουν να κυμαίνονται έντονα και οι τιμές κλεισίματος του χρηματιστηρίου δεν παράγουν πλέον αντιπροσωπευτική χρηματιστηριακή τιμή.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχής και τα ισοδύναμά τους

- A6 Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετατρέψιμων μέσων θεωρείται ότι έχουν ασκηθεί για την αγορά μετατρέψιμου μέσου όταν οι μέσες τιμές του μετατρέψιμου μέσου και των κοινών μετοχών που μπορούν να ληφθούν κατά τη μετατροπή υπερβαίνουν την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών. Ωστόσο, η άσκηση των δικαιωμάτων δεν προϋποτίθεται, παρεκτός αν λαμβάνεται ως δεδομένη και η μετατροπή παρόμοιων μετατρέψιμων μέσων σε κυκλοφορία, αν υπάρχουν.
- A7 Τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν την προσφορά χρεωστικών τίτλων ή άλλων μέσων της οικονομικής οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας της) για την πληρωμή ολόκληρης ή μέρους της τιμής άσκησης. Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, αυτά τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν μειωτική επίδραση εάν α) η μέση χρηματιστηριακή τιμή των σχετιζόμενων κοινών μετοχών για τη περίοδο υπερβαίνει την τιμή άσκησης ή β) η τιμή πώλησης του μέσου που θα προσφερθεί είναι χαμηλότερη εκείνης στην οποία το μέσο μπορεί να προσφερθεί σύμφωνα με το συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσης ή αγοράς και η προκύπτουσα διαφορά υπό ή υπέρ το άρτιο δημιουργεί μια πραγματική τιμή άσκησης χαμηλότερη της χρηματιστηριακής τιμής των κοινών μετοχών που μπορεί να ληφθεί με την άσκηση των δικαιωμάτων. Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, θεωρείται ότι ασκούνται τα εν λόγω δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και ότι γίνεται προσφορά των χρεωστικών τίτλων ή των άλλων μέσων. Εάν η προσφορά μετρητών έχει μεγαλύτερο όφελος για τον κάτοχο του δικαιώματος προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και το συμβόλαιο επιτρέπει την προσφορά μετρητών, τότε λαμβάνεται ως δεδομένη η προσφορά μετρητών. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) του χρεωστικού τίτλου που θεωρείται ότι προσφέρεται προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.
- A8 Παρόμοια αντιμετώπιση επιφυλάσσεται στις προνομιούχες μετοχές που διέπονται από παρόμοιες προϋποθέσεις ή σε άλλα μέσα που φέρουν δικαίωμα μετατροπής το οποίο επιτρέπει στον επενδυτή να καταβάλει μετρητά για ευνοϊκότερο συντελεστή μετατροπής.
- A9 Οι υποκείμενοι όροι ορισμένων δικαιωμάτων προαίρεσης ή αγοράς μετοχών μπορεί να απαιτούν οι εισπράξεις από την άσκηση των μέσων αυτών να χρησιμοποιούνται για την εξόφληση χρεωστικών τίτλων ή άλλων μέσων της οικονομικής οντότητας (ή της μητρικής ή θυγατρικής εταιρείας της). Στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, θεωρείται ότι ασκούνται τα εν λόγω δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών και ότι οι εισπράξεις χρησιμοποιούνται για την αγορά του χρεωστικού τίτλου στη μέση χρηματιστηριακή τιμή του αντί για την αγορά κοινών μετοχών. Ωστόσο, οι επιπλέον εισπράξεις που λαμβάνονται από την υποτιθέμενη άσκηση πέραν του ποσού που χρησιμοποιήθηκε για την υποτιθέμενη αγορά του χρεωστικού τίτλου λαμβάνονται υπόψη (δηλ. θεωρείται ότι χρησιμοποιούνται για την επαναγορά κοινών μετοχών) κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Ο τόκος (μετά την αφαίρεση του φόρου) επί της αγοράς οποιουδήποτε χρεωστικού τίτλου προστίθεται εκ νέου στον αριθμητή ως προσαρμογή.

Πωληθέντα δικαιώματα πώλησης

- A10 Για επεξήγηση της εφαρμογής της παραγράφου 63, θεωρείται ότι μια οικονομική οντότητα έχει σε κυκλοφορία 120 πωληθέντα δικαιώματα πώλησης επί των κοινών μετοχών της, με τιμή άσκησης 35 NM. Η μέση χρηματιστηριακή τιμή των κοινών μετοχών της για την περίοδο είναι 28 NM. Κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι εξέδωσε 150 μετοχές με τιμή μονάδας 28 NM στην αρχή της περιόδου ώστε να καλύψει την δέσμευση του δικαιώματος πώλησης αξίας 4200 NM. Η διαφορά μεταξύ των 150 κοινών μετοχών που εκδόθηκαν και των 120 κοινών μετοχών που ελήφθησαν από την κάλυψη του δικαιώματος πώλησης (30 επαυξητικές κοινές μετοχές), προστίθεται στον παρονομαστή για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Μέσα θυγατρικών, κοινοπραξιών ή συγγενών επιχειρήσεων

- A11 Οι δυνητικοί τίτλοι θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης που είναι μετατρέψιμοι είτε σε κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συνδεδεμένης επιχείρησης, είτε σε κοινές μετοχές της μητρικής ή επενδυτών με από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή (αναφέρουσα οικονομική οντότητα) στην εκδότηρα εταιρεία συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή ως ακολούθως:

α) τα μέσα που εκδίδει θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής επιχείρηση που επιτρέπουν στους κατόχους τους να αποκτήσουν κοινές μετοχές της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό των δεδομένων των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης. Τα εν λόγω κέρδη ανά μετοχή στη συνέχεια συμπεριλαμβάνονται στους υπολογισμούς των κερδών ανά μετοχή της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας βάσει της συμμετοχής της στα μέσα της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης.

β) τα μέσα θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης που μετατρέπονται σε κοινές μετοχές της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της τελευταίας για τους σκοπούς του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Παρομοίως, τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών που εκδίδει θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενής επιχείρηση για την αγορά κοινών μετοχών της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, θεωρούνται ότι αποτελούν μέρος των δυνητικών τίτλων που είναι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της τελευταίας κατά τον υπολογισμό των ενοποιημένων απομειωμένων κερδών ανά μετοχή.

- A12 Για τον προσδιορισμό της επίδρασης στα κέρδη ανά μετοχή των μέσων που εκδίδει η αναφέρουσα οικονομική οντότητα τα οποία είναι μετατρέψιμα σε κοινές μετοχές θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης, τα μέσα αυτά θεωρείται ότι έχουν μετατραπεί και ο αριθμητής (το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας) αναπροσαρμόζεται όπως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 33. Εκτός των προσαρμογών αυτών, ο αριθμητής προσαρμόζεται για οποιαδήποτε μεταβολή του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα (όπως έσοδα από μερίσματα ή από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης) που αναλογεί στην αύξηση του αριθμού των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών της θυγατρικής, της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης, λόγω της υποτιθέμενης μετατροπής. Ο παρονομαστής του υπολογισμού των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή δεν επηρεάζεται διότι ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας δεν θα μεταβαλλόταν με την υποτιθέμενη μετατροπή.

Συμμετέχοντες συμμετοχικοί τίτλοι και κοινές μετοχές δύο κατηγοριών

- A13 Τα ίδια κεφάλαια ορισμένων οικονομικών οντοτήτων περιλαμβάνουν:
- μέσα που μετέχουν στα μερίσματα μαζί με τις κοινές μετοχές σύμφωνα με προκαθορισμένο τύπο (για παράδειγμα, δύο έναντι ενός), ενίοτε με ανώτατο όριο στο ύψος της συμμετοχής (για παράδειγμα, έως ένα καθορισμένο ποσό ανά μετοχή)·
 - μια κατηγορία κοινών μετοχών με διαφορετικό συντελεστή μερισμάτων από εκείνο άλλης κατηγορίας κοινών μετοχών αλλά χωρίς προνομιακά ή πρώτη σειρά δικαιώματα.
- A14 Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, η μετατροπή λαμβάνεται ως δεδομένη για τα μέσα που περιγράφηκαν στην παράγραφο A13 και είναι μετατρέψιμα σε κοινές μετοχές, εάν η επίδραση είναι μειωτική των κερδών. Για εκείνα τα μέσα τα οποία δεν είναι μετατρέψιμα σε κατηγορία κοινών μετοχών, το κέρδος ή η ζημία της περιόδου κατανέμεται στις διαφορετικές κατηγορίες μετοχών και συμμετεχόντων συμμετοχικών τίτλων σύμφωνα με τα δικαιώματά τους σε μερίσματα ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε μη διανεμόμενα κέρδη. Για τον υπολογισμό βασικών και απομειωμένων κερδών ανά μετοχή:
- το κέρδος ή η ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οικονομικής οντότητας αναπροσαρμόζεται (το κέρδος μειώνεται και η ζημία αυξάνεται) κατά το ποσό των μερισμάτων που αναγγέλθηκε στη περίοδο για κάθε κατηγορία μετοχών και κατά το συμβατικό ποσό των μερισμάτων (ή του τόκου επί συμμετεχόντων ομολόγων) που πρέπει να καταβληθεί για την περίοδο (π.χ. μη καταβληθέντα σωρευμένα μερίσματα)·
 - το εναπομένον κέρδος ή η εναπομένουσα ζημία επιμερίζεται στις κοινές μετοχές και τους συμμετέχοντες συμμετοχικούς τίτλους στο μέτρο που κάθε μέσο συμμετέχει στα κέρδη, σαν να είχε κατανεμηθεί όλο το κέρδος ή η ζημία της περιόδου. Το συνολικό κέρδος ή ζημία που κατανέμεται σε κάθε κατηγορία συμμετοχικού τίτλου προσδιορίζεται προσθέτοντας το ποσό που κατανέμεται για μερίσματα και το ποσό που κατανέμεται με χαρακτηρισμό συμμετοχής·
 - το συνολικό ποσό κερδών ή ζημίας που κατανέμεται σε κάθε κατηγορία συμμετοχικού τίτλου διαιρείται με τον αριθμό των σε κυκλοφορία μέσων στα οποία επιμερίζονται τα κέρδη, για τον προσδιορισμό των κερδών ανά μετοχή του μέσου.

Για τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή, όλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές δυνητικοί τίτλοι που θεωρείται ότι έχουν εκδοθεί, συμπεριλαμβάνονται στις κοινές μετοχές σε κυκλοφορία.

Μερικώς καταβληθείσες μετοχές

- A15 Όταν κοινές μετοχές εκδίδονται αλλά δεν καταβάλλονται πλήρως, χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό των βασικών κερδών ανά μετοχή ως κλάσμα κοινής μετοχής στο μέτρο που είχαν δικαίωμα συμμετοχής στα μερίσματα που αναλογούν σε μία πλήρως καταβληθείσα κοινή μετοχή, κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- A16 Στο μέτρο που μερικώς καταβληθείσες μετοχές δεν έχουν δικαίωμα να συμμετέχουν σε μερίσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, αντιμετωπίζονται σαν να ισοδυναμούσαν με δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς μετοχών, κατά τον υπολογισμό των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Το μη καταβληθέν υπόλοιπο θεωρείται ότι αντιστοιχεί σε εισπράξεις που χρησιμοποιούνται για την αγορά κοινών μετοχών. Ο αριθμός των μετοχών που περιλαμβάνεται στα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή είναι η διαφορά μεταξύ του αριθμού των μετοχών που είχαν προεγγραφεί και του αριθμού των μετοχών που θεωρείται ότι έχουν αγοραστεί.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34

Ενδιάμεση οικονομική αναφορά

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς και να προδιαγράψει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοούν την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί κέρδη και ταμειακές ροές, την οικονομική κατάσταση και τη ρευστότητά της.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 1 Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες θα πρέπει να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, κυβερνήσεις, εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων, χρηματιστήρια και λογιστικά σώματα συχνά απαιτούν οι οικονομικές οντότητες των οποίων οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται εάν μια οικονομική οντότητα έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων⁽¹⁹⁾ ενθαρρύνει τις οικονομικές οντότητες των οποίων οι τίτλοι αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης που τίθενται στο παρόν πρότυπο. Ειδικότερα, οι εισηγμένες οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται:
 - α) να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους· και
 - β) να καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.
- 2 Κάθε οικονομική αναφορά, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωσή της προς τα ΔΠΧΑ. Το γεγονός ότι μια οικονομική οντότητα μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές που να μη συμμορφώνονται με το παρόν πρότυπο δεν εμποδίζει τη συμμόρφωση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας με τα ΔΠΧΑ εάν οι καταστάσεις αυτές συμμορφώνονται κατά τα λοιπά.
- 3 Εάν η ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα ΔΠΧΑ, αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου. Η παράγραφος 19 απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις ως προς αυτό το θέμα.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ενδιάμεση περίοδος είναι μια περίοδος χρηματοοικονομικής αναφοράς μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική αναφορά σημαίνει μια οικονομική αναφορά που περιέχει είτε πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων [όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)] είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο παρόν πρότυπο) για μια ενδιάμεση περίοδο.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

- 5 Το ΔΛΠ 1 ορίζει ότι μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:
 - α) κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου·
 - β) κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο·
 - γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο·

⁽¹⁹⁾ Την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διαδέχτηκε το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το οποίο άρχισε να λειτουργεί το 2001.

- δ) κατάσταση των ταμειακών ροών για την περίοδο·
- ε) σημειώσεις, που περιλαμβάνουν σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες·
- εα) συγκριτική πληροφόρηση σχετικά με την προηγούμενη περίοδο, όπως ορίζεται στις παραγράφους 38 και 38Α του ΔΛΠ 1· και
- στ) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ή όταν ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τις παραγράφους 40Α-40Δ του ΔΛΠ 1.

Οι οικονομικές οντότητες επιτρέπεται να χρησιμοποιούν ονομασίες για τις καταστάσεις διαφορετικές από εκείνες που εμφανίζονται στο παρόν πρότυπο. Π.χ. μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την ονομασία «κατάσταση συνολικών εσόδων» αντί της ονομασίας «κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων».

- 6 Προς όφελος της έγκαιρης πληροφόρησης και του περιορισμού του κόστους και για να αποφεύγεται επανάληψη πληροφοριών που έχουν παρασχεθεί κατά το παρελθόν, μια οικονομική οντότητα μπορεί να απαιτείται ή μπορεί να επιλέγει να παρέχει λιγότερες πληροφορίες κατά τις ενδιάμεσες ημερομηνίες σε σύγκριση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της. Το παρόν πρότυπο ορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς ως αυτό που περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις. Η ενδιάμεση οικονομική έκθεση προορίζεται να παρέχει μια επικαιροποίηση της τελευταίας πλήρους σειράς ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Κατ' ακολουθία, επικεντρώνεται σε νέες δραστηριότητες, γεγονότα και καταστάσεις και δεν επαναλαμβάνει πληροφορίες που εκτέθηκαν προηγουμένως.
- 7 Καμία διάταξη του παρόντος προτύπου δεν έχει σκοπό να απαγορεύει ή να αποθαρρύνει μια οικονομική οντότητα από τη δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (όπως αυτές περιγράφονται στο ΔΛΠ 1) στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της αντί συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων και επιλεγμένων επεξηγηματικών σημειώσεων. Το παρόν πρότυπο ούτε απαγορεύει ούτε αποθαρρύνει μια οικονομική οντότητα από το να συμπεριλαμβάνει στις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις περισσότερα από τα ελάχιστα συγκεκριμένα κονδύλια ή τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις που καθορίζονται στο παρόν πρότυπο. Οι οδηγίες αναγνώρισης και επιμέτρησης στο παρόν πρότυπο εφαρμόζονται επίσης στις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο, και τέτοιες καταστάσεις θα περιλάμβαναν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν πρότυπο (ειδικά τις επιλεγμένες σημειώσεις γνωστοποιήσεων της παραγράφου 16Α), όπως επίσης και εκείνες που απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ.

Ελάχιστα συστατικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης

- 8 Μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τις ακόλουθες συνιστώσες:
 - α) συνοπτική κατάσταση οικονομικής θέσης·
 - β) συνοπτική κατάσταση ή συνοπτικές καταστάσεις των αποτελεσμάτων και των λοιπών συνολικών εσόδων·
 - γ) συνοπτική κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων·
 - δ) συνοπτική κατάσταση των ταμειακών ροών· και
 - ε) επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.
- 8Α Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε χωριστή κατάσταση όπως περιγράφεται στην παράγραφο 10Α του ΔΛΠ 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), παρουσιάζει ενδιάμεση συνοπτική πληροφόρηση ξεκινώντας από εκείνη την κατάσταση.

Τύπος και περιεχόμενο των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων

- 9 Εάν μια οικονομική οντότητα δημοσιεύει μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών των καταστάσεων ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1 για μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

- 10 Εάν μια οικονομική οντότητα δημοσιεύει μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της, αυτές οι συνοπτικές καταστάσεις περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστο, όλους τους τίτλους και τα μερικά αθροίσματα που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, όπως απαιτείται από το παρόν πρότυπο. Πρόσθετα συγκεκριμένα κονδύλια ή σημειώσεις περιλαμβάνονται εάν η παράλειψή τους θα καθιστούσε τις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές.
- 11 Στην κατάσταση που παρουσιάζει τα συστατικά στοιχεία των αποτελεσμάτων για ενδιάμεση περίοδο, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή για την περίοδο που η οικονομική οντότητα βρίσκεται εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 33 *Κέρδη ανά μετοχή* ⁽²⁰⁾.
- 11A Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε χωριστή κατάσταση όπως περιγράφεται στην παράγραφο 10Α του ΔΛΠ 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), παρουσιάζει στην εν λόγω κατάσταση τα βασικά και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.
- 12 Το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Οι οδηγίες εφαρμογής του ΔΛΠ 1 απεικονίζουν τρόπους με τους οποίους μπορεί να παρουσιαστεί η κατάσταση οικονομικής θέσης, η κατάσταση συνολικών εσόδων και η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.
- 14 Μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά καταρτίζεται σε ενοποιημένη βάση εάν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας ήταν ενοποιημένες καταστάσεις. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας δεν είναι σύμφωνες ή συγκρίσιμες με τις ενοποιημένες καταστάσεις στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική αναφορά. Εάν στην ετήσια οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνονται οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας επιπροσθέτως προς τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το παρόν πρότυπο ούτε απαιτεί ούτε απαγορεύει τη συμπερίληψη των ατομικών καταστάσεων της μητρικής στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της οικονομικής οντότητας.

Ουσιώδη γεγονότα και συναλλαγές

- 15 Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά της μια επεξήγηση των γεγονότων και συναλλαγών που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας από τη λήξη της τελευταίας ετήσιας περιόδου αναφοράς. Οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με αυτά τα γεγονότα και τις συναλλαγές επικαιροποιούν τις σχετικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική αναφορά.
- 15A Ένας χρήστης της ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς μιας οικονομικής οντότητας θα έχει πρόσβαση στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική αναφορά της εν λόγω οικονομικής οντότητας. Δεν είναι αναγκαίο, λοιπόν, οι σημειώσεις μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς να παρέχουν σχετικά επουσιώδεις επικαιροποιήσεις στις πληροφορίες που ήδη αναφέρονταν στις σημειώσεις της πιο πρόσφατης ετήσιας οικονομικής αναφοράς.
- 15B Παρακάτω παρουσιάζεται κατάλογος των γεγονότων και των συναλλαγών για τα οποία απαιτούνται γνωστοποιήσεις εάν είναι ουσιώδη: ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός.
- α) η υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αναστροφή μιας τέτοιας υποτίμησης·
 - β) αναγνώριση ζημίας από την απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων, περιουσιακών στοιχείων που απορρέουν από συμβάσεις με πελάτες ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημίας απομείωσης·
 - γ) η αναστροφή κάθε πρόβλεψης για το κόστος αναδιάρθρωσης·
 - δ) αποκτήσεις και πωλήσεις στοιχείων των ενσωμάτων παγίων·
 - ε) δεσμεύσεις για την αγορά ενσωμάτων παγίων·
 - στ) νομικοί διακανονισμοί·
 - ζ) διορθώσεις λαθών προγενέστερων περιόδων·

⁽²⁰⁾ Η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 για τη διευκρίνιση του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 34.

- η) αλλαγές στην επιχείρηση ή στις οικονομικές περιστάσεις που έχουν επιπτώσεις στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας, ασχέτως του εάν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία ή στο αποσβεσμένο κόστος·
 - θ) κάθε ανεξόφλητο δάνειο ή αθέτηση συμφωνίας δανεισμού που δεν έχει αποκατασταθεί στο τέλος της περιόδου αναφοράς ή πριν από αυτό·
 - ι) συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη·
 - ια) μεταφορές μεταξύ των επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών μέσων·
 - ιβ) μεταβολές στην ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συνεπεία της αλλαγής του σκοπού ή της χρήσης αυτών των περιουσιακών στοιχείων· και
 - ιγ) μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- 15Γ Τα επιμέρους ΔΠΧΑ παρέχουν κατευθύνσεις σχετικά με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για πολλά από τα στοιχεία που απαριθμούνται στην παράγραφο 15B. Όταν ένα γεγονός ή μια συναλλαγή είναι ουσιώδη για την κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση ή επίδοση μιας οικονομικής οντότητας από την τελευταία ετήσια περίοδο αναφοράς, η ενδιάμεση οικονομική αναφορά της θα πρέπει να παρέχει επεξηγήση και επικαιροποίηση των σχετικών πληροφοριών που περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις της τελευταίας ετήσιας περιόδου αναφοράς.

16 [Απαλείφθηκε]

Άλλες γνωστοποιήσεις

- 16Α Πέραν της γνωστοποίησης ουσιωδών γεγονότων και συναλλαγών σύμφωνα με τις παραγράφους 15-15Γ, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων ή αλλιώς στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά. Οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις παρέχονται είτε στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις είτε ενσωματώνονται με παραπομπές από τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε κάποιο άλλο έγγραφο (όπως ένας σχολιασμός της διοίκησης ή μια έκθεση επί των κινδύνων) που διατίθεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Εάν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες που ενσωματώνονται με παραπομπές υπό τους ίδιους όρους και κατά τον ίδιο χρόνο, η ενδιάμεση οικονομική αναφορά δεν είναι πλήρης. Οι πληροφορίες πρέπει κανονικά να απεικονίζονται με βάση το χρονικό διάστημα από την αρχή του οικονομικού έτους έως το τέλος της περιόδου αναφοράς.
- α) μια δήλωση ότι οι ίδιες λογιστικές πολιτικές και μέθοδοι υπολογισμού ακολουθούνται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή, εάν τέτοιες πολιτικές ή μέθοδοι έχουν μεταβληθεί, μια περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος των μεταβολών·
 - β) επεξηγηματικά σχόλια σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων λειτουργικών δραστηριοτήτων·
 - γ) τη φύση και το ποσό των στοιχείων που επηρεάζουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση, καθαρά κέρδη ή ταμειακές ροές τα οποία είναι ασυνήθη λόγω της φύσης, του μεγέθους ή της συχνότητάς τους·
 - δ) τη φύση και το ποσό των μεταβολών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους ή μεταβολές στις εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενα οικονομικά έτη·
 - ε) εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων·
- στ) μερίσματα που πληρώνονται (συγκεντρωτικά ή ανά μετοχή) χωριστά για κοινές μετοχές και άλλες μετοχές·

- ζ) οι ακόλουθες πληροφορίες κατά τομέα (η γνωστοποίηση κατά τομέα πληροφόρησης απαιτείται στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας μόνον εάν το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς* απαιτεί από την οντότητα να γνωστοποιεί την κατά τομέα πληροφόρηση στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις):
- i) έσοδα από εξωτερικούς πελάτες, εφόσον περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που έχουν διαπιστωθεί από το ανώτατο στέλεχος λήψης αποφάσεων σχετικών με τη λειτουργία της οικονομικής οντότητας ή που του υποβάλλονται σε τακτική βάση με άλλο τρόπο·
 - ii) διατομεακά έσοδα, εφόσον περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που έχουν διαπιστωθεί από το ανώτατο στέλεχος λήψης αποφάσεων σχετικών με τη λειτουργία της οικονομικής οντότητας ή που του υποβάλλονται σε τακτική βάση με άλλο τρόπο·
 - iii) την επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα·
 - iv) την επιμέτρηση των συνολικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για συγκεκριμένο τομέα, εάν τα εν λόγω ποσά γνωστοποιούνται τακτικά στον επικεφαλής λήψης αποφάσεων σχετικών με τη λειτουργία της οικονομικής οντότητας και εάν έχει υπάρξει ουσιώδης μεταβολή σε σχέση με το ποσό που γνωστοποιήθηκε στις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για τον συγκεκριμένο τομέα·
 - v) περιγραφή των διαφορών από τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στη βάση της τομεακής δομής ή στη βάση της επιμέτρησης του κέρδους ή της ζημίας του τομέα.
 - vi) συμφωνία μεταξύ του συνόλου των αποτιμήσεων κέρδους ή ζημίας των προς παρουσίαση τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οικονομικής οντότητας πριν από το έξοδα φόρου εισοδήματος (έσοδα φόρου) και τις διακοπείσες δραστηριότητες. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα κατανέμει σε τομείς προς παρουσίαση, στοιχεία όπως έξοδα (έσοδα) φόρου, η οντότητα μπορεί να συμφωνήσει το σύνολο των αποτιμήσεων κέρδους ή ζημίας των τομέων με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας μετά από τα στοιχεία αυτά. Όλα τα ουσιώδη στοιχεία της συμφωνίας προσδιορίζονται και περιγράφονται χωριστά στην εν λόγω συμφωνία.
 - η) γεγονότα μεταγενέστερα της ενδιάμεσης περιόδου που δεν έχουν απεικονιστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο·
 - θ) η επίδραση των αλλαγών στη σύνθεση της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, περιλαμβανομένων συνενώσεων επιχειρήσεων, απόκτησης ή απώλειας του ελέγχου θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιάρθρωσεων και διακοπεισών δραστηριοτήτων. Σε περίπτωση συνενώσεων επιχειρήσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*.
 - i) για χρηματοοικονομικά μέσα, οι γνωστοποιήσεις για την εύλογη αξία που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 91-93 στοιχείο η), 94-96, 98 και 99 του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* και των παραγράφων 25, 26 και 28-30 του ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*.
 - ια) για οικονομικές οντότητες που καθίστανται ή παύουν να συνιστούν εταιρείες επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, οι γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες* παράγραφος 9B·
 - ιβ) τον διαχωρισμό των εσόδων από συμβάσεις με πελάτες που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 114-115 του ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.

17-18 [Απαλείφθηκε]

Γνωστοποίηση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ

- 19 Εάν η ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας είναι σύμφωνη με το παρόν πρότυπο, αυτό το γεγονός γνωστοποιείται. Μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά δεν περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα ΔΠΧΑ, εκτός εάν συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ.

Περίοδοι για τις οποίες απαιτείται η παρουσίαση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων

- 20 Οι ενδιάμεσες αναφορές περιλαμβάνουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (συνοπτικές ή πλήρεις) για περιόδους ως ακολούθως:
- α) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και συγκριτική κατάσταση οικονομικής θέσης κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους
 - β) καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι το τέλος της περιόδου, με συγκριτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για τις συγκρίσιμες ενδιάμεσες περιόδους (τρέχουσα και σωρευτικά μέχρι το τέλος της περιόδου) του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους. Όπως επιτρέπεται από το ΔΛΠ 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), μια ενδιάμεση αναφορά μπορεί να περιλαμβάνει για κάθε περίοδο κατάσταση ή καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων
 - γ) κατάσταση που δείχνει μεταβολές στην καθαρή θέση σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι το τέλος της περιόδου, με μια συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους
 - δ) κατάσταση των ταμειακών ροών σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι το τέλος της περιόδου, με μια συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.

- 21 Για μια οικονομική οντότητα της οποίας οι εργασίες είναι κυρίως εποχιακές, μπορεί να είναι χρήσιμη οικονομική πληροφόρηση για τους 12 μήνες μέχρι το τέλος της ενδιάμεσης περιόδου και συγκριτική πληροφόρηση για την προηγούμενη δωδεκάμηνη περίοδο. Κατ' ακολουθία, οικονομικές οντότητες των οποίων οι εργασίες είναι κυρίως εποχιακές, ενθαρρύνονται να απεικονίζουν τέτοια πληροφόρηση επιπροσθέτως προς την πληροφόρηση που κατονομάζεται στην προηγούμενη παράγραφο.
- 22 Το μέρος Α των επεξηγηματικών παραδειγμάτων που συνοδεύουν το παρόν πρότυπο απεικονίζει τις περιόδους που χρειάζεται να παρουσιάζονται από μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές εξαμηνιαίως και από μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές τριμηνιαίως.

Σημαντικότητα

- 23 Κατά την απόφαση πώς να αναγνωρίζεται, επιμετράται, ταξινομείται ή γνωστοποιείται ένα στοιχείο για τους σκοπούς της ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής αναφοράς, η σημαντικότητα εκτιμάται σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου. Όταν γίνονται εκτιμήσεις της σημαντικότητας, αναγνωρίζεται ότι οι ενδιάμεσες επιμετρήσεις μπορεί να βασίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό σε εκτιμήσεις απ' ό,τι οι επιμετρήσεις των ετήσιων οικονομικών δεδομένων.
- 24 Το ΔΛΠ 1 ορίζει τις σημαντικές πληροφορίες και απαιτεί ιδιαίτερη γνωστοποίηση των σημαντικών στοιχείων, στα οποία περιλαμβάνονται (για παράδειγμα) οι διακοπείσες δραστηριότητες, και το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη απαιτεί τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, των λαθών και των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών. Τα δύο πρότυπα δεν περιέχουν ποσοτικοποιημένες οδηγίες για τη σημαντικότητα.
- 25 Παρότι πάντοτε απαιτείται κρίση για τον προσδιορισμό της σημαντικότητας, το παρόν πρότυπο βασίζει την απόφαση αναγνώρισης και γνωστοποίησης σε δεδομένα για την ενδιάμεση περίοδο και μόνο, για λόγους κατανοητότητας των ενδιάμεσων κονδυλίων. Έτσι, για παράδειγμα, ασυνήθη κονδύλια, μεταβολές σε λογιστικές πολιτικές ή εκτιμήσεις και λάθη αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται βασιζόμενα στη σημαντικότητα σε σχέση με τα δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου για να αποφεύγονται παραπλανητικά συμπεράσματα που θα μπορούσαν να προέλθουν από τη μη γνωστοποίηση. Ο απώτερος σκοπός είναι να εξασφαλίζεται ότι μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που είναι σχετικές για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και επίδοσης της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΙΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- 26 Εάν η εκτίμηση ενός ποσού που απεικονίζεται σε ενδιάμεση περίοδο μεταβάλλεται ουσιωδώς κατά τη διάρκεια της τελευταίας ενδιάμεσης περιόδου του οικονομικού έτους, αλλά δεν δημοσιεύεται ατομική οικονομική αναφορά γι' αυτήν την τελευταία ενδιάμεση περίοδο, η φύση και το ποσό της εν λόγω μεταβολής στην εκτίμηση γνωστοποιείται σε σημείωση στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για το συγκεκριμένο οικονομικό έτος.

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

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Ίδιες λογιστικές πολιτικές όπως στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις

- 28 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της τις ίδιες λογιστικές πολιτικές με εκείνες που εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, με εξαίρεση μεταβολές λογιστικών πολιτικών που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πρέπει να αντικατοπτρίζονται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, η συχνότητα σύνταξης αναφορών μιας οικονομικής οντότητας (ετήσια, εξαμηνιαία ή τριμηνιαία) δεν επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι επιμετρήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης αναφοράς γίνονται με βάση το χρονικό διάστημα από την αρχή του έτους έως το τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 29 Η απαίτηση μια οικονομική οντότητα να εφαρμόζει στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της τις ίδιες λογιστικές πολιτικές με εκείνες που εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μπορεί να φαίνεται ότι υποδηλώνει πως οι επιμετρήσεις της ενδιάμεσης περιόδου γίνονται ως εάν κάθε ενδιάμεση περίοδος να είναι αυτόνομη ως ανεξάρτητη περίοδος αναφοράς. Όμως, με την πρόβλεψη ότι η συχνότητα των αναφορών μιας οικονομικής οντότητας δεν πρέπει να επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της, η παράγραφος 28 αναγνωρίζει ότι μια ενδιάμεση περίοδος είναι τμήμα ενός ευρύτερου οικονομικού έτους. Οι αποτιμήσεις από την αρχή του έτους μέχρι το τέλος της περιόδου μπορεί να περικλείουν μεταβολές σε εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους. Όμως, οι αρχές για την αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σε ενδιάμεσες περιόδους είναι οι ίδιες, όπως σε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.
- 30 Για παράδειγμα:
- α) Οι αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης ζημιών από υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή απομειώσεις σε ενδιάμεση περίοδο είναι οι ίδιες με εκείνες που μια οικονομική οντότητα θα ακολουθούσε εάν κατάρτιζε μόνο ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, αν τέτοια κονδύλια αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σε μια ενδιάμεση περίοδο και η εκτίμηση αλλάζει σε μια επόμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους, η αρχική εκτίμηση μεταβάλλεται στην επόμενη ενδιάμεση περίοδο και είτε προκύπτει ένα επιπρόσθετο ποσό ζημίας ή αναστρέφεται ένα προηγούμενως αναγνωρισμένο ποσό.
 - β) Ένα κόστος που δεν πληροί τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου δεν αναβάλλεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε εν αναμονή μελλοντικών πληροφοριών ως προς το αν ανταποκρίνεται στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου ή για να ομαλοποιηθούν κέρδη κατά τη διάρκεια ενδιάμεσων περιόδων μέσα σε ένα οικονομικό έτος και
 - γ) Έξοδο φόρου εισοδήματος αναγνωρίζεται σε κάθε ενδιάμεση περίοδο βασισόμενο στην ορθή εκτίμηση του μέσου σταθμισμένου ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος που αναμένεται για το πλήρες οικονομικό έτος. Δεδουλευμένα ποσά για έξοδο φόρου εισοδήματος σε μια ενδιάμεση περίοδο μπορεί να χρειάζεται να προσαρμοστούν σε μια μεταγενέστερη ενδιάμεση περίοδο του ίδιου οικονομικού έτους, αν η εκτίμηση του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος αλλάζει.
- 31 Σύμφωνα με το *Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά (Εννοιολογικό πλαίσιο)*, η αναγνώριση είναι η διαδικασία καταγραφής, προς συμπερίληψη στην κατάσταση οικονομικής θέσης ή στην κατάσταση/στις καταστάσεις χρηματοοικονομικής επίδοσης, στοιχείου που ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός από τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Οι ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων είναι βασικοί για την αναγνώριση στο τέλος τόσο των ετήσιων όσο και των ενδιάμεσων περιόδων χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- 32 Για τα περιουσιακά στοιχεία, οι ίδιοι έλεγχοι μελλοντικών οικονομικών ωφελειών εφαρμόζονται στις ενδιάμεσες ημερομηνίες και κατά το τέλος του οικονομικού έτους μιας οικονομικής οντότητας. Οι δαπάνες που, από τη φύση τους, δεν χαρακτηρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία στο τέλος του οικονομικού έτους, δεν χαρακτηρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ούτε στις ενδιάμεσες ημερομηνίες. Ομοίως, μια υποχρέωση στο τέλος ενδιάμεσης περιόδου αναφοράς πρέπει να αντιπροσωπεύει μια υπάρχουσα δέσμευση κατά την ημερομηνία αυτή, ακριβώς όπως πρέπει να συμβαίνει στο τέλος μιας ετήσιας περιόδου αναφοράς.

- 33 Ένα ουσιώδες χαρακτηριστικό των εσόδων (του εισοδήματος) και των εξόδων είναι ότι οι σχετικές εισροές και εκροές των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Εάν αυτές οι εισροές ή εκροές έχουν πραγματοποιηθεί, το σχετικό έσοδο και έξοδο αναγνωρίζεται· αλλιώς δεν αναγνωρίζεται. Το Εννοιολογικό πλαίσιο δεν επιτρέπει την αναγνώριση στοιχείων στην κατάσταση οικονομικής θέσης που δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων.
- 34 Κατά την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων, εξόδων και ταμειακών ροών που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της, μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές μόνο σε ετήσια βάση είναι σε θέση να λάβει υπόψη την πληροφόρηση που καθίσταται διαθέσιμη κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους. Οι επιμετρήσεις της γίνονται, στην πραγματικότητα, με βάση το χρονικό διάστημα από την αρχή του έτους έως το τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 35 Μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές σε εξαμηνιαία βάση χρησιμοποιεί πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το μέσο του έτους ή λίγο μετέπειτα, ώστε να κάνει τις επιμετρήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της για την περίοδο των πρώτων έξι μηνών και πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το τέλος του έτους ή λίγο μετέπειτα για τη δωδεκάμηνη περίοδο. Οι δωδεκάμηνες επιμετρήσεις θα αντανακλούν πιθανές μεταβολές σε εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο. Τα ποσά που απεικονίζονται στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο δεν προσαρμόζονται αναδρομικά. Η παράγραφος 16Α στοιχείο δ) και η παράγραφος 26 απαιτούν, όμως, να γνωστοποιείται η φύση και το ποσό κάθε ουσιώδους μεταβολής σε εκτιμήσεις.
- 36 Μια οικονομική οντότητα που συντάσσει αναφορές περισσότερο συχνά από εξαμηνιαία βάση, επιμετρά έσοδα και έξοδα με βάση το χρονικό διάστημα από την αρχή του έτους έως το τέλος της περιόδου αναφοράς, για κάθε ενδιάμεση περίοδο, χρησιμοποιώντας πληροφορίες διαθέσιμες όταν καταρτίζεται κάθε σειρά οικονομικών καταστάσεων. Ποσά εσόδων και εξόδων που απεικονίζονται στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο θα αντανακλούν κάθε μεταβολή σε εκτιμήσεις ποσών που παρουσιάστηκαν σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του οικονομικού έτους. Τα ποσά που παρουσιάστηκαν σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους δεν προσαρμόζονται αναδρομικά. Η παράγραφος 16Α στοιχείο δ) και η παράγραφος 26 απαιτούν, όμως, να γνωστοποιείται η φύση και το ποσό κάθε ουσιώδους μεταβολής σε εκτιμήσεις.

Έσοδα που εισπράττονται εποχιακά, περιοδικά ή περιπτωσιακά

- 37 Έσοδα που εισπράττονται εποχιακά, περιοδικά ή περιπτωσιακά μέσα σε ένα οικονομικό έτος δεν προκαταλογίζονται ούτε αναβάλλονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, εάν αυτός ο προκαταλογισμός ή η αναβολή δεν θα ήταν ορθά κατά το τέλος του οικονομικού έτους της οικονομικής οντότητας.
- 38 Παραδείγματα περιλαμβάνουν έσοδα από μερίσματα, δικαιώματα και κρατικές επιχορηγήσεις. Επιπροσθέτως, μερικές οικονομικές οντότητες σταθερά κερδίζουν περισσότερα έσοδα σε ορισμένες ενδιάμεσες περιόδους ενός οικονομικού έτους παρά σε άλλες ενδιάμεσες περιόδους, για παράδειγμα, εποχιακά έσοδα των λιανοπωλητών. Τα έσοδα αυτού του είδους αναγνωρίζονται όταν προκύπτουν.

Δαπάνες που πραγματοποιούνται ακανόνιστα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους

- 39 Δαπάνες που πραγματοποιούνται ακανόνιστα κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους μιας οικονομικής οντότητας προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης αναφοράς εάν, και μόνον εάν, είναι επίσης σωστό οι οικονομικές οντότητες να προκαταλογίζουν ή να αναβάλλουν τον καταλογισμό αυτού του είδους των δαπανών κατά το τέλος του οικονομικού έτους.

Εφαρμογή των αρχών αναγνώρισης και επιμέτρησης

- 40 Το μέρος Β των εξηγηματικών παραδειγμάτων που συνοδεύουν το παρόν πρότυπο παρέχει παραδείγματα εφαρμογής των γενικών αρχών αναγνώρισης και επιμέτρησης που τίθενται στις παραγράφους 28-39.

Χρήση εκτιμήσεων

- 41 Οι διαδικασίες επιμέτρησης που ακολουθούνται σε μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά σχεδιάζονται για να εξασφαλίζουν ότι η προκύπτουσα πληροφόρηση είναι αξιόπιστη και ότι όλες οι ουσιαστικές οικονομικές πληροφορίες που είναι σχετικές με την κατανόηση της οικονομικής θέσης ή επίδοσης της οικονομικής οντότητας γνωστοποιούνται καταλλήλως. Ενώ οι αποτιμήσεις σε αμφότερες τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις συχνά βασίζονται σε εύλογες εκτιμήσεις, η κατάρτιση των ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων απαιτεί γενικώς ευρύτερη χρήση μεθόδων εκτίμησης από ότι οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις.
- 42 Το μέρος Γ των εξηγηματικών παραδειγμάτων που συνοδεύουν το παρόν πρότυπο παρέχει παραδείγματα χρήσης εκτιμήσεων σε ενδιάμεσες περιόδους.

ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΦΟΡΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ

43 Μια μεταβολή σε λογιστική πολιτική, άλλη εκτός από εκείνη για την οποία η μεταβατική περίοδος καθορίζεται από ένα νέο ΔΠΧΑ, αντικατοπτρίζεται:

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

β) όταν είναι ανέφικτο να προσδιοριστεί η σωρευτική επίδραση που έχει στην αρχή του οικονομικού έτους η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο, με την προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων ενδιάμεσων περιόδων του τρέχοντος οικονομικού έτους και συγκρίσιμων ενδιάμεσων περιόδων προγενέστερων οικονομικών ετών για τη μελλοντική εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής από τη νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό.

44 Ένας σκοπός της προηγούμενης αρχής είναι να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζεται μια ενιαία λογιστική πολιτική σε μια συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών επί ένα ολόκληρο οικονομικό έτος. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, μια μεταβολή σε λογιστική πολιτική αντικατοπτρίζεται με αναδρομική εφαρμογή και την επαναδιατύπωση των οικονομικών δεδομένων όσο το δυνατόν περισσότερων προγενέστερων περιόδων. Όμως, αν το ποσό της αναπροσαρμογής που αφορά προηγούμενα οικονομικά έτη είναι ανέφικτο να προσδιοριστεί, τότε σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 η νέα πολιτική εφαρμόζεται μελλοντικά από την νωρίτερη ημερομηνία που αυτό είναι εφικτό. Το αποτέλεσμα της αρχής της παραγράφου 43 είναι να απαιτείται ότι κάθε μεταβολή σε λογιστική πολιτική εντός του τρέχοντος οικονομικού έτους εφαρμόζεται αναδρομικά ή, αν αυτό δεν είναι εφικτό, μελλοντικά, όχι αργότερα από την έναρξη του οικονομικού έτους.

45 Η δυνατότητα να αντικατοπτρίζονται οι λογιστικές μεταβολές σε μια ενδιάμεση ημερομηνία μέσα στο οικονομικό έτος θα ισοδυναμούσε με το να εφαρμόζονται δύο διαφορετικές λογιστικές πολιτικές σε μια συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Το αποτέλεσμα θα ήταν ενδιάμεσες επιμεριστικές δυσχέρειες, δυσνόητα επιχειρηματικά αποτελέσματα και πολύπλοκη ανάλυση και κατανόηση των πληροφοριών της ενδιάμεσης περιόδου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

46 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1999 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

47 Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 5, 8, 11, 12 και 20, απαλείφθηκε η παράγραφος 13 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 8Α και 11Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

48 Με το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) τροποποιήθηκε η παράγραφος 16 (στοιχείο θ). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση εφαρμόζεται και γι' αυτή την προγενέστερη περίοδο.

49 Με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 15, 27, 35 και 36, προστέθηκαν οι παράγραφοι 15Α-15Γ και 16Α και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 16-18. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

50 Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προστέθηκε η παράγραφος 16Α (στοιχείο ι). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

51 Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 8, 8Α, 11Α και 20. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

- 52 Με τον Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009-2011, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 ως παρεπόμενη τροποποίηση οφειλόμενη στην τροποποίηση του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 53 Με τον Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009-2011, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 16Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 54 Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, προστέθηκε η παράγραφος 16Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα την εν λόγω τροποποίηση, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 55 Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 15B και 16Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.
- 56 Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014*, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 16Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 57 Με το έγγραφο *Πρωτοβουλία γνωστοποίησης* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή της εν λόγω τροποποίησης για προγενέστερες περιόδους.
- 58 Με το έγγραφο *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκε το 2018, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 31 και 33. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή σε προγενέστερες περιόδους εάν, ταυτόχρονα, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει και όλες τις άλλες τροποποιήσεις που έγιναν με τις *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 34 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι η αναδρομική εφαρμογή θα ήταν ανέφικτη ή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του ΔΛΠ 34 με παραπομπή στις παραγράφους 43-45 του παρόντος προτύπου και στις παραγράφους 23-28, 50-53 και 54ΣΤ του ΔΛΠ 8.
- 59 Ο *Ορισμός της σημαντικότητας* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1 και στο ΔΛΠ 8), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2018, τροποποίησε την παράγραφο 24. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στον ορισμό της σημαντικότητας στην παράγραφο 7 του ΔΛΠ 1 και στις παραγράφους 5 και 6 του ΔΛΠ 8.
- 60 Με το έγγραφο *Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών*, το οποίο τροποποιεί το ΔΛΠ 1 και τη δήλωση πρακτικής ΔΠΧΑ 2 *Άσκηση σημαντικών κρίσεων*, και το οποίο εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2021, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2023 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36

Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

ΣΚΟΠΟΣ

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

- α) αποθέματα (βλ. ΔΛΠ 2 Αποθέματα).
 - β) συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και περιουσιακά στοιχεία που απορρέουν από το κόστος εξασφάλισης ή εκπλήρωσης σύμβασης, τα οποία αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.
 - γ) αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος).
 - δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους).
 - ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.
 - στ) επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία (βλ. ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα).
 - ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41 Γεωργία, τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης.
 - η) συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία είναι περιουσιακά στοιχεία, καθώς επίσης τυχόν περιουσιακά στοιχεία για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17· και
 - θ) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπήσεις δραστηριότητες.
- 3 Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή υφιστάμενα ΔΠΧΑ που εφαρμόζονται σε αυτά περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.
- 4 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:
- α) θυγατρικές, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
 - β) συγγενείς επιχειρήσεις, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες· και
 - γ) κοινοπραξίες, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 11 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο.

Για απομείωση της αξίας άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανατρέξτε στο ΔΠΧΑ 9.

- 5 Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, σε επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 ή σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία αφαιρούμενου του κόστους πώλησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 41. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που παρουσιάζονται σε αναπροσαρμοσμένη αξία (ήτοι η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη συσσωρευθείσα απόσβεση και τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες ζημιές λόγω απομείωσης αξίας) σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ, όπως η μέθοδος αναπροσαρμογής στο ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* και στο ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*. Η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του μείον το κόστος διάθεσης είναι το άμεσο επαυξητικό κόστος που αποδίδεται στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.
- α) i) Εάν το κόστος διάθεσης είναι αμελητέο, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον οι προϋποθέσεις αναπροσαρμογής πληρούνται, είναι απίθανο το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο να είναι απομειωμένο και το ανακτήσιμο ποσό να χρειάζεται να εκτιμηθεί.
- ii) [διαγράφηκε]
- β) [διαγράφηκε]
- γ) Εάν το κόστος διάθεσης δεν είναι αμελητέο, η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του. Συνεπώς, το αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο θα είναι απομειωμένο, εάν η αξία λόγω χρήσης του είναι μικρότερη από την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αναπροσαρμογής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το πρότυπο για να προσδιορίσει εάν το περιουσιακό στοιχείο δύναται να είναι απομειωμένο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η μικρότερη προσδιορίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

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

Κόστος διάθεσης είναι το επαυξητικό κόστος που είναι άμεσα καταλογιστέο στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων του χρηματοοικονομικού κόστους και του φόρου εισοδήματος.

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

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ⁽²¹⁾.

Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε η οικονομική οντότητα 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. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*.)

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

⁽²¹⁾ Στην περίπτωση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, για την «απόσβεση» χρησιμοποιείται γενικά στο αγγλικό κείμενο ο όρος «amortisation» αντί του όρου «depreciation». Οι δύο όροι έχουν την ίδια έννοια.

Ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την οικονομική οντότητα· ή**
- β) το πλήθος των μονάδων παραγωγής ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτήσει η οικονομική οντότητα από το περιουσιακό στοιχείο.**

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

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΟΥΝ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ

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

β) ελέγχει την αποκτηθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία για απομείωση σε ετήσια βάση σύμφωνα με τις παραγράφους 80–99.

- 11 Η δυνατότητα ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του υπόκειται συνήθως σε μεγαλύτερη αβεβαιότητα προτού το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση παρά μετά. Συνεπώς, αυτό το πρότυπο απαιτεί, η οικονομική οντότητα να ελέγχει για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως, τη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο προς χρήση.
- 12 Για να εκτιμήσει κατά πόσον υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

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

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- ε) υπάρχουν διαθέσιμες αποδείξεις για απαρχαίωση ή υλική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου·
- στ) σημαντικές μεταβολές, με δυσμενές αποτέλεσμα για την οικονομική οντότητα, έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου ή αναμένεται να συμβούν στο εγγύς μέλλον, ως προς τον βαθμό στον οποίο ή τον τρόπο με τον οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν την αδρανοποίηση του στοιχείου, προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή προγράμματα για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και η εκ νέου εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένη αντί για αόριστη ⁽²²⁾·
- ζ) στοιχεία διαθέσιμα από εσωτερικές αναφορές που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

Το μέρος από θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση

- η) για μια επένδυση σε μια θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση, ο επενδυτής αναγνωρίζει μέρος από την επένδυση και υπάρχουν διαθέσιμα στοιχεία ότι:
- ι) η λογιστική αξία της επένδυσης στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις υπερβαίνει τις λογιστικές αξίες των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εκδότης, περιλαμβανομένης και της σχετικής υπεραξίας, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις· ή

⁽²²⁾ Εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση), εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου και αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

ii) τα μερίσματα κατά την περίοδο που ανακοινώνονται υπερβαίνουν τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα της θυγατρικής, κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης.

- 13 Ο πίνακας της παραγράφου 12 δεν είναι εξαντλητικός. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει άλλες ενδείξεις ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και αυτές θα απαιτούσαν επίσης η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ή, στην περίπτωση της υπεραξίας, να διεξάγει έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με τις παραγράφους 80–99.
- 14 Στοιχεία από εσωτερικές αναφορές, που δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, περιλαμβάνουν την ύπαρξη:
- α) ταμειακών ροών για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή μεταγενέστερων ταμειακών αναγκών για λειτουργία ή συντήρηση αυτού, που είναι ουσιαστικά υψηλότερες από εκείνες που αρχικά προϋπολογίστηκαν·
 - β) πραγματικών καθαρών ταμειακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημίας που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο, που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίστηκαν·
 - γ) σημαντικής πτώσης στις προϋπολογισμένες καθарές ταμειακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή σημαντικής αύξησης στην προϋπολογισμένη ζημία, που απορρέει από το περιουσιακό στοιχείο· ή
 - δ) λειτουργικών ζημιών ή καθαρών ταμειακών εκροών για το περιουσιακό στοιχείο, όταν τα ποσά της τρέχουσας περιόδου έχουν ομαδοποιηθεί με προϋπολογισμένα ποσά για το μέλλον.
- 15 Όπως υποδηλώθηκε στην παράγραφο 10, το παρόν πρότυπο απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή ή που δεν είναι ακόμα διαθέσιμο προς χρήση και η υπεραξία να ελέγχονται για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως. Πέραν από τις περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 10, η έννοια της σημαντικότητας εφαρμόζεται κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να εκτιμηθεί. Για παράδειγμα, αν προηγούμενοι υπολογισμοί δείχνουν ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επανεκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον κανένα γεγονός δεν έχει συμβεί που θα εξάλειφε αυτή τη διαφορά. Ομοίως, προηγούμενη ανάλυση μπορεί να δείχνει ότι το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι ευαίσθητο σε μια (ή περισσότερες) από τις ενδείξεις που περιλαμβάνονται στον πίνακα της παραγράφου 12.
- 16 Για επεξήγηση της παραγράφου 15, αν τα αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- α) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι απίθανο να επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία ποσοστά. Για παράδειγμα, αυξήσεις σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια μπορεί να μην έχουν μια ουσιαστική επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει μια μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή·
 - β) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση των αγοραίων επιτοκίων αλλά προηγούμενη ανάλυση της ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι:
 - i) δεν είναι πιθανό να υπάρξει ουσιαστική μείωση του ανακτήσιμου ποσού διότι είναι πιθανό οι μελλοντικές ταμειακές ροές επίσης να αυξηθούν (π.χ. σε ορισμένες περιπτώσεις η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να αποδείξει ότι προσαρμόζει τα έσοδά της προκειμένου να αντισταθμίσει κάθε αύξηση των επιτοκίων της αγοράς)· ή
 - ii) η μείωση του ανακτήσιμου ποσού είναι απίθανο να οδηγήσει σε ουσιαστική ζημία απομείωσης.
- 17 Αν υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία για το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναθεωρηθεί και να προσαρμοστεί σύμφωνα με το πρότυπο που εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ

- 18 Το παρόν πρότυπο ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών. Οι παράγραφοι 19–57 θέτουν τις προϋποθέσεις για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού. Αυτές οι απαιτήσεις χρησιμοποιούν τον όρο «περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται εξίσου σε ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή σε μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.
- 19 Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος διάθεσης και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό.
- 20 Ενδέχεται να είναι εφικτή η επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης, ακόμα και εάν δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο. Ωστόσο, ορισμένες φορές δεν είναι δυνατή η επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης διότι δεν υπάρχει βάση για την πραγματοποίηση μιας αξιόπιστης εκτίμησης της τιμής στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ως το ανακτήσιμο ποσό του.
- 21 Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύει κανείς ότι η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει ουσιαδώς την εύλογη αξία μείον το κόστος της διάθεσής του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος της διάθεσής του μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Αυτό θα συμβαίνει συχνά για ένα περιουσιακό στοιχείο που προορίζεται για διάθεση. Ο λόγος είναι ότι η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου που προορίζεται για διάθεση θα συνίσταται κυρίως στο καθαρό προϊόν της διάθεσης, δεδομένου ότι οι μελλοντικές ταμειακές ροές από τη συνεχιζόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, μέχρι τη διάθεση του, ενδέχεται να είναι αμελητέες.
- 22 Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές από συνεχή χρήση, που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Αν αυτό συμβαίνει, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί ταμειακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει (βλ. παραγράφους 65–103), εκτός αν:
- α) η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι υψηλότερη από τη λογιστική αξία του· ή
- β) η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου δύναται να εκτιμηθεί ότι βρίσκεται κοντά στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσής του και η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης δύναται να προσδιοριστεί.
- 23 Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και εν συντομία υπολογισμοί μπορούν να παρέχουν μια λογική προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται σε αυτό το πρότυπο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης ή της αξίας λόγω χρήσης.

Επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με αόριστη ωφέλιμη ζωή

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

Εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης

25–27 [Διαγράφηκε]

- 28 Το κόστος διάθεσης, πέραν αυτού που έχει ήδη αναγνωρισθεί ως υποχρεώσεις, αφαιρείται κατά τη επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης. Παραδείγματα τέτοιου κόστους είναι τα νομικά έξοδα, τα χαρτόσημα και παρόμοιοι φόροι συναλλαγών, τα έξοδα μεταφοράς του περιουσιακού στοιχείου και το άμεσο επαυξητικό κόστος για τη θέση του περιουσιακού στοιχείου σε κατάσταση πώλησης. Ωστόσο, παροχές εξόδου από την υπηρεσία (όπως ορίστηκαν στο ΔΛΠ 19) και κόστη που συνδέονται με τον περιορισμό ή την αναδιοργάνωση μιας επιχείρησης, που είναι συνέπεια της διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου, δεν είναι άμεσα επαυξητικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου.
- 29 Μερικές φορές, η διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα απαιτούσε ο αγοραστής να έχει αναλάβει μια υποχρέωση και μόνο μια εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης είναι διαθέσιμη για αμφότερα, το περιουσιακό στοιχείο και την υποχρέωση. Η παράγραφος 78 εξηγεί πως αντιμετωπίζονται τέτοιες περιπτώσεις.

Αξία λόγω χρήσης

30 Τα ακόλουθα στοιχεία αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

- α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο·
- β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμειακών ροών·
- γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο μηδενικού κινδύνου της αγοράς·
- δ) το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη στο περιουσιακό στοιχείο· και
- ε) άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

31 Η εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

- α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εισροών και εκροών από τη συνεχιζόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεση του· και
- β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμειακές ροές.

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

Βάση εκτιμήσεων μελλοντικών ταμειακών ροών

33 Κατά την επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης, η οικονομική οντότητα:

- α) στηρίζει τις προβλέψεις ταμειακών ροών σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Μεγαλύτερο βάρος δίνεται σε εξωτερικές αποδείξεις·
- β) στηρίζει τις προβλέψεις των ταμειακών ροών στους πιο πρόσφατους χρηματοοικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις εγκεκριμένους/-ες από τη διοίκηση, αλλά αποκλείει κάθε εκτιμώμενη μελλοντική ταμειακή εισροή ή εκροή που αναμένεται να προκύψει από μελλοντικές αναδιαρθρώσεις ή από τη βελτίωση ή αναβάθμιση της απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου. Προβλέψεις που βασίζονται σε αυτούς τους προϋπολογισμούς/προγνώσεις πρέπει να καλύπτουν μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών, εκτός αν μια μεγαλύτερη περίοδος μπορεί να δικαιολογηθεί·

γ) εκτιμά προβλέψεις ταμειακών ροών, πέραν από την περίοδο που καλύπτεται από τους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, με παρέκταση των προβλέψεων που βασίζονται στους προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα έτη, εκτός αν ένας υψηλότερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογηθεί. Αυτός ο συντελεστής ανάπτυξης, δεν πρέπει να υπερβαίνει το μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους επιχειρηματικούς κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες η οικονομική οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται, εκτός αν ένας μεγαλύτερος συντελεστής μπορεί να δικαιολογηθεί.

- 34 Η διοίκηση αξιολογεί τη λογικότητα των παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμειακές ροές της εξετάζοντας τις αιτίες των διαφορών μεταξύ προηγούμενων προβλεπόμενων ταμειακών ροών και τρεχόντων ταμειακών ροών. Η διοίκηση εξασφαλίζει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμειακές ροές είναι συνεπείς με τα προηγούμενα πραγματικά αποτελέσματα, με την προϋπόθεση ότι μεταγενέστερα γεγονότα ή συνθήκες που δεν υφίσταντο όταν δημιουργήθηκαν εκείνες οι πραγματικές ταμειακές ροές το επιτρέπουν.
- 35 Λεπτομερείς, σαφείς και αξιόπιστοι οικονομικοί προϋπολογισμοί/προβλέψεις μελλοντικών ταμειακών ροών για περιόδους μεγαλύτερες των πέντε ετών γενικά δεν διατίθενται. Για το λόγο αυτό, οι εκτιμήσεις της διοίκησης για τις μελλοντικές ταμειακές ροές βασίζονται στους πλέον πρόσφατους προϋπολογισμούς/προβλέψεις για μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιεί προβλέψεις ταμειακών ροών που βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις κατά τη διάρκεια μιας περιόδου μεγαλύτερης των πέντε ετών εάν η διοίκηση είναι πεπεισμένη ότι αυτές οι προβλέψεις είναι αξιόπιστες και μπορεί να αποδείξει την ικανότητά της, βασιζόμενη στην εμπειρία του παρελθόντος, να προβλέπει ταμειακές ροές επακριβώς, κατά τη διάρκεια αυτής της μεγαλύτερης περιόδου.
- 36 Οι προβλέψεις ταμειακών ροών μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου εκτιμώνται κατά παρέκταση των προβλέψεων ταμειακών ροών, που βασίζονται στους οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα χρόνια. Αυτός ο συντελεστής είναι σταθερός ή φθίνων, εκτός αν μια αύξηση στον συντελεστή ανταποκρίνεται σε αντικειμενική πληροφόρηση σχετικά με αναγνωρίσιμα σχήματα κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή κλάδου. Αν αρμόζει, ο συντελεστής αύξησης είναι μηδενικός ή αρνητικός.
- 37 Όταν οι συνθήκες είναι ευνοϊκές, είναι πιθανό να εισέλθουν στην αγορά ανταγωνιστές και να περιορίσουν την ανάπτυξη. Συνεπώς, οι οικονομικές οντότητες θα έχουν δυσκολία στην υπέρβαση του μέσου ιστορικού συντελεστή ανάπτυξης, μακροπρόθεσμα (ας πούμε, 20 χρόνια) για τα προϊόντα, τους επιχειρηματικούς κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες η οικονομική οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται.
- 38 Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών από οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν και κατά πόσο οι πληροφορίες αναφέρονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές και αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης σχετικά με το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχει κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Σύνθεση των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμειακών ροών

39 Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών περιλαμβάνουν:

α) προβλέψεις ταμειακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου·

β) προβλέψεις ταμειακών εκροών που πραγματοποιούνται αναγκαστικά για να δημιουργούν τις ταμειακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβανομένων ταμειακών εκροών για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται σε μια λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο· και

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

- 40 Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών και το προεξοφλητικό επιτόκιο, αντανakλούν σταθερές παραδοχές σχετικά με τις αυξήσεις τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό. Συνεπώς, αν το προεξοφλητικό επιτόκιο περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται σε ονομαστικούς όρους. Αν το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αυξήσεων των τιμών που οφείλονται σε γενικό πληθωρισμό, οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται σε πραγματικούς όρους (αλλά περιλαμβάνουν μελλοντικές συγκεκριμένες αυξήσεις ή μειώσεις τιμών).
- 41 Στις προβλέψεις ταμειακών εκροών περιλαμβάνονται τα καθημερινά έξοδα συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου καθώς και μελλοντικά γενικά έξοδα, που μπορούν να αποδοθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν πάνω σε μια λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
- 42 Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν περιλαμβάνει ακόμη όλες τις ταμειακές εκροές που πραγματοποιούνται, προτού αυτό είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση, η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εκροών περιλαμβάνει μια εκτίμηση οποιασδήποτε περαιτέρω ταμειακής εκροής που αναμένεται να πραγματοποιηθεί, προτού το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει για ένα κτήριο υπό κατασκευή ή για ένα αναπτυξιακό έργο που δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

- 43 Για να αποφεύγεται διπλός λογισμός, οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών δεν περιλαμβάνουν:
- α) ταμειακές εισροές από περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν ταμειακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές του υπό εξέταση περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως εισπρακτέοι λογαριασμοί)· και
 - β) ταμειακές εκροές που αφορούν δεσμεύσεις που έχουν ήδη αναγνωριστεί ως υποχρεώσεις (για παράδειγμα, πληρωτέοι λογαριασμοί, συντάξεις ή προβλέψεις).
- 44 **Οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάσταση του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών δεν περιλαμβάνουν εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές εισροές ή εκροές που αναμένεται να προκύψουν από:**
- α) μελλοντική αναδιάρθρωση για την οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη δεσμευθεί· ή**
 - β) τη βελτίωση ή αναβάθμιση της επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου.**
- 45 Επειδή οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκτιμώνται για το περιουσιακό στοιχείο στην τρέχουσα κατάστασή του, η αξία λόγω χρήσης δεν αντανακλά:
- α) μελλοντικές ταμειακές εκροές ή σχετικό περιορισμό του κόστους (για παράδειγμα μειώσεις στο κόστος προσωπικού) ή οφέλη που αναμένεται να προκύψουν από μια μελλοντική αναδιάρθρωση, για την οποία η οικονομική οντότητα δεν είναι ακόμη δεσμευμένη· ή
 - β) μελλοντικές ταμειακές εκροές που θα βελτιώσουν ή θα αναβαθμίσουν την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή τις σχετιζόμενες ταμειακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από τις εκροές αυτές.
- 46 Μια αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και που μεταβάλλει ουσιαστικά είτε την έκταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που αναλαμβάνονται από την οικονομική οντότητα είτε τον τρόπο με τον οποίο διεξάγονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες. Το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία* περιέχει καθοδήγηση που διευκρινίζει πότε η οικονομική οντότητα δεσμεύεται για την υλοποίηση μιας αναδιάρθρωσης.
- 47 Όταν η οικονομική οντότητα δεσμεύεται για την υλοποίηση μιας αναδιάρθρωσης, μερικά περιουσιακά στοιχεία είναι πιθανόν να επηρεάζονται από αυτήν την αναδιάρθρωση. Εφόσον η οικονομική οντότητα δεσμεύεται για την αναδιάρθρωση:
- α) οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών εισροών και ταμειακών εκροών για τον σκοπό του προσδιορισμού της αξίας λόγω χρήσης αντανακλούν τον περιορισμό του κόστους και άλλα οφέλη από την αναδιάρθρωση (βασισμένα στους πιο πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, που έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση)· και
 - β) οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών εκροών για την αναδιάρθρωση αντιμετωπίζονται με μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.
- Το επεξηγηματικό παράδειγμα 5 επεξηγεί την επίδραση μιας μελλοντικής αναδιάρθρωσης σε έναν υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης.
- 48 Έως ότου η οικονομική οντότητα πραγματοποιήσει ταμειακές εκροές, που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές εισροές που αναμένεται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελιών που σχετίζονται με την ταμειακή εκροή (βλ. επεξηγηματικό παράδειγμα 6).
- 49 Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών περιλαμβάνουν μελλοντικές ταμειακές εκροές που είναι αναγκαίες για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών ωφελιών που αναμένεται να απορρυσούν από το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Όταν μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών απαρτίζεται από περιουσιακά στοιχεία με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, που είναι όλα απαραίτητα για τη συνεχιζόμενη λειτουργία της μονάδας, η αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων με πιο σύντομες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης της μονάδας, κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που συνδέονται με τη μονάδα. Ομοίως, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από περισσότερα συστατικά στοιχεία με διαφορετικές εκτιμώμενες ωφέλιμες ζωές, η αντικατάσταση των συστατικών στοιχείων με συντομότερες ζωές θεωρείται ότι αποτελεί μέρος της καθημερινής συντήρησης του περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που δημιουργούνται από το περιουσιακό στοιχείο.

50 Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμειακών ροών δεν περιλαμβάνουν:

- α) ταμειακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες· ή**
β) εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

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

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

53 Η εκτίμηση των καθαρών ταμειακών ροών που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του προσδιορίζεται με τρόπο παρόμοιο με εκείνον με τον οποίο υπολογίζεται η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, εκτός του ότι, κατά την εκτίμηση αυτών των καθαρών ταμειακών ροών:

α) η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τιμές που επικρατούν, κατά την ημερομηνία της εκτίμησης, για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία που έχουν φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και που έχουν λειτουργήσει υπό συνθήκες παρόμοιες με εκείνες στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται·

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

53A Η εύλογη αξία διαφέρει από την αξία λόγω χρήσης. Η εύλογη αξία αντανακλά τις παραδοχές που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου. Αντίθετως, η αξία λόγω χρήσης αντανακλά τις επιπτώσεις παραγόντων που δύναται να αφορούν συγκεκριμένα την οικονομική οντότητα και να μην ισχύουν για οντότητες εν γένει. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία δεν αντανακλά κανέναν από τους ακόλουθους παράγοντες στο μέτρο που αυτοί δεν θα ήταν γενικά διαθέσιμοι στους συμμετέχοντες στην αγορά:

α) επιπρόσθετη αξία προερχόμενη από την ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων (όπως η δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου επενδυτικών ακινήτων σε διάφορες τοποθεσίες)·

β) συνέργειες μεταξύ του επιμετρούμενου περιουσιακού στοιχείου και άλλων περιουσιακών στοιχείων·

γ) νομικά δικαιώματα ή νομικοί περιορισμοί που ισχύουν μόνο για τον τρέχοντα ιδιοκτήτη του περιουσιακού στοιχείου· και

δ) φορολογικά οφέλη ή φορολογικά βάρη που ισχύουν για τον τρέχοντα ιδιοκτήτη του περιουσιακού στοιχείου.

Μελλοντικές ταμειακές ροές σε ξένο νόμισμα

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

Προεξοφλητικό επιτόκιο

55 **Το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) είναι προ φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για:**

α) τη διαχρονική αξία του χρήματος· και

β) τους κινδύνους που αφορούν ειδικά το περιουσιακό στοιχείο, για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμειακών ροών δεν έχουν προσαρμοστεί.

- 56 Ένα επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν ειδικά το περιουσιακό στοιχείο είναι η απόδοση που οι επενδυτές θα απαιτούσαν αν έπρεπε να διαλέξουν μια επένδυση που θα δημιουργούσε ταμειακές ροές ποσών, χρονοδιαγραμμάτων και προφίλ κινδύνου, ισοδύναμα προς εκείνες που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο. Αυτό το επιτόκιο εκτιμάται με βάση το τεκμαιρόμενο επιτόκιο στις τρέχουσες συναλλαγές της αγοράς για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία ή από το σταθμισμένο μέσο κόστος του κεφαλαίου μιας εισηγμένης στο χρηματιστήριο οικονομικής οντότητας, που έχει ένα απλό περιουσιακό στοιχείο (ή ένα χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων), παρόμοιο όσον αφορά την υπηρεσιακή απόδοση και τους κινδύνους προς το υπό εξέταση περιουσιακό στοιχείο. Όμως, το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν αντανakλά κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμειακών ροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά.
- 57 Όταν ένας ειδικός συντελεστής ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμος από την αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το προσάρτημα Α παρέχει πρόσθετες οδηγίες για τον υπολογισμό του προεξοφλητικού επιτοκίου σε τέτοιες περιπτώσεις.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΖΗΜΙΩΝ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

- 58 Οι παράγραφοι 59–64 θέτουν τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση και επιμέτρηση των ζημιών απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο εκτός της υπεραξίας. Η αναγνώριση και επιμέτρηση των ζημιών απομείωσης για μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών και υπεραξίας εξετάζονται στις παραγράφους 65–108.
- 59 **Αν, και μόνο αν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης.**
- 60 **Μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με άλλο πρότυπο (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16). Κάθε ζημία απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως μείωση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το πρότυπο.**
- 61 Μια ζημία απομείωσης σε μη αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, μια ζημία απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα εφόσον η ζημία απομείωσης δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο. Μια τέτοια ζημία απομείωσης επί ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου μειώνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο.
- 62 **Όταν το εκτιμώμενο ποσό για ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου το οποίο αυτή αφορά, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση αν, και μόνο αν, αυτό επιβάλλεται από άλλο πρότυπο.**
- 63 **Μετά την αναγνώριση ζημίας απομείωσης, η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.**
- 64 Αν μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται, οποιαδήποτε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση του (βλ. επεξηγηματικό παράδειγμα 3).

ΜΟΝΑΔΕΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΚΑΙ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

- 65 Οι παράγραφοι 66–108 και το προσάρτημα Γ θέτουν τις απαιτήσεις για τον προσδιορισμό της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει και για τον καθορισμό της λογιστικής αξίας και την αναγνώριση των ζημιών απομείωσης των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών και της υπεραξίας.

Προσδιορισμός της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει ένα περιουσιακό στοιχείο

- 66 **Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό εκτιμάται για το μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο. Αν δεν υπάρχει δυνατότητα εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού του μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει το περιουσιακό στοιχείο (μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμειακές ροές).**

- 67 Το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να καθοριστεί αν:
- α) δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι η αξία λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου πλησιάζει προς την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης (για παράδειγμα, όταν δεν μπορεί να εκτιμηθεί ότι οι μελλοντικές ταμειακές ροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι αμελητέες)· και
 - β) το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες των άλλων περιουσιακών στοιχείων.
- Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αξία λόγω χρήσης και, συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό μπορούν να προσδιορίζονται μόνο για τη μονάδα του περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί ταμειακές ροές.

Παράδειγμα

Μια μεταλλευτική οικονομική οντότητα έχει στην κυριότητά της έναν ιδιωτικό σιδηρόδρομο για υποστήριξη των μεταλλευτικών της δραστηριοτήτων. Ο ιδιωτικός σιδηρόδρομος θα μπορούσε να πωληθεί μόνο στην υπολειμματική του αξία και δεν δημιουργεί ταμειακές εισροές που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία του μεταλλείου.

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

- 68 Όπως ορίζεται στην παράγραφο 6, η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το περιουσιακό στοιχείο και δημιουργεί ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Ο προσδιορισμός της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών ενός περιουσιακού στοιχείου είναι και ζήτημα κρίσης. Αν το ανακτήσιμο ποσό δεν μπορεί να καθοριστεί για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη μικρότερη συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων που δημιουργούν ταμειακές εισροές σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες.

Παράδειγμα

Μία εταιρεία λεωφορείων παρέχει υπηρεσίες βάσει σύμβασης με έναν δήμο, σύμφωνα με την οποία απαιτούνται κάποιες ελάχιστες υπηρεσίες σε κάθε μία από πέντε ξεχωριστές διαδρομές. Τα περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται σε κάθε διαδρομή και οι ταμειακές ροές από κάθε διαδρομή μπορούν να προσδιορίζονται ξεχωριστά. Μία από τις διαδρομές λειτουργεί με σημαντική ζημία.

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

- 69 Ταμειακές εισροές είναι οι εισροές ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων, που εισπράττονται από μέρη εκτός της οικονομικής οντότητας. Κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον οι ταμειακές εισροές από ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων) είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων), η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη διάφορους παράγοντες, που περιλαμβάνουν τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση παρακολουθεί τις εργασίες της οικονομικής οντότητας (π.χ. κατά σειρές προϊόντων, επιχειρήσεις, μεμονωμένες τοποθεσίες, διαμερίσματα ή περιφέρειες) ή τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση λαμβάνει αποφάσεις για τη συνέχιση ή τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων και των εργασιών της οικονομικής οντότητας. Το επεξηγηματικό παράδειγμα 1 δίνει παραδείγματα προσδιορισμού μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών.
- 70 Αν υπάρχει ενεργός αγορά για το προϊόν που παράγεται από ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων, αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή αυτή η ομάδα περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται ως μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος χρησιμοποιείται εσωτερικά. Αν οι ταμειακές εισροές που δημιουργούνται από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών επηρεάζονται από εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για τη μελλοντική τιμή (ή τιμές) που θα μπορούσε να επιτευχθεί σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση κατά την εκτίμηση:
- α) των μελλοντικών ταμειακών εισροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου ή της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών· και

β) των μελλοντικών ταμειακών εκροών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας οποιωνδήποτε άλλων περιουσιακών στοιχείων ή μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών που επηρεάζονται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης.

- 71 Ακόμη και αν μέρος ή το σύνολο του προϊόντος που παράγεται από περιουσιακό στοιχείο ή από ομάδα περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιείται από άλλες μονάδες της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, προϊόντα σε ένα ενδιάμεσο στάδιο μιας παραγωγικής διαδικασίας), αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή αυτή η ομάδα περιουσιακών στοιχείων σχηματίζει χωριστή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών αν η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να πουλήσει αυτό το προϊόν σε ενεργό αγορά. Αυτό συμβαίνει γιατί το περιουσιακό στοιχείο ή η ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα μπορούσε να δημιουργεί ταμειακές εισροές που θα ήταν σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών οι οποίες βασίζονται σε οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις που αφορούν μια τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, ή οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών που επηρεάζεται από τις εσωτερικές τιμές μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει αυτές τις πληροφορίες αν οι τιμές εσωτερικής μεταβίβασης δεν αντανακλούν τη βέλτιστη εκτίμηση της διοίκησης για τις μελλοντικές τιμές που θα μπορούσαν να επιτευχθούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση.
- 72 **Οι μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών πρέπει να προσδιορίζονται με συνέπεια, από περίοδο σε περίοδο, για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή τύπους περιουσιακών στοιχείων, εκτός αν δικαιολογείται κάποια μεταβολή.**
- 73 Αν η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει σε μια διαφορετική μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών από εκείνη των προηγούμενων περιόδων ή ότι οι τύποι των περιουσιακών στοιχείων που συγκροτούν τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών του περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβληθεί, βάσει της παραγράφου 130 απαιτούνται ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, αν αναγνωρίζεται ή αναστρέφεται κάποια ζημία απομείωσης για τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

Ανακτήσιμο ποσό και λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών

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

Ο λόγος είναι ότι η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης και η αξία λόγω χρήσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών καθορίζονται χωρίς να συμπεριλαμβάνουν ταμειακές ροές που αφορούν περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν αποτελούν τμήμα της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών και υποχρεώσεις που έχουν ήδη αναγνωρισθεί (βλ. παραγράφους 28 και 43).

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

Παράδειγμα

Μία εταιρεία εκμεταλλεύεται ένα μεταλλείο σε μία χώρα όπου η νομοθεσία απαιτεί ότι ο ιδιοκτήτης πρέπει να αποκαταστήσει το χώρο μετά την ολοκλήρωση των μεταλλευτικών δραστηριοτήτων του. Το κόστος αποκατάστασης περιλαμβάνει την αντικατάσταση του υπερκείμενου, το οποίο πρέπει να απομακρυνθεί πριν αρχίσουν οι μεταλλευτικές εργασίες. Μια πρόβλεψη για το κόστος αντικατάστασης του υπερκείμενου αναγνωρίστηκε με το που απομακρύνθηκε το υπερκείμενο. Το ποσό που προβλέφθηκε αναγνωρίστηκε ως μέρος του κόστους του μεταλλείου και πρόκειται να αποσβεστεί κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του μεταλλείου. Η λογιστική αξία της πρόβλεψης για το κόστος αποκατάστασης είναι 500 NM⁽⁴⁾, η οποία ισούται με την παρούσα αξία του κόστους αποκατάστασης.

Η οικονομική οντότητα ελέγχει το μεταλλείο για απομείωση. Η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών για το μεταλλείο είναι το μεταλλείο, ως ένα σύνολο. Η οικονομική οντότητα έχει λάβει διάφορες προσφορές πώλησης του μεταλλείου σε τιμή περίπου 800 NM. Η τιμή αυτή αντανακλά το γεγονός ότι ο αγοραστής θα αναλάβει τη δέσμευση να αποκαταστήσει το υπερκείμενο. Το κόστος διάθεσης για το μεταλλείο είναι αμελητέο. Η αξία λόγω χρήσεως του μεταλλείου είναι περίπου 1200 NM χωρίς να περιλαμβάνει το κόστος αποκατάστασης. Η λογιστική αξία του μεταλλείου είναι 1000 NM.

Η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών είναι 800 NM. Στο ποσό αυτό συμπεριλαμβάνεται το κόστος αποκατάστασης που έχει ήδη προβλεφθεί. Ως συνέπεια, η αξία λόγω χρήσης για τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών προσδιορίζεται μετά τη συμπερίληψη του κόστους αποκατάστασης και εκτιμάται να είναι 700 NM (1200 NM μείον 500 NM). Η λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών είναι 500 NM, που είναι η λογιστική αξία του μεταλλείου (1000 NM), μείον τη λογιστική αξία της πρόβλεψης του κόστους αποκατάστασης (500 NM). Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η λογιστική αξία της οικονομικής οντότητας.

⁽⁴⁾ Σε αυτό το πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

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

Υπεραξία

Επιμερισμός της υπεραξίας σε μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών

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

α) να αντιπροσωπεύει το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οικονομικής οντότητας στο οποίο παρακολουθείται η υπεραξία για τους σκοπούς της εσωτερικής διοίκησης· και

β) να μην υπερβαίνει σε μέγεθος έναν λειτουργικό τομέα όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί Τομείς πριν από τη συγκέντρωση.

- 81 Η υπεραξία που αναγνωρίζεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία αποκτηθέντα σε συνένωση επιχειρήσεων που δεν προσδιορίζονται μεμονωμένα και δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Η υπεραξία δεν δημιουργεί ταμειακές ροές ανεξαρτήτως από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και συχνά συνεισφέρει στις ταμειακές ροές πολλαπλών μονάδων ταμειακών ροών. Ενίοτε, η υπεραξία δεν μπορεί να επιμεριστεί σε μη αυθαίρετη βάση σε μεμονωμένες μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών αλλά μόνο σε ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών. Συνεπώς, το χαμηλότερο επίπεδο εντός της οικονομικής οντότητας στο οποίο η υπεραξία παρακολουθείται για τους εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης κάποιες φορές περιλαμβάνει ορισμένες μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών με τις οποίες σχετίζεται η υπεραξία, αλλά στις οποίες δεν μπορεί να επιμεριστεί. Οι αναφορές στις παραγράφους 83–99 και στο προσάρτημα Γ σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία θα πρέπει επίσης να θεωρούνται ως αναφορές σε ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία.

- 82 Η εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 80 καταλήγει σε έλεγχο της υπεραξίας για απομείωση σε επίπεδο που αντανάκλα τον τρόπο που η διοίκηση διαχειρίζεται τις επιχειρήσεις της και με το οποίο είναι φυσικό να συσχετίζεται η υπεραξία. Συνεπώς, η δημιουργία επιπρόσθετων συστημάτων αναφοράς συνήθως δεν είναι αναγκαία.
- 83 Μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία επιμερίζεται υπεραξία για τους σκοπούς του ελέγχου απομείωσης μπορεί να μη συμπίπτει με το επίπεδο στο οποίο επιμερίζεται η υπεραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος για τους σκοπούς επιμέτρησης των κερδών ή ζημιών ξένων νομισμάτων. Για παράδειγμα, αν απαιτείται από την οικονομική οντότητα βάσει του ΔΛΠ 21 να επιμερίσει την υπεραξία σε σχετικά χαμηλά επίπεδα για σκοπούς επιμέτρησης κερδών ή ζημιών από ξένα νομίσματα, δεν απαιτείται να ελέγξει την υπεραξία για απομείωση στο ίδιο επίπεδο εκτός αν παρακολουθεί την υπεραξία στο επίπεδο αυτό για εσωτερικούς σκοπούς της διοίκησης.
- 84 **Αν ο αρχικός επιμερισμός της αποκτηθείσας σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξίας δεν μπορεί να ολοκληρωθεί πριν από το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση επιχειρήσεων, εκείνος ο αρχικός επιμερισμός ολοκληρώνεται πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας περιόδου που αρχίζει μετά την ημερομηνία της απόκτησης.**
- 85 Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων, αν ο αρχικός λογιστικός χειρισμός για μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να προσδιοριστεί μόνο προσωρινά μέχρι το τέλος της περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση, ο αποκτών:
- α) λογιστικοποιεί τη συνένωση χρησιμοποιώντας εκείνες τις προσωρινές αξίες και
- β) αναγνωρίζει οποιοσδήποτε προσαρμογές εκείνων των προσωρινών αξιών ως αποτέλεσμα της ολοκλήρωσης του αρχικού λογιστικού χειρισμού εντός της περιόδου επιμέτρησης, που δεν θα ξεπερνά τους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία της απόκτησης.
- Υπό αυτές τις συνθήκες, μπορεί να μην είναι δυνατό να ολοκληρωθεί ο αρχικός επιμερισμός της υπεραξίας που αναγνωρίστηκε στη συνένωση πριν από το τέλος της ετήσιας περιόδου στην οποία πραγματοποιήθηκε η συνένωση. Όταν συμβαίνει αυτό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 133.
- 86 **Αν η υπεραξία έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και η οικονομική οντότητα διαθέσει κάποια εκμετάλλευση της μονάδας αυτής, η υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση πρέπει:**
- α) να περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της εκμετάλλευσης κατά τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της διάθεσης και
- β) να επιμετράται βάσει των σχετικών αξιών της διατεθείσας εκμετάλλευσης και του παρακρατηθέντος τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, εκτός αν η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει ότι κάποια άλλη μέθοδος αντικατοπτρίζει κατά καλύτερο τρόπο την υπεραξία που συσχετίζεται με τη διατεθείσα εκμετάλλευση.

Παράδειγμα

Η οικονομική οντότητα πωλεί έναντι 100 ΝΜ μια εκμετάλλευση που αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία. Η υπεραξία που επιμερίστηκε στη μονάδα αυτή δεν μπορεί να προσδιοριστεί ή να συσχετιστεί με ομάδα περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο χαμηλότερο εκείνης της μονάδας, παρά μόνον αυθαίρετα. Το ανακτήσιμο ποσό του τμήματος της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών που παρακρατήθηκε είναι 300 ΝΜ.

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

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

Παράδειγμα

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

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

Έλεγχος μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών με υπεραξία για απομείωση

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

91–95 [Διαγράφηκε]

Χρονοδιάγραμμα ελέγχων απομείωσης

- 96 Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος γίνεται την ίδια στιγμή κάθε έτους. Διαφορετικές μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών μπορούν να ελέγχονται για απομείωση σε διαφορετικούς χρόνους. Όμως, αν το σύνολο ή μέρος της υπεραξίας που επιμερίστηκε σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων κατά την τρέχουσα ετήσια περίοδο, αυτή η μονάδα ελέγχεται για απομείωση πριν από το τέλος της τρέχουσας ετήσιας περιόδου.
- 97 Αν τα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία, ελέγχονται για απομείωση πριν από τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, αν μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών που απαρτίζουν μια ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών στις οποίες έχει επιμεριστεί υπεραξία ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία, οι μεμονωμένες μονάδες ελέγχονται για απομείωση πριν από την ομάδα μονάδων που περιέχει την υπεραξία.

- 98 Κατά το χρόνο του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να υπάρχει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της μονάδας που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οικονομική οντότητα ελέγχει πρώτα το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο προτού ελέγξει για απομείωση τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών που περιέχει την υπεραξία. Ομοίως, μπορεί να υπάρχει ένδειξη απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών εντός μιας ομάδας μονάδων που περιέχει την υπεραξία. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οικονομική οντότητα ελέγχει πρώτα τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών για απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης για εκείνη τη μονάδα προτού ελέγξει για απομείωση την ομάδα μονάδων στην οποία έχει επιμεριστεί η υπεραξία.
- 99 **Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο, του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:**
- α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που απαρτίζουν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού·
 - β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία της μονάδας κατά ένα σημαντικό ποσοστό· και
 - γ) βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι μικρή.

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία

- 100 Τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία, περιλαμβάνουν ομάδες περιουσιακών στοιχείων ή περιουσιακά στοιχεία διοικητικών τμημάτων της οικονομικής οντότητας, όπως το κτήριο ενός κεντρικού ή ενός τμήματος της οικονομικής οντότητας, τον εξοπλισμό ηλεκτρονικών υπολογιστών ή ένα κέντρο έρευνας. Η δομή της οικονομικής οντότητας προσδιορίζει αν ένα περιουσιακό στοιχείο πληροί τον ορισμό αυτού του προτύπου για τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία για μια συγκεκριμένη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών. Τα χαρακτηριστικά στοιχεία των εταιρικών περιουσιακών στοιχείων είναι ότι δεν δημιουργούν ταμειακές εισροές ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων και η λογιστική αξία τους δεν μπορεί να αποδίδεται πλήρως στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.
- 101 Επειδή τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία δεν δημιουργούν χωριστές ταμειακές εισροές, το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου εταιρικού περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί, εκτός αν η διοίκηση έχει αποφασίσει να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο. Ως συνέπεια, αν υπάρχει μια ένδειξη ότι ένα εταιρικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή την ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, και συγκρίνεται με τη λογιστική αξία αυτής της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών ή αυτής της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών. Κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104.
- 102 **Κατά έλεγχο μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών για απομείωση, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών. Αν μέρος της λογιστικής αξίας ενός εταιρικού περιουσιακού στοιχείου:**
- α) μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση σε εκείνη τη μονάδα, η οικονομική οντότητα συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας αυτής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους της λογιστικής αξίας του εταιρικού στοιχείου που έχει επιμεριστεί στη μονάδα, με το ανακτήσιμο ποσό της. Κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 104·
 - β) δεν μπορεί να επιμεριστεί σε λογική και συνεπή βάση στη μονάδα αυτή, η οικονομική οντότητα:
 - i) συγκρίνει τη λογιστική αξία της μονάδας, εξαιρώντας το εταιρικό περιουσιακό στοιχείο, με το ανακτήσιμο ποσό της και αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με την παράγραφο 104·
 - ii) προσδιορίζει τη μικρότερη ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών που περιλαμβάνει την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και στην οποία μέρος της λογιστικής αξίας του εταιρικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμεριστεί σε μια λογική και σταθερή βάση· και

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

103 Το επεξηγηματικό παράδειγμα 8 απεικονίζει την εφαρμογή των απαιτήσεων αυτών στα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία.

Ζημία απομείωσης για μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών

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

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

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

Αυτές οι μειώσεις των λογιστικών αξιών αντιμετωπίζονται ως ζημίες απομείωσης στα μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 60.

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

α) της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης (αν είναι δυνατό να επιμετρηθεί)·

β) της αξίας λόγω χρήσης του (αν είναι δυνατό να προσδιοριστεί)· και

γ) του μηδενός.

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

106 Αν δεν υπάρχει πρακτικός τρόπος εκτίμησης του ανακτήσιμου ποσού κάθε μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, αυτό το πρότυπο απαιτεί έναν αυθαίρετο επιμερισμό της ζημίας απομείωσης μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων αυτής της μονάδας, εκτός από την υπεραξία, γιατί όλα τα περιουσιακά στοιχεία μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών λειτουργούν μαζί.

107 Αν το ανακτήσιμο ποσό ενός μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να προσδιοριστεί (βλ. παράγραφο 67):

α) αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσής του και των αποτελεσμάτων των διαδικασιών επιμερισμού που περιγράφονται στις παραγράφους 104 και 105· και

β) καμία ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο αν η σχετική μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών δεν είναι απομειωμένη. Αυτό ισχύει ακόμη και αν η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του.

Παράδειγμα

Ένα μηχάνημα έχει υποστεί υλική φθορά αλλά εξακολουθεί να λειτουργεί, μολονότι όχι τόσο καλά όπως προτού υποστεί τη φθορά. Η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης του μηχανήματος είναι χαμηλότερη από τη λογιστική αξία του. Το μηχάνημα δεν δημιουργεί ανεξάρτητες ταμειακές εισροές. Η μικρότερη προσδιορίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει το μηχάνημα και δημιουργεί ταμειακές εισροές, οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες των ταμειακών εισροών από άλλα περιουσιακά στοιχεία, είναι η γραμμή παραγωγής στην οποία ανήκει το μηχάνημα. Το ανακτήσιμο ποσό της γραμμής παραγωγής δείχνει ότι η γραμμή παραγωγής, ως ένα σύνολο, δεν έχει υποστεί απομείωση.

Παραδοχή 1: οι προϋπολογισμοί/προγνώσεις που έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση δεν αντανακλούν καμία δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα.

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

α) μπορεί να διαφέρει από την εύλογη αξία του μείον το κόστος διάθεσης· και

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

Η γραμμή παραγωγής δεν έχει υποστεί απομείωση. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα. Παρ' όλα αυτά, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρειάζεται να επανεκτιμήσει την περίοδο απόσβεσης ή τη μέθοδο απόσβεσης για το μηχάνημα. Ίσως απαιτείται μια βραχύτερη περίοδος απόσβεσης ή μια ταχύτερη μέθοδος απόσβεσης, για να αντανακλά την προσδοκώμενη υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος ή τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα.

Παραδοχή 2: οι προϋπολογισμοί/προγνώσεις που έχουν εγκριθεί από τη διοίκηση αντανακλούν μια δέσμευση της διοίκησης να αντικαταστήσει το μηχάνημα και να το πουλήσει στο εγγύς μέλλον. Οι ταμειακές ροές από τη συνεχή χρήση του μηχανήματος μέχρι τη διάθεση του εκτιμάται ότι είναι αμελητέες.

Η αξία λόγω χρήσης του μηχανήματος μπορεί να εκτιμάται ότι πλησιάζει την εύλογη αξία του μείον το κόστος διάθεσης. Συνεπώς, το ανακτήσιμο ποσό του μηχανήματος μπορεί να προσδιοριστεί και καμία σημασία δεν δίνεται στη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει το μηχάνημα (δηλ. στη γραμμή παραγωγής). Επειδή η εύλογη αξία του μηχανήματος μείον το κόστος διάθεσης είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης για το μηχάνημα.

- 108 Εφόσον οι απαιτήσεις των παραγράφων 104 και 105 έχουν εφαρμοστεί, αναγνωρίζεται υποχρέωση για κάθε υπολειπόμενο ποσό μιας ζημίας απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών αν, και μόνο αν, αυτό απαιτείται βάσει άλλου ΔΠΧΑ.**

ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

- 109** Οι παράγραφοι 110–116 θέτουν τις απαιτήσεις για την αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης η οποία που έχει αναγνωριστεί για περιουσιακό στοιχείο ή για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών σε προηγούμενες περιόδους. Αυτές οι απαιτήσεις χρησιμοποιούν τον όρο «περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται εξίσου σε ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή σε μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών. Επιπρόσθετες προϋποθέσεις τίθενται για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο στις παραγράφους 117–121, για μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών στις παραγράφους 122 και 123 και για την υπεραξία στις παραγράφους 124 και 125.
- 110** Οι οικονομικές οντότητες εκτιμούν, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν υπάρχει μια τέτοια ένδειξη, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.
- 111** Για να εκτιμηθεί αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες περιόδους για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός της υπεραξίας, ενδέχεται να μην υπάρχει πλέον ή ενδέχεται να έχει μειωθεί, η οικονομική οντότητα εξετάζει, κατ' ελάχιστο, τις ακόλουθες ενδείξεις:

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- α) υπάρχουν παρατηρήσιμες ενδείξεις ότι η αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου·
- β) σημαντικές μεταβολές με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οικονομική οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου, ή πρόκειται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον, στο περιβάλλον της αγοράς, στο οικονομικό ή στο νομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα ή στην αγορά στην οποία εντάσσεται το περιουσιακό στοιχείο·
- γ) τα αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης επενδύσεων έχουν μειωθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι μειώσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιήθηκε στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαδώς.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

δ) σημαντικές μεταβολές με ευνοϊκό αποτέλεσμα για την οικονομική οντότητα έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου, ή αναμένεται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, ως προς τον βαθμό στον οποίο ή τον τρόπο με τον οποίο το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιηθεί. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνεται το κόστος που προέκυψε κατά τη διάρκεια της περιόδου προκειμένου να βελτιωθεί η απόδοση του περιουσιακού στοιχείου ή να αναδιαρθρωθεί η εκμετάλλευση στην οποία ανήκει στο περιουσιακό στοιχείο.

ε) διατίθενται στοιχεία από εσωτερική αναφορά τα οποία δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου είναι, ή θα είναι, καλύτερη από την αναμενόμενη.

112 Οι ενδείξεις μιας πιθανής μείωσης ζημίας απομείωσης της παραγράφου 111 αντανακλούν κυρίως τις ενδείξεις μιας πιθανής ζημίας απομείωσης της παραγράφου 12.

113 Αν υπάρχει ένδειξη ότι η ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε για περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία μπορεί να χρειάζεται να επανεξεταστεί και να προσαρμοστεί, σύμφωνα με το πρότυπο που εφαρμόζεται για το περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν αναστρέφεται για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

114 Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες περιόδους για ένα περιουσιακό στοιχείο, εκτός από υπεραξία, αναστρέφεται αν, και μόνο αν, έχει υπάρξει κάποια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε αναγνωριστεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο 117. Αυτή η αύξηση είναι αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης.

115 Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μια αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από χρήση είτε από πώληση, από την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αναγνώρισε τελευταία μια ζημία απομείωσης για αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η παράγραφος 130 απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες να προσδιορίζουν τη μεταβολή ως προς τις εκτιμήσεις που προκαλεί την αύξηση στο εκτιμώμενο υπηρεσιακό δυναμικό. Παραδείγματα μεταβολών ως προς τις εκτιμήσεις περιλαμβάνουν τα εξής:

α) μια μεταβολή στη βάση για το ανακτήσιμο ποσό (δηλ. αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης ή στην αξία λόγω χρήσης).

β) αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζονταν στην αξία λόγω χρήσης, μια μεταβολή στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο· ή

γ) αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζονταν στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης, μια μεταβολή στην εκτίμηση των συστατικών στοιχείων της εύλογη αξίας μείον το κόστος διάθεσης.

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

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο

117 Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που οφείλεται σε αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή απόσβεσης) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη.

- 118 Κάθε αύξηση στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, που υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί (καθαρή απόσβεσης) αν δεν είχε αναγνωριστεί καμία ζημία απομείωσης για το περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια, είναι μια αναπροσαρμογή. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση μιας τέτοιας αναπροσαρμογής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πρότυπο που ισχύει για αυτό το περιουσιακό στοιχείο.
- 119 Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με άλλο ΔΠΧΑ (για παράδειγμα, σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζεται ως αύξηση αναπροσαρμογής, σύμφωνα με εκείνο το ΔΠΧΑ.
- 120 Μια αναστροφή ζημίας απομείωσης σε αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και αυξάνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο. Ωστόσο, στον βαθμό που μια ζημία απομείωσης στο ίδιο αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα αποτελέσματα, μια αναστροφή αυτής της ζημίας απομείωσης επίσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- 121 Αφού μια αναστροφή ζημίας απομείωσης έχει αναγνωριστεί, η επιβάρυνση της απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές περιόδους, για να επιμερίζεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία του (αν υπάρχει), σε μια συστηματική βάση, κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών

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

α) του ανακτήσιμου ποσού του (αν είναι δυνατό να προσδιοριστεί)· και

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

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

Αναστροφή ζημίας απομείωσης για υπεραξία

- 124 Μια ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν αντιστρέφεται σε επόμενες περιόδους.
- 125 Το ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία απαγορεύει την αναγνώριση της εσωτερικά δημιουργούμενης υπεραξίας. Κάθε αύξηση του ανακτήσιμου ποσού της υπεραξίας στις περιόδους που ακολουθούν την αναγνώριση ζημίας απομείωσης για εκείνη την υπεραξία είναι πιθανό να αντιπροσωπεύει την αύξηση της εσωτερικά δημιουργούμενης υπεραξίας παρά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης που είχε αναγνωριστεί για εκείνη την αποκτηθείσα υπεραξία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 126 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (ή τα συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση συνολικών εσόδων στην οποία περιλαμβάνονται αυτές οι ζημίες απομείωσης·

- β) το ποσό των αναστροφών ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (ή τα συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση συνολικών εσόδων στην οποία αναστρέφονται αυτές οι ζημιές απομείωσης·
- γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου·
- δ) το ποσό των αναστροφών ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- 127 Μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων είναι μια ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης και χρήσης στις εκμεταλλεύσεις της οικονομικής οντότητας.
- 128 Οι πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 126 μπορούν να παρουσιάζονται με άλλες πληροφορίες που γνωστοποιούνται για την κατηγορία των περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, αυτές οι πληροφορίες μπορούν να συμπεριλαμβάνονται σε μια συμφωνία της λογιστικής αξίας των ενσώματων παγίων κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου, όπως απαιτείται βάσει του ΔΛΠ 16.
- 129 Η οικονομική οντότητα που αναφέρει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8 γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε τομέα για τον οποίο πρέπει να αναφέρει πληροφορίες:
- α) το ποσό ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου·
- β) το ποσό αναστροφών ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα και στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- 130 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο (συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) ή μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, για τα οποία αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε ζημία απομείωσης κατά τη διάρκεια της περιόδου:
- α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης·
- β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε·
- γ) για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο:
- i) τη φύση του περιουσιακού στοιχείου· και
- ii) αν η οικονομική οντότητα αναφέρει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο·
- δ) για μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών:
- i) περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών (όπως το αν είναι γραμμή παραγωγής, βιομηχανική εγκατάσταση, επιχειρηματική εκμετάλλευση, γεωγραφική περιοχή, τομέας για τον οποίο πρέπει να αναφέρονται πληροφορίες όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 8)·
- ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και —αν η οικονομική οντότητα αναφέρει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8— κατά τομέα προς αναφορά· και
- iii) αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για τον προσδιορισμό της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών (αν υπάρχει), περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζεται η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών·

- ε) το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών) και κατά πόσον το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών) είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος διάθεσης ή η αξία λόγω χρήσης του·
- στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος διάθεσης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:
- i) το επίπεδο στην κλίμακα ιεράρχησης της εύλογης αξίας (βλ. ΔΠΧΑ 13) στο οποίο ταξινομείται εξ ολοκλήρου η επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών) (χωρίς να λαμβάνεται υπόψη αν μπορεί να παρατηρηθεί το «κόστος διάθεσης»·
 - ii) για επιμετρήσεις της εύλογης αξίας που ταξινομούνται στο επίπεδο 2 και στο επίπεδο 3 της ιεράρχησης της εύλογης αξίας, περιγραφή της τεχνικής (ή τεχνικών) αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης. Εάν έχει υπάρξει μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη μεταβολή αυτή, καθώς και τους σχετικούς λόγους· και
 - iii) για επιμετρήσεις της εύλογης αξίας που ταξινομούνται στο επίπεδο 2 και στο επίπεδο 3 της ιεράρχησης της εύλογης αξίας, περιγραφή κάθε βασικής παραδοχής στην οποία η διοίκηση στήριξε τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες είναι πιο ευαίσθητο το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα και στην προηγούμενη μέτρηση, εάν η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης επιμετράται χρησιμοποιώντας τεχνική της παρούσας αξίας·
- ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση (αν υπάρχει) της αξίας λόγω χρήσης.
- 131 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τις ακόλουθες πληροφορίες για τις συνολικές ζημιές απομείωσης και τις συνολικές αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τις οποίες δεν γνωστοποιούνται πληροφορίες σύμφωνα με την παράγραφο 130:
- α) τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από ζημιές απομείωσης και τις κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που επηρεάζονται από αναστροφές ζημιών απομείωσης·
 - β) τα κύρια γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση αυτών των ζημιών απομείωσης και αναστροφών ζημιών απομείωσης.
- 132 Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να γνωστοποιεί τις παραδοχές που χρησιμοποίησε για να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών στοιχείων (μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών) κατά τη διάρκεια της περιόδου. Όμως, βάσει της παραγράφου 134 η οικονομική οντότητα απαιτείται να γνωστοποιεί πληροφορίες για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών όταν η υπεραξία ή άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία εκείνης της μονάδας.
- 133 Αν, σύμφωνα με την παράγραφο 84, οποιοδήποτε τμήμα της αποκτηθείσας σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου δεν έχει επιμεριστεί σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (ομάδα μονάδων) στο τέλος της περιόδου αναφοράς, το ποσό της μη επιμερισθείσας υπεραξίας γνωστοποιείται μαζί με τους λόγους για τους οποίους το ποσό αυτό δεν έχει επιμεριστεί.

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

134 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα στοιχεία α) έως στ) για κάθε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (ομάδα μονάδων) για την οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής που επιμερίστηκε σε εκείνη τη μονάδα (ομάδα μονάδων) είναι σημαντική σε σχέση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής της οικονομικής οντότητας:

- α) τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα (ομάδα μονάδων)·
- β) τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επιμερίστηκαν στη μονάδα (ομάδα μονάδων)·
- γ) τη βάση στην οποία το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (της ομάδας μονάδων) έχει προσδιοριστεί (ήτοι αξία λόγω χρήσης ή εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης)·
- δ) εάν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (της ομάδας μονάδων) βασίζεται στην αξία λόγω χρήσης:
 - i) κάθε βασική παραδοχή στην οποία έχει στηριχτεί η διοίκηση τις προβλέψεις ταμειακών ροών της για την περίοδο που καλύπτουν οι πιο πρόσφατοι προϋπολογισμοί/προγνώσεις. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο·
 - ii) περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (ή των αξιών) που αποδόθηκε σε κάθε βασική παραδοχή, αν η αξία (ή οι αξίες) αυτή αντανακλά την εμπειρία του παρελθόντος ή, κατά περίπτωση, αν είναι συνεπής προς τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πώς και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή από τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης·
 - iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει ταμειακές ροές βάσει των προϋπολογισμών/προγνώσεων που ενέκρινε η διοίκηση και, όταν χρησιμοποιείται περίοδος μεγαλύτερη των πέντε ετών για μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (ομάδα μονάδων), μια εξήγηση του λόγου για τον οποίο δικαιολογείται εκείνη η μεγαλύτερη περίοδος·
 - iv) ο συντελεστής ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση κατά παρέκταση των προβλεπόμενων ταμειακών ροών πέραν της περιόδου που καλύπτεται από τους πιο πρόσφατους προϋπολογισμούς/προγνώσεις και τη δικαιολόγηση της χρήσης συντελεστή ανάπτυξης που υπερβαίνει τον μακροπρόθεσμο μέσο συντελεστή ανάπτυξης για τα προϊόντα, τους επιχειρηματικούς κλάδους, τη χώρα ή τις χώρες στις οποίες η οικονομική οντότητα λειτουργεί ή για την αγορά στην οποία η μονάδα (ομάδα μονάδων) εντάσσεται·
- ε) εάν το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) βασίζεται στην εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης, την τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης. Μια οντότητα δεν απαιτείται να παράσχει τις απαιτούμενες βάσει του ΔΠΧΑ 13 γνωστοποιήσεις. Εάν η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης δεν επιμετράται με τη χρήση επίσημης τιμής για πανομοίωτη μονάδα (ομάδα μονάδων), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:
 - v) το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) που εφαρμόζεται στις προβλέψεις ταμειακών ροών·
 - i) κάθε βασική παραδοχή στην οποία βασίστηκε η διοίκηση για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης. Οι βασικές παραδοχές είναι εκείνες στις οποίες το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας (ομάδας μονάδων) είναι πιο ευαίσθητο·
 - ii) περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (ή των αξιών) που αποδόθηκε σε κάθε βασική παραδοχή, αν οι αξίες αυτές αντανακλούν την εμπειρία του παρελθόντος ή, κατά περίπτωση, αν είναι συνεπείς προς τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πώς και γιατί διαφέρουν από την εμπειρία του παρελθόντος ή από τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης·

iiA) το επίπεδο στην ιεραρχία εύλογης αξίας (βλ. ΔΠΧΑ 13) στο οποίο ταξινομείται η επιμέτρηση εύλογης αξίας στο σύνολό της (ανεξαρτήτως της δυνατότητας παρατήρησης του κόστους διάθεσης)·

iiB) εάν έχει υπάρξει μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης, τη μεταβολή και τους λόγους της πραγματοποίησής της.

Εάν η εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης επιμετρώνται με τη χρήση προβλέψεων προεξοφλημένων ταμειακών ροών, μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:

iii) την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η διοίκηση έχει προβλέψει ταμειακές ροές·

iv) τον συντελεστή ανάπτυξης που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της παρέκτασης των προβλεπόμενων ταμειακών ροών·

v) το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) που εφαρμόζεται στις προβλέψεις ταμειακών ροών·

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

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

ii) την αξία που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή·

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

135 Αν μέρος ή ολόκληρη η λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστη ωφέλιμη ζωή επιμερίζεται σε πολλαπλές μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών (ομάδες μονάδων) και το ποσό που επιμερίζεται κατ' αυτόν τον τρόπο σε κάθε μονάδα (ομάδα μονάδων) δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οικονομικής οντότητας, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται, μαζί με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε αυτές τις μονάδες (ομάδες μονάδων). Επιπρόσθετα, αν τα ανακτήσιμα ποσά οποιασδήποτε εξ αυτών των μονάδων (ομάδων μονάδων) βασίζονται στην ίδια βασική παραδοχή (ή παραδοχές) και η συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές που επιμερίστηκε σε αυτά είναι σημαντική σε σύγκριση με τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας ή των άυλων περιουσιακών στοιχείων με αόριστες ωφέλιμες ζωές της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με:

α) τη συνολική λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε σε εκείνες τις μονάδες (ομάδες μονάδων)·

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

γ) περιγραφή της βασικής παραδοχής (ή παραδοχών)·

δ) περιγραφή της προσέγγισης της διοίκησης για τον προσδιορισμό της αξίας (ή των αξιών) που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή (ή παραδοχές), αν η αξία (ή οι αξίες) αυτή αντανάκλα την εμπειρία του παρελθόντος ή, κατά περίπτωση, αν είναι συνεπής προς τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και, αν όχι, πώς και γιατί διαφέρει από την εμπειρία του παρελθόντος ή από τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης·

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

i) το ποσό κατά το οποίο το σύνολο των ανακτήσιμων ποσών των μονάδων (ομάδων μονάδων) υπερβαίνει το σύνολο των λογιστικών αξιών τους:

ii) την αξία (ή τις αξίες) που αποδόθηκε στη βασική παραδοχή (ή παραδοχές):

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

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

137 Το επεξηγηματικό παράδειγμα 9 επεξηγεί τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 134 και 135.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

138 [Διαγράφηκε]

139 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο:

α) στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι η 31η Μαρτίου 2004 ή μεταγενέστερη ημερομηνία· και

β) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την 31η Μαρτίου 2004 ή μεταγενέστερα.

140 Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 139 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 139. Όμως, αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος εκείνες, εφαρμόζει επίσης τα ΔΠΧΑ 3 και ΔΛΠ 38 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.

140A Με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 61, 120, 126 και 129. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Αν μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

140B Με το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 65, 81, 85 και 139, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 91–95 και 138 και προστέθηκε το προσάρτημα Γ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα. Αν μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις πρέπει να εφαρμόζονται και για αυτή την προγενέστερη περίοδο.

140Γ Η παράγραφος 134 στοιχείο ε) τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.

- 140Δ Με το έγγραφο *Κόστος επένδυσης σε θυγατρική, από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα ή συγγενή επιχείρηση* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 1 *Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς* και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Μάιο 2008, προστέθηκε η παράγραφος 12 στοιχείο η). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις σχετικές τροποποιήσεις των παραγράφων 4 και 38Α του ΔΛΠ 27 για προγενέστερη περίοδο, εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 12 στοιχείο η) ταυτόχρονα.
- 140Ε Με τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009 τροποποιήθηκε η παράγραφος 80 στοιχείο β). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.
- 140ΣΤ [Διαγράφηκε]
- 140Ζ [Διαγράφηκε]
- 140Η Με το ΔΠΧΑ 10 και με το ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν η παράγραφος 4, η επικεφαλίδα της παραγράφου 12 στοιχείο η) και η παράγραφος 12 στοιχείο η). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11.
- 140Θ Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 και 134, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 25–27 και προστέθηκε η παράγραφος 53Α. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 13.
- 140Ι Τον Μάιο του 2013 τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 130 και 134, καθώς και η επικεφαλίδα πριν από την παράγραφο 138. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Οι οικονομικές οντότητες δεν εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για τις περιόδους (συμπεριλαμβανομένων συγκριτικών περιόδων) κατά τις οποίες δεν εφαρμόζουν επίσης το ΔΠΧΑ 13.
- 140ΙΑ [Διαγράφηκε]
- 140ΙΒ Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν και την εν λόγω τροποποίηση.
- 140ΙΓ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 4 και 5 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 140ΣΤ, 140Ζ και 140ΙΑ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 9.
- 140ΙΔ Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Με τις *Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 17*, που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2020, τροποποιήθηκε περαιτέρω η παράγραφος 2. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 17.
- ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 36 (ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΟ 1998)
- 141 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* (που εκδόθηκε το 1998).

Προσάρτημα Α

ΧΡΗΣΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΛΟΓΩ ΧΡΗΣΗΣ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος προτύπου. Παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση τεχνικών προσδιορισμού της παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης. Παρόλο που η καθοδήγηση αναφέρεται στον όρο «περιουσιακό στοιχείο», εφαρμόζεται εξίσου σε ομάδες περιουσιακών στοιχείων που απαρτίζουν μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών.

Οι συνιστώσες μιας επιμέτρησης της παρούσας αξίας

- A1 Τα ακόλουθα στοιχεία μαζί αποτυπώνουν τις οικονομικές διαφορές μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων:
- α) η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, ή σε πιο σύνθετες περιπτώσεις, των σειρών των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο·
 - β) οι προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος αυτών των ταμειακών ροών·
 - γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο μηδενικού κινδύνου της αγοράς·
 - δ) το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη στο περιουσιακό στοιχείο· και
 - ε) άλλοι παράγοντες που δεν είναι πάντοτε προσδιορισμοί (όπως η έλλειψη ρευστότητας) και τους οποίους οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό της αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.
- A2 Το παρόν προσάρτημα αντιπαραβάλλει δύο προσεγγίσεις του υπολογισμού της παρούσας αξίας, οι οποίες μπορούν αμφότερες να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, ανάλογα με τις συνθήκες. Σύμφωνα με την «παραδοσιακή» προσέγγιση, οι προσαρμογές για τους παράγοντες β) έως ε) που περιγράφονται στην παράγραφο A1 ενσωματώνονται στον προεξοφλητικό συντελεστή. Σύμφωνα με την προσέγγιση των «αναμενόμενων ταμειακών ροών», οι παράγοντες β), δ) και ε) δημιουργούν προσαρμογές κατά τον προσδιορισμό των προσαρμοσμένων για κινδύνους αναμενόμενων ταμειακών ροών. Όποια μέθοδο και αν υιοθετήσει η οικονομική οντότητα για να απεικονίσει τις προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις στο ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμειακών ροών, το αποτέλεσμα θα πρέπει να αντανakλά την αναμενόμενη παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών, ήτοι τον μέσο όρο όλων των πιθανών αποτελεσμάτων.

Γενικές αρχές

- A3 Οι τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών και των επιτοκίων θα κυμαίνονται ανάλογα με τις συνθήκες που περιβάλλουν το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Όμως, οι ακόλουθες γενικές αρχές διέπουν κάθε εφαρμογή μεθόδων παρούσας αξίας στην επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων:
- α) τα επιτόκια που χρησιμοποιούνται για την προεξόφληση ταμειακών ροών θα πρέπει να αντικατοπτρίζουν παραδοχές οι οποίες είναι συνεπείς προς εκείνες που εμπεριέχονται στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές. Διαφορετικά, η επίδραση ορισμένων παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά ή θα αγνοείται. Για παράδειγμα, στις συμβατικές ταμειακές ροές μιας απαίτησης δανείου μπορεί να εφαρμοστεί ένα προεξοφλητικό επιτόκιο 12 τοις εκατό. Το επιτόκιο εκείνο αντανakλά τις προσδοκίες για μελλοντικές αθετήσεις υποχρεώσεων με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Το ίδιο όμως επιτόκιο 12 τοις εκατό δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται για την προεξόφληση αναμενόμενων ταμειακών ροών επειδή αυτές οι ταμειακές ροές ήδη αντανakλούν παραδοχές για μελλοντικές αθετήσεις·
 - β) οι εκτιμώμενες ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια θα πρέπει να είναι αμερόληπτα και ελεύθερα παραγόντων που δεν σχετίζονται με το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, η σκόπιμη υποεκτίμηση των εκτιμώμενων καθαρών ταμειακών ροών για τη βελτίωση της φαινομενικής μελλοντικής κερδοφορίας ενός περιουσιακού στοιχείου εισάγει το στοιχείο της μεροληψίας στη μέτρηση·
 - γ) οι εκτιμώμενες ταμειακές ροές ή οι προεξοφλητικοί συντελεστές θα πρέπει να αντανakλούν το φάσμα των πιθανών αποτελεσμάτων αντί ενός μεμονωμένου, ελάχιστου ή μέγιστου πιθανού ποσού.

Η παραδοσιακή προσέγγιση και η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμειακών ροών στην παρούσα αξία**Παραδοσιακή προσέγγιση**

- A4 Οι λογιστικές εφαρμογές της παρούσας αξίας χρησιμοποιούν παραδοσιακά μία μοναδική σειρά εκτιμώμενων ταμειακών ροών και ένα μοναδικό προεξοφλητικό συντελεστή, που συχνά περιγράφεται ως «ο συντελεστής που αντιστοιχεί στον κίνδυνο». Στην πράξη, η παραδοσιακή προσέγγιση βασίζεται στην παραδοχή ότι ένας μοναδικός πρότυπος κανόνας για τον προεξοφλητικό συντελεστή ενσωματώνει όλες τις προσδοκίες για τις μελλοντικές ταμειακές ροές και το κατάλληλο ασφάλιστρο κινδύνου. Συνεπώς, η παραδοσιακή προσέγγιση δίνει περισσότερη έμφαση στην επιλογή του προεξοφλητικού επιτοκίου.

- A5 Σε κάποιες περιπτώσεις, όπως όταν συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία είναι παρατηρήσιμα στην αγορά, η παραδοσιακή προσέγγιση εφαρμόζεται σχετικά εύκολα. Για περιουσιακά στοιχεία με συμβατικές ταμειακές ροές, είναι συνεπής προς τον τρόπο με τον οποίο οι συμμετέχοντες στην αγορά περιγράφουν τα περιουσιακά στοιχεία, παραδείγματος χάρι «ομόλογο 12 τοις εκατό».
- A6 Όμως, η παραδοσιακή προσέγγιση μπορεί να μην καλύπτει επαρκώς κάποια σύνθετα προβλήματα επιμέτρησης, όπως την επιμέτρηση μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τα οποία δεν υφίσταται αγορά ή συγκρίσιμο στοιχείο. Η ενδεδειγμένη αναζήτηση του «επιτόκιου που αντιστοιχεί στον κίνδυνο» απαιτεί ανάλυση τουλάχιστον δύο στοιχείων —ενός περιουσιακού στοιχείου που υπάρχει στην αγορά και που έχει παρατηρήσιμο επιτόκιο και του περιουσιακού στοιχείου που επιμετρείται. Το κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο για τις ταμειακές ροές που επιμετρώνται πρέπει να τεκμαίρεται από το παρατηρήσιμο επιτόκιο του εν λόγω άλλου περιουσιακού στοιχείου. Για να γίνει αυτό, τα χαρακτηριστικά των ταμειακών ροών του άλλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι παρόμοια με εκείνα του περιουσιακού στοιχείου που επιμετρείται. Συνεπώς, κατά την επιμέτρηση πρέπει να:
- προσδιορίζεται η σειρά των ταμειακών ροών προς προεξόφληση·
 - προσδιορίζεται ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο στην αγορά, το οποίο φαίνεται να έχει παρόμοια χαρακτηριστικά ταμειακών ροών·
 - συγκρίνονται οι σειρές ταμειακών ροών των δύο στοιχείων για να εξακριβωθεί ότι είναι παρεμφερή (για παράδειγμα, αντιπροσωπεύουν αμφότερες οι σειρές συμβατικές ταμειακές ροές ή η μια σειρά είναι συμβατική ενώ η άλλη είναι εκτιμώμενη);·
 - αξιολογείται αν στο ένα στοιχείο υπάρχει παράγοντας που δεν υπάρχει στο άλλο (για παράδειγμα, η ρευστότητα του ενός είναι μικρότερη του άλλου);· και
 - εκτιμάται αν αμφότερες οι σειρές ταμειακών ροών είναι πιθανό να συμπεριφερθούν (ήτοι να διακυμανθούν) με παρόμοιο τρόπο, κάτω από μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες.

Προσέγγιση των αναμενόμενων ταμειακών ροών

- A7 Η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμειακών ροών αποτελεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα πιο αποτελεσματικό εργαλείο επιμέτρησης απ' ό,τι η παραδοσιακή προσέγγιση. Κατά την ανάπτυξη μιας επιμέτρησης, η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμειακών ροών χρησιμοποιεί όλες τις προσδοκίες για τις πιθανές ταμειακές ροές αντί της μοναδικής πιο πιθανής ταμειακής ροής. Για παράδειγμα, μια ταμειακή ροή μπορεί να είναι 100 NM, 200 NM ή 300 NM με πιθανότητες 10 τοις εκατό, 60 τοις εκατό και 30 τοις εκατό, αντίστοιχα. Η αναμενόμενη ταμειακή ροή είναι 220 NM. Η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμειακών ροών συνεπώς διαφέρει από την παραδοσιακή προσέγγιση λόγω της εστίασης στην απευθείας ανάλυση των εν λόγω ταμειακών ροών και σε πιο σαφείς δηλώσεις παραδοχών που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση.
- A8 Επίσης, η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμειακών ροών επιτρέπει τη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας όταν το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών δεν είναι βέβαιο. Για παράδειγμα, μια ταμειακή ροή των 1000 NM μπορεί να ληφθεί σε ένα, δύο ή τρία χρόνια με πιθανότητες 10 τοις εκατό, 60 τοις εκατό και 30 τοις εκατό, αντίστοιχα. Το παράδειγμα που ακολουθεί δείχνει τον υπολογισμό της αναμενόμενης παρούσας αξίας στην περίπτωση αυτή.

Παρούσα αξία των 1000 NM σε 1 χρόνο με 5 %	952,38 NM	
Πιθανότητα	10,00 %	95,24 NM
Παρούσα αξία των 1000 NM σε 2 χρόνια με 5,25 %	902,73 NM	
Πιθανότητα	60,00 %	541,64 NM
Παρούσα αξία των 1000 NM σε 3 χρόνια με 5,50 %	851,61 NM	
Πιθανότητα	30,00 %	255,48 NM
Αναμενόμενη παρούσα αξία		892,36 NM

- A9 Η αναμενόμενη παρούσα αξία των 892,36 NM διαφέρει από την παραδοσιακή έννοια της καλύτερης εκτίμησης των 902,73 NM (η πιθανότητα του 60 τοις εκατό). Η εφαρμογή του παραδοσιακού υπολογισμού της παρούσας αξίας στο παράδειγμα αυτό απαιτεί να ληφθεί απόφαση σχετικά με τα πιθανά χρονοδιαγράμματα ταμειακών ροών που πρέπει να χρησιμοποιηθούν και, κατά συνέπεια, δεν θα αντανakλούσε τις πιθανότητες άλλων χρονοδιαγραμμάτων. Αυτό συμβαίνει διότι ο προεξοφλητικός συντελεστής στον παραδοσιακό υπολογισμό της παρούσας αξίας δεν μπορεί να αντανakλά τις αβεβαιότητες του χρονοδιαγράμματος.
- A10 Η χρήση των πιθανοτήτων αποτελεί βασικό στοιχείο της προσέγγισης των αναμενόμενων ταμειακών ροών. Κάποιοι αμφισβητούν αν η χρήση των πιθανοτήτων σε εξαιρετικά υποκειμενικούς υπολογισμούς οδηγεί στην ύπαρξη μεγαλύτερης ακρίβειας απ' ό,τι υπάρχει στην πραγματικότητα. Όμως, η ορθή εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου (όπως περιγράφεται στην παράγραφο A6), απαιτεί τις ίδιες εκτιμήσεις και την ίδια υποκειμενικότητα χωρίς να παρέχει την ίδια διαφάνεια στους υπολογισμούς που παρέχει η προσέγγιση των αναμενόμενων ταμειακών ροών.
- A11 Πολλές εκτιμήσεις που έχουν αναπτυχθεί στην τρέχουσα πρακτική ήδη ενσωματώνουν ανεπίσημα τα στοιχεία των αναμενόμενων ταμειακών ροών. Επιπρόσθετα, οι λογιστές συχνά αντιμετωπίζουν την ανάγκη να μετρήσουν ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας περιορισμένες πληροφορίες για τις πιθανότητες προβλεπόμενων ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, ένας λογιστής μπορεί να αντιμετωπίσει τις ακόλουθες περιπτώσεις:
- α) το εκτιμώμενο ποσό είναι μεταξύ 50 NM και 250 NM, αλλά κανένα ποσό της σειράς δεν είναι περισσότερο πιθανό από κάποιο άλλο ποσό. Βάσει αυτής της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη αναμενόμενη ταμειακή ροή είναι $150 \text{ NM} [(50 + 250)/2]$.
 - β) το εκτιμώμενο ποσό είναι μεταξύ 50 NM και 250 NM, αλλά το πιο πιθανό ποσό είναι 100 NM. Όμως, οι πιθανότητες του κάθε ποσού είναι άγνωστες. Βάσει αυτής της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη αναμενόμενη ταμειακή ροή είναι $133,33 \text{ NM} [(50 + 100 + 250)/3]$.
 - γ) το εκτιμώμενο ποσό θα είναι 50 NM (πιθανότητα 10 τοις εκατό), 250 NM (πιθανότητα 30 τοις εκατό) ή 100 NM (πιθανότητα 60 τοις εκατό). Βάσει αυτής της περιορισμένης πληροφόρησης, η εκτιμώμενη αναμενόμενη ταμειακή ροή είναι $140 \text{ NM} [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- Σε κάθε περίπτωση, η εκτιμώμενη αναμενόμενη ταμειακή ροή είναι πιθανό να παρέχει καλύτερη εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης από το ελάχιστο, πιο πιθανό ή μέγιστο ποσό λαμβανόμενο μόνο του.
- A12 Η εφαρμογή μιας προσέγγισης αναμενόμενων ταμειακών ροών υπόκειται σε περιορισμό κόστους-οφέλους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει πρόσβαση σε εκτενή στοιχεία και να είναι σε θέση να αναπτύξει πολλά σενάρια ταμειακών ροών. Σε άλλες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να μην είναι σε θέση να αναπτύξει τίποτα περισσότερο από γενικές καταστάσεις σχετικά με τη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών χωρίς να επιβαρυνθεί με σημαντικό κόστος. Η οικονομική οντότητα πρέπει να αντισταθμίσει το κόστος της απόκτησης επιπρόσθετων πληροφοριών έναντι της επιπρόσθετης αξιοπιστίας που θα προσφέρουν στη μέτρηση αυτές οι πληροφορίες.
- A13 Κάποιοι υποστηρίζουν ότι οι μέθοδοι των αναμενόμενων ταμειακών ροών είναι ακατάλληλες για την επιμέτρηση ενός μοναδικού στοιχείου ή ενός στοιχείου με περιορισμένα πιθανά αποτελέσματα. Παραδίδουν ένα παράδειγμα περιουσιακού στοιχείου με δύο πιθανά αποτελέσματα: πιθανότητα 90 τοις εκατό ότι οι ταμειακές ροές θα είναι 10 NM και πιθανότητα 10 τοις εκατό ότι οι ταμειακές ροές θα είναι 1000 NM. Παρατηρούν ότι η αναμενόμενη ταμειακή ροή στο παράδειγμα αυτό είναι 109 NM και επικρίνουν το αποτέλεσμα αυτό διότι δεν αντιπροσωπεύει κανένα από τα ποσά που μπορεί τελικά να καταβληθούν.
- A14 Οι ισχυρισμοί όπως εκείνος που μόλις επισημάνθηκε αντικατοπτρίζουν μια υποκείμενη διαφωνία με τον στόχο της μέτρησης. Αν ο στόχος είναι η συσώρευση του κόστους που θα πραγματοποιηθεί, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές μπορεί να μην παρέχουν μια αντιπροσωπευτικά αξιόπιστη εκτίμηση του αναμενόμενου κόστους. Όμως, ο στόχος του παρόντος προτύπου είναι η επιμέτρηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου. Το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου αυτού δεν είναι πιθανό να είναι 10 NM, αν και πρόκειται για την πιο πιθανή ταμειακή ροή. Αυτό συμβαίνει επειδή η μέτρηση των 10 NM δεν ενσωματώνει την αβεβαιότητα των ταμειακών ροών στην επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου. Αντίθετα, οι αβέβαιες ταμειακές ροές παρουσιάζονται ως βέβαιες. Καμία λογική οικονομική οντότητα δεν θα πωλούσε ένα περιουσιακό στοιχείο με αυτά τα χαρακτηριστικά προς 10 NM.

Προεξοφλητικό επιτόκιο

- A15 Όποια προσέγγιση και αν υιοθετήσει η οικονομική οντότητα για την επιμέτρηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου, τα επιτόκια που θα χρησιμοποιούνται για την προεξόφληση των ταμειακών ροών δεν θα πρέπει να αντανakλούν κινδύνους για τους οποίους οι μελλοντικές εκτιμήσεις ταμειακών ροών έχουν προσαρμοστεί. Διαφορετικά, η επίδραση μερικών παραδοχών θα υπολογίζεται διπλά.

- A16 Όταν ένας ειδικός συντελεστής ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι άμεσα διαθέσιμος από την αγορά, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί υποκατάστατα για να εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο. Ο σκοπός είναι να προσδιορίσει, όσο είναι δυνατό, μια αγοραία εκτίμηση των εξής:
- α) της διαχρονικής αξίας του χρήματος για τις περιόδους μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου· και
 - β) των παραγόντων β), δ) και ε) που περιγράφονται στην παράγραφο A1, στον βαθμό στον οποίο οι παράγοντες αυτοί δεν έχουν προκαλέσει προσαρμογές στον υπολογισμό των εκτιμώμενων ταμειακών ροών.
- A17 Ως σημείο εκκίνησης για την εκτίμηση αυτή, η οικονομική οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη τα ακόλουθα επιτόκια:
- α) το μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας που προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση τεχνικών όπως το υπόδειγμα αποτίμησης κεφαλαιουχικών περιουσιακών στοιχείων (Capital Asset Pricing Model)·
 - β) το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού της οικονομικής οντότητας· και
 - γ) άλλα δανειστικά επιτόκια της αγοράς.
- A18 Όμως, οι συντελεστές αυτοί πρέπει να προσαρμόζονται:
- α) για να αντανakλούν τον τρόπο που η αγορά θα εκτιμούσε τους ειδικούς κινδύνους που συνδέονται με τις προβλεπόμενες ταμειακές ροές του περιουσιακού στοιχείου· και
 - β) για να αποκλείουν τους κινδύνους που δεν συνδέονται με τις εκτιμώμενες ταμειακές ροές του περιουσιακού στοιχείου ή για τους οποίους οι εκτιμώμενες ταμειακές ροές έχουν προσαρμοστεί.
- Προσοχή θα πρέπει να δίνεται σε κινδύνους όπως ο κίνδυνος της χώρας, ο κίνδυνος συναλλάγματος και ο κίνδυνος τιμών.
- A19 Το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι ανεξάρτητο της κεφαλαιακής δομής της οικονομικής οντότητας και του τρόπου που η οικονομική οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου, γιατί οι μελλοντικές ταμειακές ροές που αναμένεται να προκύψουν από ένα περιουσιακό στοιχείο δεν εξαρτώνται από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα χρηματοδότησε την αγορά του περιουσιακού στοιχείου.
- A20 Βάσει της παραγράφου 55, το προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιηθεί απαιτείται να είναι επιτόκιο προ φόρου. Συνεπώς, όταν η βάση που χρησιμοποιείται για του υπολογισμό του επιτοκίου είναι μετά το φόρο, αυτή η βάση προσαρμόζεται για να αντανakλά ένα προ φόρου επιτόκιο.
- A21 Η οικονομική οντότητα κανονικά χρησιμοποιεί ένα μόνο προεξοφλητικό επιτόκιο για την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Όμως, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί ξεχωριστά προεξοφλητικά επιτόκια για διαφορετικές μελλοντικές περιόδους όταν η αξία λόγω χρήσης είναι ευαίσθητη σε διαφορές ως προς τους κινδύνους για διαφορετικές περιόδους ή στη διαχρονική διάρθρωση των επιτοκίων.

Προσάρτημα Γ

ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΜΟΝΑΔΩΝ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΜΕ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΚΑΙ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΥΣΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος προτύπου.

Γ1 Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), ο αποκτών επιμετρά και αναγνωρίζει την υπεραξία από την ημερομηνία της απόκτησης ως το υπερβάλλον του α) επί του β) κατωτέρω:

α) το άθροισμα:

i) ανταλλάγματος που μεταβιβάστηκε και επιμετρήθηκε σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, το οποίο κατά κανόνα απαιτεί εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης·

ii) ποσού τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο που έχουν επιμετρηθεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3· και

iii) σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σε στάδια, την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο.

β) το καθαρό των ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης από τα αποκτηθέντα προσδιορισίμα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις, επιμετρημένα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3.

Κατανομή υπεραξίας

Γ2 Η παράγραφος 80 του παρόντος προτύπου απαιτεί η υπεραξία που αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων να επιμερίζεται σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών του αποκτώντος που αναμένεται να ωφεληθούν από τις συνέργειες της συνένωσης, ανεξάρτητα από το αν άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώμενου αποδίδονται σε εκείνες τις μονάδες ή ομάδες μονάδων. Είναι πιθανό ότι κάποιες από τις συνέργειες που προκύπτουν από συνένωση επιχειρήσεων θα κατανεμηθούν σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών όπου η μη ελέγχουσα συμμετοχή δεν έχει συμμετοχή.

Έλεγχος για απομείωση αξίας

Γ3 Ο έλεγχος για απομείωση αξίας περιλαμβάνει τη σύγκριση του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών με τη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών.

Γ4 Εάν η οικονομική οντότητα επιμετρά τις μη ελέγχουσες συμμετοχές ως την αναλογία συμμετοχής στα καθαρά προσδιορισίμα περιουσιακά στοιχεία μιας θυγατρικής κατά την ημερομηνία απόκτησης αντί στην εύλογη αξία, η υπεραξία που αποδίδεται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές περιλαμβάνεται στο ανακτήσιμο ποσό της σχετικής μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών αλλά δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας. Συνεπώς, οι οικονομικές οντότητες προσθέτουν στη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίστηκε στη μονάδα, την υπεραξία που αναλογεί στη μη ελέγχουσα συμμετοχή. Αυτή η προσαρμοσμένη λογιστική αξία στη συνέχεια συγκρίνεται με το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας ώστε να προσδιοριστεί αν η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών έχει υποστεί απομείωση.

Επιμερισμός ζημίας απομείωσης

Γ5 Η παράγραφος 104 απαιτεί τυχόν εξακριβωμένη ζημία απομείωσης να επιμεριστεί πρώτα για να μειώσει τη λογιστική αξία της υπεραξίας που επιμερίζεται στη μονάδα και μετά στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας, κατ' αναλογία, με βάση τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στη μονάδα.

Γ6 Εάν μια θυγατρική, ή μέρος μιας θυγατρικής, με μη ελέγχουσα συμμετοχή είναι ή ίδια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, η ζημία απομείωσης επιμερίζεται μεταξύ της μητρικής και της μη ελέγχουσας συμμετοχής στην ίδια βάση με εκείνη επί της οποίας επιμερίζεται το κέρδος ή η ζημία.

- Γ7 Εάν μια θυγατρική, ή μέρος μιας θυγατρικής, με μη ελέγχουσα συμμετοχή είναι μέρος μιας μεγαλύτερης μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, η ζημία απομείωσης της υπεραξίας επιμερίζεται στα μέρη της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών που έχουν μη ελέγχουσα συμμετοχή και στα μέρη που δεν έχουν. Οι ζημίες απομείωσης θα πρέπει να επιμερίζονται στα μέρη της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών με βάση:
- α) στον βαθμό που η απομείωση αξίας συνδέεται με την υπεραξία στη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, τις σχετικές λογιστικές αξίες της υπεραξίας των μερών πριν από την απομείωση και
 - β) στον βαθμό που η απομείωση αξίας συνδέεται με τα προσδιορισμένα περιουσιακά στοιχεία στη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, τις σχετικές λογιστικές αξίες των προσδιορισμένων περιουσιακών στοιχείων των μερών πριν από την απομείωση. Οποιαδήποτε τέτοια απομείωση επιμερίζεται στα περιουσιακά στοιχεία των μερών κάθε μονάδας κατ' αναλογία, με βάση τη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στο μέρος.
- Στα μέρη που έχουν μη ελέγχουσα συμμετοχή, η ζημία απομείωσης επιμερίζεται μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της μη ελέγχουσας συμμετοχής στη ίδια βάση με εκείνη επί της οποίας επιμερίζεται το κέρδος ή η ζημία.
- Γ8 Εάν μια ζημία απομείωσης που αποδίδεται σε μη ελέγχουσα συμμετοχή έχει σχέση με υπεραξία που δεν αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας (βλ. παράγραφο Γ4), αυτή η απομείωση δεν αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης υπεραξίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μόνο η ζημία απομείωσης που έχει σχέση με την υπεραξία που επιμερίζεται στη μητρική αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης υπεραξίας.
- Γ9 Το επεξηγηματικό παράδειγμα 7 επεξηγεί τον έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών που δεν κατέχεται εξολοκλήρου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37

Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να εξασφαλίσει την εφαρμογή ορθών κριτηρίων αναγνώρισης και βάσεων επιμέτρησης για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και τη γνωστοποίηση επαρκών πληροφοριών στο προσάρτημα, ώστε οι χρήστες να μπορούν να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

α) εκείνα που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός εάν η σύμβαση είναι επαχθής και

β) [απαλείφθηκε]

γ) εκείνα που καλύπτονται από άλλο πρότυπο.

2 Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα (συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων) που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.

3 Εκτελεστέες συμβάσεις είναι συμβάσεις σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν μερικώς εκτελέσει τις δεσμεύσεις τους σε ίση έκταση. Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε εκτελεστέες συμβάσεις, εκτός εάν αυτές είναι επαχθείς.

4 [Απαλείφθηκε]

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, κάποιοι τύποι προβλέψεων αντιμετωπίζονται στα πρότυπα σχετικά με:

α) [απαλείφθηκε]

β) φόρους εισοδήματος (βλ. ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος).

γ) μισθώσεις (βλ. 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) παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους).

ε) ασφαλιστήρια συμβόλαια και άλλα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.

στ) ενδεχόμενο αντάλλαγμα ενός αποκτώντος σε συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων) και

ζ) έσοδα από συμβάσεις με πελάτες (βλ. ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες). Ωστόσο, δεδομένου ότι το ΔΠΧΑ 15 δεν περιλαμβάνει ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τις συμβάσεις με πελάτες που είναι ή έχουν καταστεί επαχθείς, σε τέτοιες περιπτώσεις εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο.

- 6 [Απαλείφθηκε]
- 7 Το παρόν πρότυπο ορίζει τις προβλέψεις ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Σε μερικές χώρες ο όρος «πρόβλεψη» χρησιμοποιείται επίσης στο πλαίσιο στοιχείων όπως η απόσβεση, η απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων: αυτές είναι προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και δεν αντιμετωπίζονται στο παρόν πρότυπο.
- 8 Άλλα πρότυπα καθορίζουν πότε οι δαπάνες θεωρούνται περιουσιακά στοιχεία ή έξοδα. Αυτές οι περιπτώσεις δεν αντιμετωπίζονται στο παρόν πρότυπο. Κατ' ακολουθία, το παρόν πρότυπο ούτε απαγορεύει ούτε απαιτεί κεφαλαιοποίηση του κόστους που αναγνωρίζεται όταν γίνεται μια πρόβλεψη.
- 9 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε προβλέψεις για αναδιάρθρωση (συμπεριλαμβάνοντας διακοπείσες δραστηριότητες). Όταν μια αναδιάρθρωση πληροί τον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας, επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση ⁽²³⁾ είναι μια παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την οικονομική οντότητα που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Δεσμευτικό γεγονός είναι ένα γεγονός που δημιουργεί νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μια οικονομική οντότητα να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από τον διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

Νομική δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από:

α) ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του)·

β) νομοθεσία· ή

γ) άλλη εφαρμογή του νόμου.

Τεκμαιρόμενη δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της οικονομικής οντότητας, όπου:

α) βάσει καθιερωμένης πρακτικής του παρελθόντος, δημοσιευμένων πολιτικών ή αρκετά συγκεκριμένης τρέχουσας δήλωσης, η οικονομική οντότητα έχει καταδείξει σε τρίτα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες· και

β) ως αποτέλεσμα, η οικονομική οντότητα έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στα εν λόγω τρίτα μέρη ότι θα εκπληρώσει αυτές τις ευθύνες.

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:

α) μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την επέλευση ή μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας· ή

⁽²³⁾ Ο ορισμός της υποχρέωσης στο παρόν πρότυπο δεν αναθεωρήθηκε μετά την αναθεώρηση του ορισμού της υποχρέωσης στο Ενωσιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά που εκδόθηκε το 2018.

β) μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από παρελθόντα γεγονότα, αλλά δεν αναγνωρίζεται γιατί:

i) δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη θα είναι απαραίτητη για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή

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

Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα πιθανό περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και του οποίου η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την επέλευση ή μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας.

Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να αποκομιστούν σύμφωνα με τη σύμβαση.

Αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

α) το πεδίο μιας λειτουργικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μια οικονομική οντότητα· ή

β) τον τρόπο με τον οποίο διεξάγεται αυτή η λειτουργική δραστηριότητα.

Προβλέψεις και άλλες υποχρεώσεις

11 Οι προβλέψεις μπορεί να διακρίνονται από άλλες υποχρεώσεις, όπως πληρωτέους εμπορικούς λογαριασμούς και δεδουλευμένα, γιατί υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με τον χρόνο ή το ποσό της μελλοντικής δαπάνης που απαιτείται για τον διακανονισμό. Αντίθετα:

α) πληρωτέοι εμπορικοί λογαριασμοί είναι υποχρεώσεις για πληρωμή αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί και έχουν τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή και

β) δεδουλευμένα είναι υποχρεώσεις για πληρωμές αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν παραληφθεί ή παρασχεθεί, αλλά δεν έχουν πληρωθεί, τιμολογηθεί ή τυπικά συμφωνηθεί με τον προμηθευτή, συμπεριλαμβανομένων ποσών οφειλόμενων σε εργαζομένους (για παράδειγμα, ποσά που αφορούν επίδομα αδείας). Μολονότι μερικές φορές είναι αναγκαίο να εκτιμάται το ποσό ή ο χρόνος των δεδουλευμένων, η αβεβαιότητα είναι γενικά πολύ μικρότερη από εκείνη των προβλέψεων.

Τα δεδουλευμένα συχνά απεικονίζονται ως μέρος των πληρωτέων εμπορικών και άλλων λογαριασμών, ενώ οι προβλέψεις απεικονίζονται χωριστά.

Σχέση μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων

12 Γενικά, όλες οι προβλέψεις είναι ενδεχόμενες, διότι είναι αβέβαιες ως προς το χρόνο ή το ποσό. Όμως, στο παρόν πρότυπο ο όρος «ενδεχόμενος» χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία που δεν αναγνωρίζονται γιατί η ύπαρξή τους θα επιβεβαιώνεται μόνον από την επέλευση ή μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας. Επιπρόσθετα, ο όρος «ενδεχόμενη υποχρέωση», χρησιμοποιείται για υποχρεώσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης.

13 Το παρόν πρότυπο διακρίνει μεταξύ:

α) προβλέψεων — οι οποίες αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις (με την παραδοχή ότι μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση) επειδή είναι παρούσες δεσμεύσεις και πιθανολογείται ότι για τον διακανονισμό των δεσμεύσεων θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη· και

β) ενδεχομένων υποχρεώσεων — που δεν αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις γιατί είναι είτε:

i) πιθανές δεσμεύσεις, καθώς δεν έχει ακόμη επιβεβαιωθεί αν η οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση που θα οδηγούσε σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, ή

- ii) παρούσες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος προτύπου (γιατί είτε δεν είναι πιθανό να απαιτηθεί για τον διακανονισμό της δέσμευσης εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είτε δεν μπορεί να γίνει μια επαρκώς αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Πρόβλεψεις**14 Μια πρόβλεψη αναγνωρίζεται όταν:**

- α) μια οικονομική οντότητα έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα παρελθόντος γεγονότος·
- β) είναι πιθανό ότι για να διακανονιστεί η δέσμευση θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη· και
- γ) μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Εάν αυτοί οι όροι δεν πληρούνται, δεν αναγνωρίζεται πρόβλεψη.

Παρούσα δέσμευση

- 15 Σε σπάνιες περιπτώσεις δεν είναι σαφές αν υπάρχει παρούσα δέσμευση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ένα παρελθόν γεγονός θεωρείται ότι δημιουργεί παρούσα δέσμευση εάν, λαμβανομένων υπόψη όλων των διαθέσιμων αποδείξεων, είναι περισσότερο αληθοφανές να υπάρχει παρούσα δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 16 Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις θα είναι σαφές αν ένα παρελθόν γεγονός έχει καταλήξει σε παρούσα δέσμευση. Σε σπάνιες περιπτώσεις, για παράδειγμα σε μια αγωγή, μπορεί να αμφισβητείται αν ορισμένα γεγονότα έχουν συμβεί ή αν τα γεγονότα αυτά έχουν ως αποτέλεσμα παρούσα δέσμευση. Σε τέτοια περίπτωση, μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν υπάρχει παρούσα δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις, συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, της γνώμης των εμπειρογνομόνων. Οι αποδείξεις που λαμβάνονται υπόψη συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη απόδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς. Στη βάση τέτοιας απόδειξης:
- α) όπου είναι περισσότερο αληθοφανές ότι υπάρχει παρούσα δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια πρόβλεψη (εάν πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης)· και
- β) όπου είναι περισσότερο αληθοφανές ότι δεν υπάρχει καμία παρούσα δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός εάν η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη (βλ. παράγραφο 86).

Παρελθόν γεγονός

- 17 Ένα παρελθόν γεγονός που οδηγεί σε παρούσα δέσμευση καλείται δεσμευτικό γεγονός. Ένα γεγονός για να είναι ένα δεσμευτικό γεγονός πρέπει η οικονομική οντότητα να μην έχει άλλη πραγματική εναλλακτική λύση από τον διακανονισμό της δέσμευσης που δημιουργείται από το γεγονός. Αυτό συμβαίνει μόνον:
- α) όταν ο διακανονισμός της δέσμευσης μπορεί να επιβληθεί από τον νόμο· ή
- β) στην περίπτωση τεκμαιρόμενης δέσμευσης, όταν το γεγονός (το οποίο μπορεί να είναι μια ενέργεια της οικονομικής οντότητας) δημιουργεί βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους ότι η οικονομική οντότητα θα αναλάβει τη δέσμευση.
- 18 Οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται στην οικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς και όχι στην πιθανή θέση της στο μέλλον. Συνεπώς, καμία πρόβλεψη δεν αναγνωρίζεται για κόστος που πρέπει να αναληφθεί για τη συνέχιση της λειτουργίας στο μέλλον. Οι μόνες αναγνωρισμένες υποχρεώσεις στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας, είναι εκείνες που υπάρχουν στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

- 19 Μόνον οι δεσμεύσεις οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών μιας οικονομικής οντότητας (δηλαδή, τη μελλοντική διεξαγωγή των δραστηριοτήτων της) αναγνωρίζονται ως προβλέψεις. Παραδείγματα τέτοιων δεσμεύσεων είναι ποινές ή κόστος καθαρισμού για παράνομη περιβαλλοντική ζημία, τα οποία αμφότερα θα οδηγούσαν σε εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη κατά τον διακανονισμό, ανεξαρτήτως των μελλοντικών ενεργειών της οικονομικής οντότητας. Ομοίως μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη για κόστος παροπλισμού μιας εγκατάστασης πετρελαίου ή ενός σταθμού πυρηνικής ενέργειας στο βαθμό που η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να αποκαταστήσει ζημία που ήδη προκλήθηκε. Αντιθέτως, λόγω εμπορικών πιέσεων ή νομικών αξιώσεων, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προτιμάται ή να χρειάζεται να πραγματοποιήσει δαπάνες για να λειτουργεί με έναν συγκεκριμένο τρόπο στο μέλλον (για παράδειγμα, τοποθετώντας φίλτρα καπνού σε ένα ορισμένο τύπο εργοστασίου). Επειδή η οικονομική οντότητα μπορεί να αποφύγει τις μελλοντικές δαπάνες με μελλοντικές ενέργειες της, για παράδειγμα αλλάζοντας τη μέθοδο λειτουργίας της, δεν έχει καμία παρούσα δέσμευση γι' αυτές τις μελλοντικές δαπάνες και δεν αναγνωρίζεται καμία πρόβλεψη.
- 20 Μια δέσμευση πάντοτε εμπλέκει ένα άλλο μέρος έναντι του οποίου αναλαμβάνεται η δέσμευση. Δεν είναι αναγκαίο, όμως, να είναι γνωστή η ταυτότητα του μέρους προς το οποίο αναλαμβάνεται η δέσμευση — στην πραγματικότητα η δέσμευση μπορεί να απευθύνεται προς το ευρύτερο κοινό. Επειδή μια δέσμευση πάντοτε εμπεριέχει μια υπόσχεση προς ένα άλλο μέρος, τεκμαίρεται ότι μια απόφαση της διεύθυνσης ή του διοικητικού συμβουλίου δεν καταλήγει σε μια τεκμαιρόμενη δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς, εκτός εάν η απόφαση έχει γνωστοποιηθεί πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτή με αρκετά συγκεκριμένο τρόπο, για να δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία σε αυτούς ότι η οικονομική οντότητα θα αναλάβει τις ευθύνες της.
- 21 Ένα γεγονός που δεν καταλήγει σε δέσμευση αμέσως, μπορεί να καταλήξει σε μεταγενέστερη ημερομηνία, λόγω μεταβολών στον νόμο ή γιατί μια ενέργεια (για παράδειγμα, μια αρκετά συγκεκριμένη δημόσια δήλωση) της οικονομικής οντότητας καταλήγει σε τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, όταν προξενείται περιβαλλοντολογική ζημία, μπορεί να μην υπάρχει καμία δέσμευση για αποκατάσταση των συνεπειών. Όμως, αυτό που προξενεί τη ζημία καθίσταται δεσμευτικό γεγονός όταν βάσει νέου νόμου απαιτείται να αποκατασταθεί η υπάρχουσα ζημία ή όταν η οικονομική οντότητα αποδέχεται δημόσια ευθύνη για την αποκατάσταση κατά τρόπο που δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση.
- 22 Όταν οι λεπτομέρειες ενός προτεινόμενου νέου νόμου δεν έχουν ακόμη οριστικοποιηθεί, δέσμευση προκύπτει μόνον όταν είναι κατ' ουσίαν βέβαιο ότι η νομοθεσία πρόκειται να θεσπιστεί σύμφωνα με το σχέδιο νόμου. Για τον σκοπό του παρόντος προτύπου, μια τέτοιου είδους δέσμευση θεωρείται νομική δέσμευση. Λόγω διαφορών στις συνθήκες που αφορούν τη θέσπιση είναι αδύνατο να καθοριστεί ένα απλό γεγονός που θα καθιστούσε την θέσπιση ενός νόμου κατ' ουσίαν βέβαιη. Σε πολλές περιπτώσεις, η θέσπιση ενός νόμου δεν μπορεί να είναι κατ' ουσίαν βέβαιη μέχρις ότου θεσπιστεί οριστικά.

Πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη

- 23 Προκειμένου μια δέσμευση να πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση, δεν αρκεί να υπάρχει μόνο μια παρούσα δέσμευση, αλλά χρειάζεται επίσης να υπάρχει η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, για τον διακανονισμό αυτής της δέσμευσης. Για τον σκοπό του παρόντος προτύπου ⁽²⁴⁾, μια εκροή πόρων ή άλλο γεγονός θεωρείται ως πιθανό εάν το γεγονός είναι περισσότερο αληθοφανές να συμβεί από το να μη συμβεί, δηλαδή η πιθανότητα ότι αυτό το γεγονός θα συμβεί είναι μεγαλύτερη από την πιθανότητα ότι δεν θα συμβεί. Όταν δεν είναι πιθανό να υπάρχει παρούσα δέσμευση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός εάν η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη (βλ. παράγραφο 86).
- 24 Όταν υπάρχει ένας αριθμός όμοιων δεσμεύσεων (π.χ. εγγυήσεις προϊόντων ή όμοιες συμβάσεις), η πιθανότητα ότι θα απαιτηθεί μια εκροή για διακανονισμό καθορίζεται με βάση την κατηγορία των δεσμεύσεων συνολικά. Μολονότι η πιθανότητα εκροής για κάθε στοιχείο μπορεί να είναι μικρή, μπορεί να πιθανολογείται επαρκώς ότι θα χρειαστεί κάποια εκροή πόρων για να διακανονιστεί η κατηγορία των δεσμεύσεων συνολικά. Σε αυτήν την περίπτωση, η πρόβλεψη αναγνωρίζεται (εφόσον πληρούνται τα άλλα κριτήρια αναγνώρισης).

Αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης

- 25 Η χρήση εκτιμήσεων είναι ένα ουσιαστικό μέρος της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν υπονομεύει την αξιοπιστία τους. Αυτό είναι ειδικότερα αληθές στην περίπτωση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα στοιχεία στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα θα είναι σε θέση να προσδιορίσει μια σειρά πιθανών συνεπειών και μπορεί συνεπώς να κάνει μια εκτίμηση της δέσμευσης η οποία θα είναι επαρκώς αξιόπιστη για να χρησιμοποιηθεί στην αναγνώριση μιας πρόβλεψης.
- 26 Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να γίνει καμία αξιόπιστη εκτίμηση, υπάρχει υποχρέωση, η οποία όμως δεν μπορεί να αναγνωριστεί. Αυτή η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση (βλ. παράγραφο 86).

⁽²⁴⁾ Η ερμηνεία του «πιθανού» στο παρόν πρότυπο ως «περισσότερο αληθοφανούς» δεν εφαρμόζεται αναγκαστικά σε άλλα πρότυπα.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

- 27 **Οι οικονομικές οντότητες δεν αναγνωρίζουν ενδεχόμενη υποχρέωση.**
- 28 Μια ενδεχόμενη υποχρέωση γνωστοποιείται, όπως ορίζεται στην παράγραφο 86, εκτός εάν η πιθανότητα εκροής πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη είναι απομακρυσμένη.
- 29 Όταν μια οικονομική οντότητα ευθύνεται στο αθέμιτο για μια δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο είναι πιθανή εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, εκτός στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να γίνει καμία αξιόπιστη εκτίμηση.
- 30 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να ανακύψουν κατά τρόπο που δεν αναμενόταν αρχικά. Συνεπώς, εκτιμώνται συνεχώς για να προσδιοριστούν, αν μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη έχει καταστεί πιθανή. Εάν καταστεί πιθανό να απαιτηθεί εκροή μελλοντικών οικονομικών οφελών για ένα στοιχείο που προηγουμένως χαρακτηρίστηκε ως ενδεχόμενη υποχρέωση, αναγνωρίζεται σχετική πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου κατά την οποία συνέβη η μεταβολή της πιθανότητας αυτής (εκτός από εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες δεν μπορεί να γίνει καμία αξιόπιστη εκτίμηση).

Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

- 31 **Οι οικονομικές οντότητες δεν αναγνωρίζουν ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο.**
- 32 Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία συνήθως προκύπτουν από προγραμματίσιμα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα που δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών οφελών στην οικονομική οντότητα. Ένα παράδειγμα είναι μια αξίωση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει προσφύγει δικαστικά, όπου το αποτέλεσμα είναι αβέβαιο.
- 33 Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται σε οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην αναγνώριση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ. Όμως, όταν η πραγματοποίηση εσόδων είναι κατ' ουσίαν βέβαιη, τότε το σχετικό περιουσιακό δεν αποτελεί ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο και η αναγνώρισή του είναι σωστή.
- 34 Ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο γνωστοποιείται, όπως ορίζεται στην παράγραφο 89, όταν είναι πιθανή μια εισροή οικονομικών οφελών.
- 35 Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλίζεται ότι οι εξελίξεις αντικατοπτρίζονται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις. Αν έχει καταστεί κατ' ουσίαν βέβαιο ότι θα προκύψει μια εισροή οικονομικών οφελών, το περιουσιακό στοιχείο και το σχετικό έσοδο αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία συνέβη η μεταβολή. Εάν μια εισροή οικονομικών οφελών έχει καταστεί πιθανή, οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν το ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 89).

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ**Βέλτιστη εκτίμηση**

- 36 **Το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη είναι η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.**
- 37 Η βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για τον διακανονισμό της παρούσας δέσμευσης είναι το ποσό που λογικά θα πλήρωνε μια οικονομική οντότητα για να διακανονίσει τη δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς ή να την μεταβιβάσει σε τρίτο μέρος κατά τον χρόνο αυτό. Συχνά είναι αδύνατο ή απαγορευτικά δαπανηρό να διακανονίσει ή να μεταβιβάσει μια δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Όμως, η εκτίμηση του ποσού που θα πλήρωνε λογικά μια οικονομική οντότητα για να διακανονίσει ή να μεταβιβάσει τη δέσμευση δίνει τη βέλτιστη εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονίσει την παρούσα δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 38 Οι εκτιμήσεις του αποτελέσματος και της οικονομικής επίδρασης προσδιορίζονται κατά την κρίση της διοίκησης της οικονομικής οντότητας, επιμετρούμενες από την εμπειρία όμοιων συναλλαγών και, σε μερικές περιπτώσεις, αναφορές ανεξαρτήτων εμπειρογνομόνων. Οι αποδείξεις που λαμβάνονται υπόψη συμπεριλαμβάνουν κάθε πρόσθετη απόδειξη που παρέχεται από γεγονότα μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς.

- 39 Αβεβαιότητες που περιβάλλουν το ποσό που αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη αντιμετωπίζονται με διάφορα μέσα, ανάλογα με τις συνθήκες. Όταν η πρόβλεψη που επιμετράται περιλαμβάνει μεγάλη ποικιλία στοιχείων, η δέσμευση εκτιμάται σταθμίζοντας όλα τα δυνατά αποτελέσματα από τις συνδεδεμένες πιθανότητες τους. Το όνομα αυτής της στατιστικής μεθόδου εκτίμησης είναι «αναμενόμενη αξία». Η πρόβλεψη θα είναι συνεπώς διαφορετική ανάλογα με το αν η πιθανότητα ζημίας ενός δεδομένου ποσού είναι, για παράδειγμα, 60 % ή 90 %. Όταν υπάρχει μια συνεχής σειρά πιθανών αποτελεσμάτων και κάθε σημείο στη σειρά αυτή είναι εξίσου πιθανό με τα υπόλοιπα, χρησιμοποιείται το μέσο σημείο της σειράς.

Παράδειγμα

Μια οικονομική οντότητα πωλεί εμπορεύματα με εγγύηση, σύμφωνα με την οποία οι πελάτες καλύπτονται για το κόστος επισκευών οποιωνδήποτε κατασκευαστικών ελαττωμάτων που εμφανίζονται μέσα στους πρώτους έξι μήνες από την αγορά. Εάν αποκαλυφθούν μικρά ελαττώματα σε όλα τα πωληθέντα προϊόντα, το κόστος επισκευής θα ανερχόταν σε 1 εκατομμύριο. Εάν αποκαλυφθούν μεγαλύτερα ελαττώματα σε όλα τα πωληθέντα προϊόντα, το κόστος επισκευής θα ανερχόταν σε 4 εκατομμύρια. Η προηγούμενη εμπειρία και οι μελλοντικές προσδοκίες της οικονομικής οντότητας δείχνουν ότι, για το ερχόμενο έτος, το 75 % των πωληθέντων εμπορευμάτων δεν έχουν ελαττώματα, το 20 % των πωληθέντων εμπορευμάτων έχουν μικρά ελαττώματα και το 5 % των πωληθέντων εμπορευμάτων έχουν μεγαλύτερα ελαττώματα. Σύμφωνα με την παράγραφο 24, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την πιθανότητα εκροής για τις δεσμεύσεις της λόγω εγγύησης συνολικά.

Η αναμενόμενη αξία του κόστους επισκευών είναι:

$$(75 \% \text{ του μηδενός}) + (20 \% \text{ του } 1 \text{ εκατ.}) + (5 \% \text{ των } 4 \text{ εκατ.}) = 400\,000$$

- 40 Όταν επιμετράται μία μόνο δέσμευση, το μεμονωμένο πιθανότερο αποτέλεσμα μπορεί να είναι η βέλτιστη εκτίμηση της υποχρέωσης. Όμως, ακόμη και σε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη άλλα πιθανά αποτελέσματα. Όταν τα άλλα πιθανά αποτελέσματα είναι είτε κυρίως υψηλότερα είτε κυρίως χαμηλότερα από το πιθανότερο αποτέλεσμα, η ορθή εκτίμηση είναι ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο ποσό. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα πρέπει να αποκαταστήσει ένα σοβαρό ελάττωμα σε ένα μεγάλο εργοστάσιο που έχει κατασκευάσει για έναν πελάτη, το μεμονωμένο πιθανότερο αποτέλεσμα μπορεί να είναι να επιτύχει την επισκευή με την πρώτη προσπάθεια με κόστος 1 000, αλλά γίνεται πρόβλεψη για μεγαλύτερο ποσό εάν υπάρχει σημαντικός κίνδυνος να απαιτηθούν περαιτέρω προσπάθειες.
- 41 Η πρόβλεψη επιμετράται προ φόρων, καθώς οι φορολογικές συνέπειες της πρόβλεψης και οι μεταβολές σε αυτή αντιμετωπίζονται στο ΔΛΠ 12.

Κίνδυνοι και αβεβαιότητες

- 42 **Οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που αναπόφευκτα περιβάλλουν πολλά γεγονότα και καταστάσεις λαμβάνονται υπόψη για την προσέγγιση της βέλτιστης εκτίμησης μιας πρόβλεψης.**
- 43 Ο κίνδυνος εκφράζει τη μεταβλητότητα του αποτελέσματος. Μια προσαρμογή κινδύνου μπορεί να αυξήσει το ποσό στο οποίο επιμετράται μια υποχρέωση. Χρειάζεται προσοχή κατά την άσκηση κρίσεων υπό συνθήκες αβεβαιότητας, ούτως ώστε να μην υπερεκτιμώνται τα έσοδα ή τα περιουσιακά στοιχεία και να μην αποτιμώνται τα έξοδα ή οι υποχρεώσεις. Όμως, η αβεβαιότητα δεν δικαιολογεί τη δημιουργία υπερβολικών προβλέψεων ή την αυθαίρετη υπερεκτίμηση των υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, αν το προβλεπόμενο κόστος ενός ιδιαίτερου αποτελέσματος εκτιμάται σε συντηρητική βάση, τότε αυτό το αποτέλεσμα δεν αντιμετωπίζεται σκόπιμα ως περισσότερο πιθανό από ό,τι είναι πραγματικά. Χρειάζεται προσοχή για την αποφυγή διπλής προσαρμογής για κίνδυνο και αβεβαιότητα με συνέπεια την υπερεκτίμηση μιας πρόβλεψης.
- 44 Η γνωστοποίηση των αβεβαιότητων που περιβάλλουν το ποσό της δαπάνης γίνεται σύμφωνα με την παράγραφο 85 στοιχείο β).

Παρούσα αξία

- 45 **Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι σημαντική, το ποσό της πρόβλεψης είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό της δέσμευσης.**
- 46 Λόγω της διαχρονικής αξίας του χρήματος, οι προβλέψεις που αφορούν ταμειακές εκροές οι οποίες ανακύπτουν αμέσως μετά την περίοδο αναφοράς είναι περισσότερο επαχθείς από τις ταμειακές εκροές του ίδιου ποσού που προκύπτουν αργότερα. Συνεπώς, οι προβλέψεις προεξοφλούνται, όταν το αποτέλεσμα είναι σημαντικό.

- 47 Το προεξοφλητικό επιτόκιο (ή επιτόκια) είναι προ φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους. Το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν αντανακλά κινδύνους για τους οποίους έχουν προσαρμοστεί οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών.

Μελλοντικά γεγονότα

- 48 Μελλοντικά γεγονότα που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό που απαιτείται για διακανονισμό μιας δέσμευσης αντανακλώνται στο ποσό μιας πρόβλεψης, όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι αυτά θα συμβούν.
- 49 Αναμενόμενα μελλοντικά γεγονότα μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικά στην επιμέτρηση προβλέψεων. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να θεωρεί ότι το κόστος καθαρισμού ενός χώρου εγκαταστάσεων στο τέλος της ζωής του θα είναι μειωμένο λόγω μελλοντικών τεχνολογικών μεταβολών. Το ποσό που αναγνωρίζεται αντανακλά μια λογική προσδοκία των τεχνικών προσοντούχων, αντικειμενικών παρατηρητών, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις διαθέσιμες αποδείξεις ως προς την τεχνολογία που θα είναι διαθέσιμη κατά το χρόνο του καθαρισμού. Έτσι, είναι ορθό να συμπεριλαμβάνει, για παράδειγμα, αναμενόμενες μειώσεις του κόστους σχετιζόμενες με την αυξανόμενη εμπειρία στην εφαρμογή υπάρχουσας τεχνολογίας ή το αναμενόμενο κόστος εφαρμογής υπάρχουσας τεχνολογίας σε μια ευρύτερη ή περισσότερο περίπλοκη δραστηριότητα καθαρισμού από ό,τι έχει προηγουμένως εκτελεστεί. Όμως, μια οικονομική οντότητα δεν προβλέπει την ανάπτυξη μιας εντελώς νέας τεχνολογίας καθαρισμού, εκτός εάν αυτό θεμελιώνεται από επαρκή αντικειμενική απόδειξη.
- 50 Η επίδραση πιθανής νέας νομοθεσίας λαμβάνεται υπόψη στην εκτίμηση υπάρχουσας δέσμευσης όταν υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη ότι η νομοθεσία είναι κατ' ουσίαν βέβαιο ότι θα θεσπιστεί. Η ποικιλία των περιπτώσεων που ανακύπτουν στην πράξη καθιστά αδύνατο να προσδιοριστεί ένα απλό γεγονός που θα παρέχει επαρκή, αντικειμενική απόδειξη σε κάθε περίπτωση. Απόδειξη απαιτείται και σχετικά με ό,τι θα απαιτήσει η νομοθεσία και κατά πόσον είναι κατ' ουσίαν βέβαιο ότι θα ενεργοποιηθεί και θα εφαρμοστεί δόντως. Σε πολλές περιπτώσεις, δεν θα υπάρχει επαρκής αντικειμενική απόδειξη μέχρις ότου ενεργοποιηθεί η νέα νομοθεσία.

Αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων

- 51 Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την επιμέτρηση μιας πρόβλεψης.
- 52 Κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνονται υπόψη στην επιμέτρηση μιας πρόβλεψης, ακόμη και αν η αναμενόμενη διάθεση είναι στενά συνδεδεμένη με το γεγονός που δημιουργεί την πρόβλεψη. Αντιθέτως, μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδη από αναμενόμενες διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων κατά τον χρόνο που ορίζεται στο πρότυπο που ρυθμίζει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία.

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

- 53 Όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για τον διακανονισμό μιας πρόβλεψης αναμένεται να επιστραφεί από κάποιον τρίτο, η επιστροφή αναγνωρίζεται όταν, και μόνον όταν, είναι κατ' ουσίαν βέβαιο ότι θα εισπραχθεί η αποζημίωση εάν η οικονομική οντότητα διακανονίσει τη δέσμευση. Η αποζημίωση αντιμετωπίζεται ως χωριστό περιουσιακό στοιχείο. Το ποσό που αναγνωρίζεται για την αποζημίωση δεν υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης.
- 54 Στην κατάσταση συνολικών εσόδων, το έξοδο που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό — μειωμένο δηλαδή κατά το αναγνωριζόμενο ποσό της αποζημίωσης.
- 55 Μερικές φορές, μια οικονομική οντότητα μπορεί να αναμένει από κάποιον τρίτο να πληρώσει μέρος ή το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για τον διακανονισμό μιας πρόβλεψης (για παράδειγμα, μέσω ασφαλιστηρίων συμβολαίων, όρων αποζημίωσης ή εγγυήσεων προμηθευτών). Ο τρίτος μπορεί είτε να επιστρέψει ποσά που καταβλήθηκαν από την οικονομική οντότητα είτε να πληρώσει κατευθείαν αυτά τα ποσά.
- 56 Στις περισσότερες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα παραμένει υπεύθυνη για το σύνολο του υπό εξέταση ποσού, με αποτέλεσμα να οφείλει να διακανονίσει το πλήρες ποσό εάν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει για οποιονδήποτε λόγο. Σε αυτήν την περίπτωση, αναγνωρίζεται πρόβλεψη για το πλήρες ποσό της υποχρέωσης, και αναγνωρίζεται χωριστό περιουσιακό στοιχείο για την αναμενόμενη αποζημίωση όταν είναι κατ' ουσίαν βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί εάν η οικονομική οντότητα διακανονίσει την υποχρέωση.
- 57 Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα δεν θα είναι υπεύθυνη για το υπό εξέταση κόστος εάν το τρίτο μέρος αδυνατεί να πληρώσει. Σε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία υποχρέωση για το συγκεκριμένο κόστος και αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στην πρόβλεψη.
- 58 Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο 29, μια δέσμευση για την οποία μια οικονομική οντότητα ευθύνεται στο ακέραιο, είναι ενδεχόμενη υποχρέωση στο μέτρο που αναμένεται ότι η δέσμευση θα διακανονιστεί από τα τρίτα μέρη.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

59 Οι προβλέψεις αναθεωρούνται στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς και προσαρμόζονται για να αντανακλούν την τρέχουσα βέλτιστη εκτίμηση. Εάν δεν είναι πλέον πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για να διακανονιστεί η δέσμευση, η πρόβλεψη αναστρέφεται.

60 Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της προεξόφλησης, η λογιστική αξία μιας πρόβλεψης αυξάνει κάθε περίοδο ώστε να αντανακλά την πάροδο του χρόνου. Αυτή η αύξηση αναγνωρίζεται ως κόστος δανεισμού.

ΧΡΗΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

61 Πρόβλεψη χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες για τις οποίες είχε αρχικά αναγνωριστεί η πρόβλεψη.

62 Μόνο δαπάνες που αφορούν την αρχική πρόβλεψη αναγνωρίζονται έναντι αυτής. Η αναγνώριση δαπανών έναντι μιας πρόβλεψης που αρχικά είχε αναγνωριστεί για άλλο σκοπό θα απέκρυπτε την επίδραση δύο διαφορετικών γεγονότων.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ

Μελλοντικές λειτουργικές ζημίες

63 Προβλέψεις δεν αναγνωρίζονται για μελλοντικές λειτουργικές ζημίες.

64 Οι μελλοντικές λειτουργικές ζημίες δεν πληρούν τον ορισμό της υποχρέωσης σύμφωνα με την παράγραφο 10, καθώς και τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης που ορίζονται για τις προβλέψεις στην παράγραφο 14.

65 Η προσδοκία μελλοντικών λειτουργικών ζημιών είναι μια ένδειξη ότι ορισμένα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας μπορεί να απομειώνονται. Οι οικονομικές οντότητες ελέγχουν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.

Επαχθείς συμβάσεις

66 Εάν μια οικονομική οντότητα έχει μια σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση σύμφωνα με τη σύμβαση αναγνωρίζεται και επιμετράται ως πρόβλεψη.

67 Πολλές συμβάσεις (για παράδειγμα, κάποιες καθημερινές παραγγελίες αγορών) είναι δυνατό να ακυρώνονται χωρίς πληρωμή αποζημίωσης στο άλλο μέρος, και συνεπώς δεν υπάρχει καμία δέσμευση. Όλες οι συμβάσεις εγκαθιδρύουν αμφότερα, δικαιώματα και δεσμεύσεις, για καθένα από τα συμβαλλόμενα μέρη. Όταν υπάρχουν γεγονότα που καθιστούν μια σύμβαση επαχθή, η σύμβαση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου και υφίσταται υποχρέωση η οποία αναγνωρίζεται. Εκτελεστέες συμβάσεις που δεν είναι επαχθείς δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

68 Το παρόν πρότυπο ορίζει ως επαχθή σύμβαση μια σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα έξοδα εκπλήρωσης των δεσμεύσεων σύμφωνα με τη σύμβαση υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή. Τα αναπόφευκτα έξοδα σύμφωνα με μια σύμβαση αντανακλούν το ελάχιστο καθαρό κόστος της υπαναχώρησης από τη σύμβαση, που είναι μικρότερο από το κόστος εκπλήρωσης αυτής και από κάθε αποζημίωση ή ποινές που προκύπτουν από αδυναμία για εκπλήρωση αυτής.

68A Το κόστος εκπλήρωσης μιας σύμβασης περιλαμβάνει τις δαπάνες που συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση. Οι δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση περιλαμβάνουν:

α) το επαυξητικό κόστος της εκπλήρωσης αυτής της σύμβασης—για παράδειγμα, άμεσα εργατικά και υλικά και

β) επιμερισμό άλλου κόστους που συνδέεται άμεσα με την εκπλήρωση συμβάσεων—για παράδειγμα, επιμερισμό της επιβάρυνσης της απόσβεσης για ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων που χρησιμοποιείται για την εκπλήρωση της σύμβασης αυτής, μεταξύ άλλων.

69 Προτού δημιουργηθεί χωριστή πρόβλεψη για μια επαχθή σύμβαση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε ζημία απομείωσης η οποία έχει επέλθει σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται κατά την εκπλήρωση της σύμβασης (βλ. ΔΛΠ 36).

Αναδιάρθρωση

- 70 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων που μπορεί να εμπίπτουν στον ορισμό της αναδιάρθρωσης:
- α) πώληση ή τερματισμός μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας·
 - β) το κλείσιμο επιχειρηματικών εγκαταστάσεων σε μια χώρα ή περιοχή ή η μετεγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων από μια χώρα ή περιοχή σε μια άλλη·
 - γ) μεταβολές στη δομή της διοίκησης, για παράδειγμα, απάλειψη ενός επιπέδου διοίκησης· και
 - δ) βασικές αναδιοργανώσεις που έχουν σημαντική επίδραση στη φύση και στο επίκεντρο των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.
- 71 Μια πρόβλεψη για το κόστος αναδιάρθρωσης αναγνωρίζεται μόνον όταν πληρούνται τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης για προβλέψεις που τίθενται στην παράγραφο 14. Οι παράγραφοι 72-83 ορίζουν πώς εφαρμόζονται τα γενικά κριτήρια αναγνώρισης σε αναδιρθώσεις.
- 72 **Τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση προκύπτει μόνον όταν μια οικονομική οντότητα:**
- α) διαθέτει λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα για την αναδιάρθρωση, το οποίο προσδιορίζει τουλάχιστον:
 - i) την επιχειρηματική δραστηριότητα ή το μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αφορά,
 - ii) τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται,
 - iii) την κατάσταση, τη λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων που θα αποζημιωθούν για τερματισμό της υπηρεσίας τους,
 - iv) τις δαπάνες που θα αναληφθούν· και
 - v) πότε θα εφαρμοστεί το πρόγραμμα· και
 - β) έχει δημιουργήσει βάσιμη προσδοκία σε εκείνους που επηρεάζονται ότι θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση αρχίζοντας την εφαρμογή του εν λόγω προγράμματος ή ανακοινώνοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό.
- 73 Απόδειξη ότι μια οικονομική οντότητα έχει αρχίσει να εφαρμόζει πρόγραμμα αναδιάρθρωσης θα παρεχόταν, για παράδειγμα, με αποξήλωση εργοστασίου ή πώληση περιουσιακών στοιχείων ή με δημόσια ανακοίνωση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος. Η δημόσια ανακοίνωση λεπτομερούς προγράμματος αναδιάρθρωσης συνιστά τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση μόνον εάν γίνεται με τέτοιο τρόπο και με επαρκείς λεπτομέρειες (δηλαδή, με έκθεση των κύριων χαρακτηριστικών του προγράμματος) που δημιουργούν βάσιμες προσδοκίες σε τρίτους, όπως πελάτες, προμηθευτές και εργαζομένους (ή στους αντιπροσώπους τους) ότι η οικονομική οντότητα θα φέρει σε πέρας την αναδιάρθρωση.
- 74 Για να είναι ένα πρόγραμμα ικανό να δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση όταν ανακοινώνεται σε εκείνους που επηρεάζονται από αυτό, πρέπει η εφαρμογή του να προγραμματίζεται να αρχίσει το συντομότερο δυνατό και να ολοκληρώνεται σε ένα χρονικό πλαίσιο που να αποκλείει ουσιώδεις μεταβολές στο πρόγραμμα. Εάν αναμένεται ότι θα υπάρξει μακρά καθυστέρηση προτού αρχίσει η αναδιάρθρωση ή ότι η αναδιάρθρωση θα χρειαστεί αδικαιολόγητα μακρύ χρονικό διάστημα, είναι απίθανο το πρόγραμμα να δημιουργεί σε τρίτους βάσιμη προσδοκία ότι η οικονομική οντότητα κατά το παρόν δεσμεύεται να προβεί σε αναδιάρθρωση, γιατί το χρονικό πλαίσιο παρέχει ευκαιρίες στην οικονομική οντότητα ώστε να μεταβάλει τα σχέδιά της.
- 75 Μια απόφαση της διοίκησης ή του διοικητικού συμβουλίου για αναδιάρθρωση η οποία λαμβάνεται πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς δεν δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση στο τέλος της περιόδου αναφοράς, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει, πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς:
- α) αρχίσει να εφαρμόζει το πρόγραμμα αναδιάρθρωσης· ή

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

Εάν μια οικονομική οντότητα ξεκινήσει την υλοποίηση ενός προγράμματος αναδιάρθρωσης ή ανακοινώσει τα κύρια χαρακτηριστικά του σε εκείνους που επηρεάζονται, μόνο μετά την περίοδο αναφοράς, απαιτείται γνωστοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς, εάν η αναδιάρθρωση είναι ουσιαστική και θα μπορούσε ευλόγως να αναμένεται ότι η έλλειψη γνωστοποίησης θα επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι κύριοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης βασισμένοι στις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες παρέχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για μια συγκεκριμένη αναφέρουσα οικονομική οντότητα.

76 Μολοντί τεκμαιρόμενη δέσμευση δεν δημιουργείται αποκλειστικά από μια απόφαση της διοίκησης, δέσμευση μπορεί να προκύψει από άλλα προγενέστερα γεγονότα μαζί με μια τέτοια απόφαση. Για παράδειγμα, διαπραγματεύσεις με αντιπροσώπους εργαζόμενων για τερματισμό πληρωμών ή με αγοραστής για την πώληση μιας εκμετάλλευσης μπορεί να υπόκεινται μόνο στην έγκριση του συμβουλίου. Άπαξ αυτή η έγκριση έχει παρασχεθεί και ανακοινωθεί σε τρίτους, η οικονομική οντότητα έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση, εάν πληρούνται οι όροι της παραγράφου 72.

77 Σε ορισμένες χώρες, η απόλυτη εξουσία εκχωρείται σε ένα συμβούλιο του οποίου τα μέλη περιλαμβάνουν αντιπροσώπους άλλων συμφερόντων εκτός εκείνων της διοίκησης (π.χ. των εργαζομένων) ή η κοινοποίηση στους εν λόγω αντιπροσώπους μπορεί να είναι απαραίτητη πριν ληφθεί απόφαση από το συμβούλιο. Λόγω του ότι μια απόφαση από ένα τέτοιο συμβούλιο περιλαμβάνει κοινοποίηση σε αυτές τις αντιπροσωπείες, μπορεί να καταλήξει σε μια τεκμαιρόμενη δέσμευση για αναδιάρθρωση.

78 Καμία δέσμευση δεν προκύπτει για την πώληση μιας εκμετάλλευσης έως ότου η οικονομική οντότητα δεσμευτεί για την πώληση, δηλαδή υπάρξει δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

79 Ακόμη και όταν μια οικονομική οντότητα έχει λάβει απόφαση να πωλήσει μια εκμετάλλευση και έχει ανακοινώσει αυτή την απόφαση δημοσίως, δεν μπορεί να δεσμευτεί για την πώληση έως ότου αναδειχθεί ένας αγοραστής και υπάρξει δεσμευτική συμφωνία πώλησης. Έως ότου υπάρξει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, η οικονομική οντότητα θα μπορεί να αναθεωρήσει την άποψή της και πράγματι θα πρέπει να ενεργήσει διαφορετικά σε περίπτωση που δεν είναι δυνατό να βρεθεί αγοραστής με παραδεκτούς όρους. Όταν η πώληση μιας εκμετάλλευσης προβλέπεται ως μέρος αναδιάρθρωσης, τα περιουσιακά στοιχεία της εκμετάλλευσης επανεξετάζονται για απομείωση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Όταν μια πώληση αποτελεί μόνο ένα μέρος μιας αναδιάρθρωσης, μια τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει για τα μέρη της αναδιάρθρωσης προτού υπάρξει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης.

80 Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης περιλαμβάνει μόνο τις άμεσες δαπάνες που προκύπτουν από την αναδιάρθρωση οι οποίες:

α) αναγκαστικά προέρχονται από αναδιάρθρωση και

β) δεν συνδέονται με τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας.

81 Μια πρόβλεψη αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνει δαπάνες όπως:

α) επανεκπαίδευση ή μετάθεση εν ενεργεία προσωπικού·

β) μάρκετινγκ· ή

γ) επενδύσεις σε νέα συστήματα και δίκτυα διανομής.

Αυτές οι δαπάνες αφορούν μελλοντική έκβαση της οικονομικής οντότητας και δεν είναι υποχρεώσεις για αναδιάρθρωση στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Τέτοιες δαπάνες αναγνωρίζονται στην ίδια βάση όπως θα αναγνωρίζονταν αν προέκυπταν ανεξάρτητα από μια αναδιάρθρωση.

82 Αναγνωρίσιμες μελλοντικές λειτουργικές ζημιές μέχρι την ημερομηνία αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνονται σε πρόβλεψη, εκτός εάν αφορούν μια επαχθή σύμβαση, όπως ορίζεται στην παράγραφο 10.

- 83 Όπως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 51, κέρδη από αναμενόμενη διάθεση περιουσιακών στοιχείων δεν λαμβάνονται υπόψη στην επιμέτρηση μιας πρόβλεψης αναδιάρθρωσης, ακόμη και αν η πώληση των περιουσιακών στοιχείων λογίζεται ως μέρος της αναδιάρθρωσης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

- 84 Για κάθε κατηγορία πρόβλεψης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου·
- β) πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων στις υφιστάμενες προβλέψεις·
- γ) ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου·
- δ) αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου· και
- ε) την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από την πάροδο του χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο προεξοφλητικό επιτόκιο.

Συγκριτικές πληροφορίες δεν απαιτούνται.

- 85 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία πρόβλεψης τα ακόλουθα:

- α) μια σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών ωφελειών·
- β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των εν λόγω εκροών. Όποτε είναι αναγκαίο να παρέχει ικανοποιητική πληροφόρηση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις βασικότερες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 48· και
- γ) το ποσό κάθε αναμενόμενης αποζημίωσης, δηλώνοντας το ποσό κάθε περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί γι' αυτή την αναμενόμενη αποζημίωση.

- 86 Εκτός από την περίπτωση που η πιθανότητα οποιασδήποτε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένη, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων στο τέλος της περιόδου αναφοράς μια σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και, όπου είναι εφικτό:

- α) μια εκτίμηση της οικονομικής επίπτωσης της, η οποία επιμετράται σύμφωνα με τις παραγράφους 36-52·
- β) μια ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής· και
- γ) την πιθανότητα οποιασδήποτε αποζημίωσης.

- 87 Κατά τον προσδιορισμό των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορούν να συναθροιστούν για να αποτελέσουν μια κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων είναι αρκετά παρεμφερής ώστε να καταχωρίζεται μια ενιαία μοναδική δήλωση σχετικά με αυτά, με σκοπό την τήρηση των προϋποθέσεων της παραγράφου 85 στοιχεία α) και β) και της παραγράφου 86 στοιχεία α) και β). Έτσι, μπορεί να είναι σωστό να αντιμετωπίζονται ως μια απλή κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε εγγυήσεις διαφόρων προϊόντων, αλλά δεν θα ήταν σωστό να αντιμετωπίζονται ως μια απλή κατηγορία ποσά που αφορούν κανονικές εγγυήσεις και ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

- 88 Όταν μια πρόβλεψη και μια ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτει από την ίδια σειρά συνθηκών, η οικονομική οντότητα προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 84-86 κατά τρόπο που να φαίνεται η σχέση μεταξύ της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

- 89 Όταν είναι πιθανή μια εισροή οικονομικών ωφελειών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων στο τέλος της περιόδου αναφοράς και, όπου είναι εφικτό, μια εκτίμηση της οικονομικής επίδρασής τους, χρησιμοποιώντας για την επιμέτρηση τις αρχές που τίθενται για τις προβλέψεις στις παραγράφους 36-52.
- 90 Είναι σημαντικό οι γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία να αποφεύγουν να δίδουν παραπλανητικές ενδείξεις πιθανότητας δημιουργίας εσόδου.
- 91 Όταν οποιαδήποτε πληροφόρηση που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 86 και 89 δεν γνωστοποιείται επειδή δεν είναι εφικτό, το γεγονός αυτό δηλώνεται.
- 92 Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, η γνωστοποίηση μερικών ή όλων των πληροφοριών που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 84-89 ενδέχεται να προδικάζει σοβαρά τη θέση της οικονομικής οντότητας σε μια διαφορά με άλλα μέρη όσον αφορά την πρόβλεψη, την ενδεχόμενη υποχρέωση ή το ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες, αλλά γνωστοποιεί τη γενική φύση της διαφοράς, μαζί με το γεγονός και τον λόγο για τον οποίο η πληροφόρηση δεν έχει γνωστοποιηθεί.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 93 Το αποτέλεσμα της υιοθέτησης του παρόντος προτύπου κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος του (ή νομίτερα) απεικονίζεται ως προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον για την περίοδο για την οποία το πρότυπο υιοθετείται για πρώτη φορά. Οι οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται, αλλά δεν απαιτείται από αυτές, να προσαρμόσουν το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες περιόδους περίοδο και να επαναδιατυπώνουν συγκριτικές πληροφορίες. Εάν οι συγκριτικές πληροφορίες δεν επαναδιατυπώνονται, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.
- 94 [Απαλείφθηκε]
- 94A Με το έγγραφο *Επαχθείς συμβάσεις-Κόστος εκπλήρωσης μιας σύμβασης*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, προστέθηκε η παράγραφος 68A και τροποποιήθηκε η παράγραφος 69. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις στις συμβάσεις για τις οποίες δεν έχει ακόμη εκπληρώσει όλες τις υποχρεώσεις της κατά την, ή μετά την, έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής). Η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 95 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 1999 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 96 [Απαλείφθηκε]
- 97 [Απαλείφθηκε]
- 98 [Απαλείφθηκε]
- 99 Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 ως παρεπόμενη τροποποίηση που προκύπτει από την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες εφαρμόζεται η τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3.
- 100 Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και απαλείφθηκε η παράγραφος 6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.
- 101 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 97 και 98. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.

- 102 Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- 103 Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- 104 Ο Ορισμός της σημαντικότητας (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1 και στο ΔΛΠ 8), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2018, τροποποίησε την παράγραφο 75. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στον ορισμό της σημαντικότητας στην παράγραφο 7 του ΔΛΠ 1 και στις παραγράφους 5 και 6 του ΔΛΠ 8.
- 105 Με το έγγραφο *Επαχθείς συμβάσεις—Κόστος εκπλήρωσης μιας σύμβασης*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, προστέθηκαν οι παράγραφοι 68Α και 94Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος 69. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2022 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολείται ειδικά κάποιο άλλο πρότυπο. Αυτό το πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αν, και μόνον αν, πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια. Το πρότυπο προσδιορίζει επίσης τον τρόπο επιμέτρησης της λογιστικής αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με εξαίρεση:

α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου·

β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση·

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (βλ. ΔΠΧΑ 6 Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων)· και

δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

- 3 Εάν άλλο πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό ενός ειδικού τύπου άυλων περιουσιακών στοιχείων, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο αντί του παρόντος προτύπου. Για παράδειγμα, το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η οικονομική οντότητα προς πώληση στο πλαίσιο των συνήθων επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων (βλ. ΔΛΠ 2 Αποθέματα)·

β) αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος)·

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

δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους)·

ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32. Η αναγνώριση και η επιμέτρηση ορισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων καλύπτονται από το ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το ΔΛΠ 27 Ατομικές οικονομικές καταστάσεις και το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες·

στ) υπεραξία που αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων)·

ζ) συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια, καθώς επίσης τυχόν περιουσιακά στοιχεία για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17·

- η) μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες·
- θ) περιουσιακά στοιχεία που απορρέουν από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.
- 4 Κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται εντός ή επί στοιχείου με φυσική υπόσταση, όπως ένα σιντί (στην περίπτωση του λογισμικού υπολογιστών), νομικής τεκμηρίωσης (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια ή ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμά ποιο στοιχείο είναι πιο σημαντικό. Για παράδειγμα, το λογισμικό για ένα μηχανικό εργαλείο που ελέγχεται από υπολογιστή και που δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς αυτό το ειδικό λογισμικό είναι αναπόσπαστο μέρος του σχετικού υλικού και αντιμετωπίζεται ως ενσώματο πάγιο στοιχείο. Το ίδιο ισχύει για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν το λογισμικό δεν είναι αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού υλικού, το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- 5 Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, κατάρτισης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς, μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να οδηγήσουν σε περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το υλικό τμήμα του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς την άυλη συνιστώσα του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό.
- 6 Δικαιώματα που κατέχει ο μισθωτής βάσει συμβάσεων παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου και εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 16.
- 7 Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός προτύπου μπορεί να υπάρχουν αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στη λογιστική αντιμετώπιση της έρευνας ή της ανάπτυξης και εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των ασφαλιστήριων συμβολαίων. Συνεπώς, αυτό το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβόλαια. Όμως, αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (όπως λογισμικό υπολογιστών), και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται (όπως κόστη εκκίνησης δραστηριοτήτων), σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή από ασφαλιστικούς φορείς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

Περιουσιακό στοιχείο ⁽²⁵⁾ είναι ένας πόρος:

α) που ελέγχεται από οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και

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

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

⁽²⁵⁾ Ο ορισμός του περιουσιακού στοιχείου στο παρόν πρότυπο δεν αναθεωρήθηκε μετά την αναθεώρηση του ορισμού του περιουσιακού στοιχείου στο εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά που εκδόθηκε το 2018.

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

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

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

Συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οικονομική οντότητα είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά τον διακανονισμό υποχρέωσης.

Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε η οικονομική οντότητα 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. (Βλ. ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*.)

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

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα προσδιορισμένο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

Χρηματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να ληφθούν σε καθορισμένα ή προσδιορισμένα χρηματικά ποσά.

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

Υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το εκτιμώμενο ποσό που θα λάμβανε η οικονομική οντότητα επί του παρόντος από τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους διάθεσης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

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

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

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

- 9 Οι οικονομικές οντότητες συχνά δαπανούν πόρους, ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις, κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων πόρων, όπως επιστημονικές ή τεχνικές γνώσεις, σχεδιασμός και εφαρμογή νέων διαδικασιών ή συστημάτων, άδειες, πνευματική ιδιοκτησία, γνώσεις αγοράς και εμπορικών σημάτων (συμπεριλαμβανομένων εμπορικών ονομασιών και εκδοτικών τίτλων). Κοινά παραδείγματα στοιχείων που εμπερικλείονται σε αυτές τις γενικές επικεφαλίδες είναι το λογισμικό υπολογιστών, οι άδειες ευρεσιτεχνίας, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, οι κινηματογραφικές ταινίες, τα πελατολόγια, τα υποθηκικά δικαιώματα εξυπηρέτησης, οι άδειες αλιείας, οι εισαγωγικές ποσοστώσεις, οι δικαιοχρήσεις, οι σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, η εμπιστοσύνη πελατών, τα μερίδια αγοράς και τα δικαιώματα εμπορίας.

- 10 Μερικά μόνο από τα στοιχεία που περιγράφονται στην παράγραφο 9 πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλ. χαρακτηρίζονται από προσδιοριστικότητα, έλεγχο επί πόρου και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Αν ένα στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου δεν πληροί τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, οι δαπάνες για να αποκτηθεί αυτό ή να δημιουργηθεί αυτό εσωτερικά, αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται. Όμως, αν το στοιχείο αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων, αποτελεί μέρος της υπεραξίας που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης (βλ. παράγραφο 68).

Προσδιοριστικότητα

- 11 Βάσει του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτείται να είναι προσδιορισμένο ώστε να διακρίνεται από την υπεραξία. Η υπεραξία που αναγνωρίζεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων είναι περιουσιακό στοιχείο που αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία αποκτηθέντα σε συνένωση επιχειρήσεων που δεν προσδιορίζονται μεμονωμένα και δεν αναγνωρίζονται ξεχωριστά. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των προσδιορισμένων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, μεμονωμένα, δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- 12 Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι προσδιορισμένο εάν είτε:

α) είναι διαχωρίσιμο, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διασπαστεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με σχετικό σύμβολο, προσδιορισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οικονομική οντότητα σκοπεύει να το πράξει· ή

β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

Έλεγχος

- 13 Η οικονομική οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο εάν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρεε κανονικά από νομικά δικαιώματα που είναι δικαστικώς αγωγήσιμα. Απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι πιο δύσκολο να αποδειχτεί ο έλεγχος. Όμως, η νομική αγωγήσιμότητα ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για έλεγχο, διότι η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη με κάποιον άλλον τρόπο.
- 14 Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οικονομική οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται από νομικά δικαιώματα όπως δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, από περιορισμό εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή από νομικό καθήκον των εργαζομένων να τηρούν την εμπιστευτικότητα.
- 15 Η οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέτει ομάδα ειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να προσδιορίζει δεξιότητες του προσωπικού οι οποίες αναπτύσσονται βαθμιαία και οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη μέσω κατάρτισης. Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να αναμένει ότι το προσωπικό θα συνεχίσει να διαθέτει τις δεξιότητές του σε αυτήν. Όμως, συνήθως οι οικονομικές οντότητες έχουν ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από μια ομάδα ειδικευμένου προσωπικού και από κατάρτιση έτσι ώστε αυτά τα στοιχεία να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παρόμοιο λόγο, κάποιο συγκεκριμένο διευθυντικό ή τεχνικό ταλέντο είναι απίθανο να πληροί τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν προστατεύεται από νομικά δικαιώματα χρήσης αυτού και λήψης μελλοντικών οικονομικών οφελών που αναμένονται από αυτό, και πληροί επίσης τα υπόλοιπα σημεία του ορισμού.
- 16 Η οικονομική οντότητα μπορεί να έχει χαρτοφυλάκιο πελατών ή μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την οικονομική οντότητα. Όμως, εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων προστασίας ή άλλων τρόπων ελέγχου των σχέσεων με τους πελάτες ή της εμπιστοσύνης των πελατών προς την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα έχει συνήθως ανεπαρκή έλεγχο πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από πελατειακές σχέσεις και εμπιστοσύνη ώστε τέτοια στοιχεία (π.χ. χαρτοφυλάκιο πελατών, μερίδια αγοράς, πελατειακές σχέσεις, εμπιστοσύνη πελατών) να πληρούν τον ορισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων για την προστασία των πελατειακών σχέσεων, πράξεις ανταλλαγής για τις ίδιες ή παρόμοιες μη συμβατικές πελατειακές σχέσεις (εκτός αν αποτελούν μέρος συνένωσης επιχειρήσεων) αποδεικνύουν ότι η οικονομική οντότητα είναι παρόλα αυτά ικανή να ελέγξει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τις πελατειακές σχέσεις. Επειδή αυτές οι πράξεις ανταλλαγής αποδεικνύουν επίσης ότι οι πελατειακές σχέσεις είναι διαχωρίσιμες, οι εν λόγω πελατειακές σχέσεις εμπίπτουν στον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη

- 17 Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει το μελλοντικό κόστος παραγωγής αντί να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

- 18 Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αποδείξει ότι το στοιχείο πληροί:

α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου (βλ. παραγράφους 8–17)· και

β) τα κριτήρια αναγνώρισης (βλ. παραγράφους 21–23).

Η απαίτηση αυτή ισχύει για το κόστος που πραγματοποιήθηκε αρχικά, για την απόκτηση ή την εσωτερική δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου, και για το κόστος που πραγματοποιήθηκε μεταγενέστερα, για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους αυτού ή τη συντήρησή του.

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

- 20 Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν προσθήκες στο στοιχείο ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε υπάρχον άυλο περιουσιακό στοιχείο αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος προτύπου. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες —δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την αρχική αναγνώριση αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου ή μετά την ολοκλήρωση ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου— θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου. Με συνέπεια προς την παράγραφο 63, μεταγενέστερες δαπάνες για σήματα, τίτλους εφημερίδων, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία παρόμοια σε ουσία (είτε εξωτερικά αποκτηθέντα είτε εσωτερικά δημιουργηθέντα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι οι δαπάνες αυτές δεν μπορούν να διαχωριστούν από τις συνολικές δαπάνες ανάπτυξης της επιχείρησης.

- 21 Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αν, και μόνο αν:

α) είναι πιθανό ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα· και

β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

- 22 Η οικονομική οντότητα εκτιμά την πιθανότητα αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελιών χρησιμοποιώντας λογικές και βάσιμες παραδοχές που αντιπροσωπεύουν την καλύτερη εκτίμηση της διοίκησης για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

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

- 24 Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιμετράται αρχικά στο κόστος.

Χωριστή απόκτηση

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

- 31 Κάποιες δραστηριότητες πραγματοποιούνται σε σχέση με την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά δεν απαιτούνται για τη θέση του στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Οι παράπλευρες αυτές δραστηριότητες μπορεί να πραγματοποιηθούν πριν ή κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων ανάπτυξης. Επειδή οι παράπλευρες δραστηριότητες δεν είναι απαραίτητες προκειμένου να τεθεί το στοιχείο στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση, τα έσοδα και τα σχετικά έξοδα των παράπλευρων δραστηριοτήτων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συμπεριλαμβάνονται στις αντίστοιχες κατατάξεις των εσόδων και των εξόδων.
- 32 Αν πληρωμή για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων, το κόστος του είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης εκτός εάν κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού.

Απόκτηση ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων

- 33 Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησης. Η εύλογη αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανάκλα τις προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά, κατά την ημερομηνία απόκτησης, για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα αναμένει να υπάρξει εισροή οικονομικών οφελών, ακόμα κι αν υπάρχει αβεβαιότητα για τον χρόνο ή το ποσό της εισροής. Συνεπώς, το κριτήριο αναγνώρισης που αφορά την πιθανότητα, της παραγράφου 21 στοιχείο α), θεωρείται ότι πληρούται πάντοτε για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων. Εάν περιουσιακό στοιχείο που έχει αποκτηθεί σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να διαχωριστεί ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, υπάρχουν αρκετές πληροφορίες για να επιμετρηθεί με ακρίβεια η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς, το κριτήριο της αξιόπιστης επιμέτρησης της παραγράφου 21 στοιχείο β) θεωρείται ότι πληρούται πάντοτε για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται σε συνενώσεις επιχειρήσεων.
- 34 Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο και το ΔΠΧΑ 3, (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), ο αποκτών αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης, χωριστά από την υπεραξία, ανεξάρτητα του κατά πόσον το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωριστεί από τον αποκτώμενο πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ο αποκτών αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο, χωριστά από την υπεραξία, ένα εν εξελίξει έργο έρευνας και ανάπτυξης του αποκτώμενου, αν το έργο πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το εν εξελίξει έργο έρευνας και ανάπτυξης ενός αποκτώμενου πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

α) πληροί τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου· και

β) είναι προσδιορισίμο, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία αποκτηθέντα σε συνένωση επιχειρήσεων

- 35 Εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να διαχωριστεί ή προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, υπάρχουν αρκετές πληροφορίες για να επιμετρηθεί με ακρίβεια η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Όταν, για τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, υπάρχει μια σειρά πιθανών αποτελεσμάτων με διαφορετικές πιθανότητες, η αβεβαιότητα αυτή εντάσσεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας του στοιχείου.
- 36 Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό σύμβολο, προσδιορισίμο περιουσιακό στοιχείο ή προσδιορίσιμη υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών αναγνωρίζει το άυλο στοιχείο ξεχωριστά από την υπεραξία αλλά μαζί με το σχετικό στοιχείο.
- 37 Ο αποκτών μπορεί να αναγνωρίσει μια ομάδα συμπληρωματικών άυλων περιουσιακών στοιχείων ως ένα περιουσιακό στοιχείο, εφόσον τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία έχουν παρόμοιες ωφέλιμες ζωές. Για παράδειγμα, οι όροι «μάρκα» και «εμπορική ονομασία» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα για τα εμπορικά και άλλα σήματα. Όμως, ο πρώτος είναι γενικός όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα (ή σήμα υπηρεσιών) και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους, τις συνταγές και την τεχνική εμπειρογνωσία.

Μεταγενέστερες δαπάνες σε αποκτηθέν εν εξελίξει έργο έρευνας και ανάπτυξης

42 Δαπάνες έρευνας ή ανάπτυξης οι οποίες:

α) σχετίζονται με εν εξελίξει έργο έρευνας και ανάπτυξης το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε μια συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο· και

β) πραγματοποιούνται μετά την απόκτηση του έργου·

θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 54–62.

43 Η εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 54–62 σημαίνει ότι μεταγενέστερες δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν σε εν εξελίξει έργο έρευνας και ανάπτυξης το οποίο αποκτήθηκε χωριστά ή σε συνένωση επιχειρήσεων και αναγνωρίστηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο:

α) αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνες έρευνας·

β) αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται αν πρόκειται για δαπάνες ανάπτυξης οι οποίες δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο της παραγράφου 57· και

γ) προστίθενται στη λογιστική αξία του αποκτηθέντος εν εξελίξει έργου έρευνας ή ανάπτυξης αν πρόκειται για δαπάνες ανάπτυξης οι οποίες πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης της παραγράφου 57.

Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης

44 Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι ονομαστικού ανταλλάγματος, μέσω κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει στην οικονομική οντότητα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοτώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης*, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να αναγνωρίσει τόσο το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση αρχικά στην εύλογη αξία. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά σε ονομαστική αξία (σύμφωνα με τον άλλο χειρισμό που επιτρέπεται από το ΔΛΠ 20) συν κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση για την οποία αυτό προορίζεται.

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

45 Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία, ή με συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το παράδειγμα που ακολουθεί αναφέρεται απλώς σε ανταλλαγή μη χρηματικού στοιχείου με άλλο, αλλά εφαρμόζεται επίσης σε όλες τις ανταλλαγές που περιγράφηκαν στην προηγούμενη πρόταση. Το κόστος τέτοιου άυλου περιουσιακού στοιχείου επιμετράται στην εύλογη αξία εκτός αν α) η πράξη ανταλλαγής στερείται εμπορικής ουσίας ή β) δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε ούτε του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε. Το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε επιμετράται με αυτόν τον τρόπο έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

46 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας τον βαθμό στον οποίο αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμειακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

α) η σύνθεση (ήτοι 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 λειτουργιών της που επηρεάζεται από τη συναλλαγή 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 δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας που επηρεάζεται από τη συναλλαγή αντανακλά τις μετά φόρων ταμειακές ροές. Το αποτέλεσμα αυτών των αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο χωρίς να χρειάζεται η οικονομική οντότητα να προβεί σε λεπτομερείς υπολογισμούς.

- 47 Η παράγραφος 21 στοιχείο β) προσδιορίζει ότι προϋπόθεση για την αναγνώριση άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος του περιουσιακού στοιχείου να δύναται να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Η εύλογη αξία άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι δυνατό να επιμετρηθεί με αξιοπιστία εάν α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών επιμετρήσεων της εύλογης αξίας ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους, καθώς και η χρήση τους στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Αν μια οντότητα μπορεί να προσδιορίσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία είτε του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου, τότε η εύλογη αξία του τελευταίου χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση του κόστους, εκτός αν η εύλογη αξία του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι πιο έκδηλη.

Εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία

- 48 **Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο.**

- 49 Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών, οι οποίες όμως δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης αυτού του προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία. Η εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, γιατί δεν είναι μια προσδιορίσιμη πηγή πόρων (ήτοι δεν διαχωρίζεται ούτε προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα) που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα στο κόστος.

- 50 Οι διαφορές μεταξύ της εύλογης αξίας μιας οντότητας και της λογιστικής αξίας των προσδιορισμένων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να αποτυπώνουν μια σειρά παραγόντων που επηρεάζουν την εύλογη αξία της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, τέτοιες διαφορές δεν αντιπροσωπεύουν το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οικονομική οντότητα.

Εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

- 51 Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμηθεί κατά πόσον ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τα απαραίτητα χαρακτηριστικά για αναγνώριση, επειδή παρουσιάζονται προβλήματα:

α) στη διαπίστωση του αν και πότε υπάρχει ένα προσδιορίσιμο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη· και

β) στον προσδιορισμό του κόστους του περιουσιακού στοιχείου με αξιοπιστία. Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικά δημιουργούμενης υπεραξίας της οικονομικής οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

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

52 Η οικονομική οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικά δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

α) φάση έρευνας· και

β) φάση ανάπτυξης.

Μολονότι οι όροι «έρευνα» και «ανάπτυξη» ορίζονται, οι όροι «φάση έρευνας» και «φάση ανάπτυξης» έχουν μια ευρύτερη έννοια για τον σκοπό αυτού του προτύπου.

53 Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος σαν να είχαν πραγματοποιηθεί μόνο στη φάση έρευνας.

Φάση έρευνας

54 **Κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν αναγνωρίζεται. Δαπάνες έρευνας (ή φάσης έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.**

55 Στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, αυτές οι δαπάνες αναγνωρίζονται πάντοτε ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

56 Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι τα εξής:

α) δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων·

β) η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων·

γ) η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες· και

δ) η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή πιθανών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Φάση ανάπτυξης

57 **Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) αναγνωρίζεται αν, και μόνο αν, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:**

α) την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση·

β) την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να το χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει·

γ) την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο·

δ) πώς το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικά, τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου·

ε) τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο·

στ) την ικανότητα της να επιμετρά αξιόπιστα τις δαπάνες που αποδίδονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

58 Στη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος, η οικονομική οντότητα μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αυτό γιατί η φάση ανάπτυξης ενός προγράμματος είναι πιο προχωρημένη από τη φάση έρευνας.

59 Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι τα εξής:

α) ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και μοντέλων·

β) ο σχεδιασμός εργαλείων, περιτυπωμάτων, καλουπιών και βαφών που περιλαμβάνουν νέα τεχνολογία·

γ) ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, μη οικονομικά δυνατής για εμπορική παραγωγή· και

δ) ο σχεδιασμός, η κατασκευή και η δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

60 Για να αποδείξει η οικονομική οντότητα πώς ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οικονομική οντότητα εκτιμά τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που πρόκειται να αποκομίσει από το περιουσιακό στοιχείο με τη χρησιμοποίηση των αρχών του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*. Αν το περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει οικονομικά οφέλη μόνο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την αρχή των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών του ΔΛΠ 36.

61 Διαθεσιμότητα πόρων για ολοκλήρωση, χρησιμοποίηση και απόκτηση των οφελών από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποδεικνύεται, για παράδειγμα, με ένα επιχειρηματικό σχέδιο που παρουσιάζει τους τεχνικούς, οικονομικούς και άλλους πόρους που απαιτούνται και την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εξασφαλίσει αυτούς τους πόρους. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αποδεικνύει τη διαθεσιμότητα της εξωτερικής χρηματοδότησης με την εξασφάλιση ενδείξεων για τη θέληση του δανειστή να χρηματοδοτήσει το πρόγραμμα.

62 Τα κοστολογικά συστήματα της οικονομικής οντότητας μπορεί συχνά να επιμετρούν αξιόπιστα το κόστος της δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά, όπως μισθοί και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται για να εξασφαλίσουν δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας ή άδειες ή ανάπτυξη λογισμικού υπολογιστών.

63 Εσωτερικά δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία παρόμοια σε ουσία δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

64 Δαπάνες σε εσωτερικά δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία παρόμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου

65 Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου για τον σκοπό της παραγράφου 24 είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης των παραγράφων 21, 22 και 57. Η παράγραφος 71 απαγορεύει επαναφορά δαπανών που αναγνωρίστηκαν προηγουμένως ως έξοδα.

66 Το κόστος ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους είναι:

- α) το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου·
- β) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 19) που προκύπτουν άμεσα από τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου·
- γ) τα έξοδα για την καταχώριση νομικών δικαιωμάτων· και
- δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Το ΔΛΠ 23 καθορίζει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως στοιχείο του κόστους ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

67 Τα ακόλουθα δεν είναι συστατικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου:

- α) έξοδα πώλησης, διοίκησης και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτές οι δαπάνες μπορούν να αποδοθούν άμεσα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση·
- β) προσδιορισθείσες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται προτού ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση· και
- γ) δαπάνες κατάρτισης προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 65

Μια οικονομική οντότητα αναπτύσσει μια νέα παραγωγική διαδικασία. Κατά τη διάρκεια του 20X5 οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 1000 NM ^(*), από τις οποίες 900 NM πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1η Δεκεμβρίου 20X5 και 100 NM πραγματοποιήθηκαν μεταξύ 1ης Δεκεμβρίου 20X5 και 31ης Δεκεμβρίου 20X5. Η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να αποδείξει ότι, κατά την 1η Δεκεμβρίου 20X5, η παραγωγική διαδικασία πληρούσε τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Το ανακτήσιμο ποσό της τεχνολογίας που ενσωματώθηκε στη διαδικασία (συμπεριλαμβανομένων μελλοντικών ταμειακών εκροών για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται ότι είναι 500 NM.

Στο τέλος του 20X5, η παραγωγική διαδικασία καταχωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο με κόστος 100 NM (δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία κατά την οποία πληρούνταν τα κριτήρια αναγνώρισης, δηλ. την 1η Δεκεμβρίου 20X5). Οι δαπάνες 900 NM που πραγματοποιήθηκαν πριν από την 1η Δεκεμβρίου 20X5 αναγνωρίζονται ως έξοδα, γιατί τα κριτήρια αναγνώρισης δεν πληρούνταν μέχρι την 1η Δεκεμβρίου 20X5. Αυτές οι δαπάνες δεν αποτελούν μέρος του κόστους της παραγωγικής διαδικασίας που αναγνωρίστηκε στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

Κατά τη διάρκεια του 20X6, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ήταν 2000 NM. Στο τέλος του 20X6, το ανακτήσιμο ποσό της τεχνολογίας που ενσωματώθηκε στη διαδικασία (συμπεριλαμβανομένων μελλοντικών ταμειακών εκροών για να ολοκληρωθεί η διαδικασία πριν αυτή είναι διαθέσιμη για χρήση) εκτιμάται ότι είναι 1900 NM.

Στο τέλος του 20X6, το κόστος της παραγωγικής διαδικασίας είναι 2100 NM (δαπάνες 100 NM που αναγνωρίστηκαν στο τέλος του 20X5 συν δαπάνες 2000 NM που αναγνωρίστηκαν το 20X6). Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης ύψους 200 NM για να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της διαδικασίας πριν από τη ζημία απομείωσης (2100 NM) στο ανακτήσιμο ποσό της (1900 NM). Αυτή η ζημία απομείωσης θα αναστραφεί σε επόμενη περίοδο αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την αναστροφή ζημίας απομείωσης του ΔΛΠ 36.

(*) Στο παρόν πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΞΟΔΟΥ

68 Οι δαπάνες για άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

α) αποτελούν μέρος του κόστους άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης (βλ. παραγράφους 18–67)· ή

β) το στοιχείο αποκτάται σε συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν συμβαίνει αυτό, αποτελεί μέρος του ποσού που αναγνωρίζεται ως υπεραξία κατά την ημερομηνία απόκτησης (βλ. ΔΠΧΑ 3).

69 Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μια οικονομική οντότητα, αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται το οποίο μπορεί να αναγνωριστεί. Στην περίπτωση παροχής αγαθών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τέτοιες δαπάνες ως έξοδο όταν έχει δικαίωμα πρόσβασης σε αυτά τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη δαπάνη ως έξοδο όταν λαμβάνει τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα, η δαπάνη για έρευνα αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται (βλ. παράγραφο 54), εκτός αν αποκτάται στα πλαίσια συνένωσης επιχειρήσεων. Άλλα παραδείγματα δαπανών που αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται περιλαμβάνουν τα εξής:

α) δαπάνες για δραστηριότητες εκκίνησης (δηλ. το κόστος εκκίνησης), εκτός αν αυτές οι δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος στοιχείου των ενσώματων παγίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Το κόστος εκκίνησης μπορεί να αποτελείται από κόστος εγκατάστασης, όπως νομικό και γραμματειακό κόστος που πραγματοποιείται κατά την ίδρυση μιας νομικής οντότητας, δαπάνες για το άνοιγμα νέας εγκατάστασης ή επιχείρησης (δηλ. κόστος προ ανοίγματος) ή δαπάνες για την εκκίνηση νέων δραστηριοτήτων ή το λανσάρισμα νέων προϊόντων ή διαδικασιών (δηλ. κόστος προ λειτουργίας).

β) δαπάνες δραστηριοτήτων κατάρτισης·

γ) δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης και προώθησης (συμπεριλαμβανομένων καταλόγων ταχυδρομικών παραγγελιών)·

δ) δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας οικονομικής οντότητας.

69A Η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πρόσβασης σε αγαθά όταν τα κατέχει. Ομοίως, έχει δικαίωμα πρόσβασης σε αγαθά όταν έχουν κατασκευαστεί από προμηθευτή σύμφωνα με τους όρους σύμβασης προμήθειας και η οικονομική οντότητα μπορεί να απαιτήσει την παράδοσή τους με αντάλλαγμα την καταβολή πληρωμής. Οι υπηρεσίες λαμβάνονται όταν πραγματοποιούνται από προμηθευτή σύμφωνα με σύμβαση για παροχή τους σε οικονομική οντότητα και όχι όταν η οικονομική οντότητα τις χρησιμοποιεί για να παραδώσει άλλη υπηρεσία, για παράδειγμα για να παραδώσει μια διαφήμιση σε πελάτες.

70 Η παράγραφος 68 δεν αποκλείει μια οικονομική οντότητα από την αναγνώριση προπληρωμής ως περιουσιακού στοιχείου όταν πληρωμή για αγαθά έχει πραγματοποιηθεί πριν η οικονομική οντότητα αποκτήσει δικαίωμα πρόσβασης σε αυτά τα αγαθά. Ομοίως, η παράγραφος 68 δεν αποκλείει μια οικονομική οντότητα από την αναγνώριση προπληρωμής ως περιουσιακού στοιχείου όταν η πληρωμή για υπηρεσίες έχει πραγματοποιηθεί πριν η οικονομική οντότητα παραλάβει αυτές τις υπηρεσίες.

Παρελθόντα έξοδα που δεν πρέπει να αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία

71 Οι δαπάνες για άυλο περιουσιακό στοιχείο που είχαν αρχικά αναγνωριστεί ως έξοδα δεν αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

72 **Οι οικονομικές οντότητες επιλέγουν ως λογιστική τους πολιτική είτε τη μέθοδο κόστους της παραγράφου 74 είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής της παραγράφου 75. Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται λογιστικά με την ίδια μέθοδο, εκτός αν δεν υπάρχει ενεργή αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.**

- 73 Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης και χρήσης στις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας. Τα στοιχεία μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις που αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα κόστους και αξιών σε διαφορετικές ημερομηνίες.

Μέθοδος κόστους

- 74 Μετά την αρχική αναγνώριση, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία λογιστικοποιούνται στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

Μέθοδος αναπροσαρμογής

- 75 Μετά την αρχική αναγνώριση, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία λογιστικοποιούνται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Για την πραγματοποίηση αναπροσαρμογών σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, η εύλογη αξία επιμετράται βάσει μιας ενεργούς αγοράς. Αναπροσαρμογές γίνονται αρκετά τακτικά ώστε κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου να μην διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του.

- 76 Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει:

α) την αναπροσαρμογή άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία· ή

β) την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα από το κόστος.

- 77 Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικά αναγνωριστεί στο κόστος. Όμως, αν μόνο μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο διότι δεν πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας (βλ. παράγραφο 65), η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν παραληφθεί μέσω κρατικής επιχορήγησης και έχουν αναγνωριστεί σε ονομαστικό ποσό (βλ. παράγραφο 44).

- 78 Δεν είναι σύνηθες να υπάρχει ενεργός αγορά για άυλα περιουσιακά στοιχεία, αν και ενδέχεται να υπάρχει. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενδέχεται να υπάρχει ενεργός αγορά για ελεύθερα μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοτώσεις παραγωγής. Όμως, δεν μπορεί να υπάρχει ενεργός αγορά για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, δικαιώματα μουσικών και κινηματογραφικών εκδόσεων, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικά σήματα, γιατί κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό. Επίσης, μολονότι άυλα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονται και πωλούνται και συμβάσεις διαπραγματεύονται μεταξύ κατ' ιδίαν αγοραστών και πωλητών, οι συναλλαγές αυτές είναι σχετικά σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που καταβάλλεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου. Τέλος, οι τιμές συχνά δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό.

- 79 Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, είναι αναγκαία περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ενέχουν ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις εύλογης αξίας δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία με μόνο ασημαντες διακυμάνσεις της εύλογης αξίας.

- 80 Όταν αναπροσαρμόζεται άυλο περιουσιακό στοιχείο, η λογιστική αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται στο αναπροσαρμοσμένο ποσό. Κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, το περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) η ακαθάριστη λογιστική αξία προσαρμόζεται κατά τρόπο που είναι συνεπής προς την ανατίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η ακαθάριστη λογιστική αξία μπορεί να επαναδιατυπωθεί με αναφορά σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς ή μπορεί να επαναδιατυπωθεί ανάλογα με τη μεταβολή της λογιστικής αξίας. Η σωρευμένη απόσβεση κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής προσαρμόζεται ώστε να ισούται με τη διαφορά μεταξύ της ακαθάριστης λογιστικής αξίας και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου μετά τον συνυπολογισμό των σωρευμένων ζημιών απομείωσης· ή

β) η σωρευμένη απόσβεση αφαιρείται από την ακαθάριστη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Το ποσό της προσαρμογής των σωρευμένων αποσβέσεων αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 85 και 86.

- 81** Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σε κατηγορία αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να αναπροσαρμοστεί, διότι δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτό το περιουσιακό στοιχείο, το περιουσιακό στοιχείο λογιστικοποιείται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημία απομείωσης.
- 82** Εάν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν δύναται πλέον να επιμετρηθεί βάσει ενεργούς αγοράς, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής βάσει της ενεργούς αγοράς μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης.
- 83** Το γεγονός ότι δεν υπάρχει πλέον ενεργός αγορά για ένα αναπροσαρμοσμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δείχνει ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο και ότι χρειάζεται να εξεταστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
- 84** Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου δύναται να επιμετρηθεί βάσει ενεργούς αγοράς σε μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία.
- 85** Αν η λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής, η αύξηση πιστώνεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σωρεύεται στα ίδια κεφάλαια υπό την επικεφαλίδα του πλεονάσματος αναπροσαρμογής. Όμως, η αύξηση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στον βαθμό που αναστρέφει μείωση αναπροσαρμογής, του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.
- 86** Αν η λογιστική αξία άυλου περιουσιακού στοιχείου μειώνεται ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η μείωση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα στο μέτρο του εκάστοτε πιστωτικού υπολοίπου που υφίσταται στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής για εκείνο το περιουσιακό στοιχείο. Η μείωση που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα μειώνει το ποσό που συσσωρεύεται στα ίδια κεφάλαια στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής.
- 87** Το σωρευμένο πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφέρεται άμεσα στα κέρδη εις νέον, όταν το πλεόνασμα πραγματοποιηθεί. Το σύνολο του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιηθεί κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που πραγματοποιείται είναι η διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που θα είχε αναγνωριστεί με βάση το ιστορικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Η μεταφορά από τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής στα κέρδη εις νέον δεν γίνεται μέσω των αποτελεσμάτων.

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

- 88** Οι οικονομικές οντότητες εκτιμούν αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή παρόμοιων μονάδων που συνιστούν την εν λόγω ωφέλιμη ζωή. Η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη ζωή όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργεί καθαρές ταμειακές εισροές για την οικονομική οντότητα.

- 89 Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται (βλ. παραγράφους 97–106) και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται (βλ. παράγραφοι 107–110). Τα επεξηγηματικά παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν πρότυπο επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική τους αντιμετώπιση βάσει του προσδιορισμού της ωφέλιμης ζωής.
- 90 Πολλοί παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων:
- α) της προσδοκώμενης χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα και του κατά πόσον άλλη διευθυντική ομάδα θα μπορούσε να διαχειρίζεται αποτελεσματικά το περιουσιακό στοιχείο·
 - β) των συνηθισμένων κύκλων ζωής προϊόντος για το περιουσιακό στοιχείο και δημόσια διαθέσιμων πληροφοριών που αφορούν εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία χρησιμοποιούνται με παρόμοιο τρόπο·
 - γ) της τεχνικής, τεχνολογικής, εμπορικής ή άλλου είδους απαρχαίωσης·
 - δ) της σταθερότητας του κλάδου στον οποίο λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο και των μεταβολών στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενες από το περιουσιακό στοιχείο·
 - ε) των αναμενόμενων ενεργειών των ανταγωνιστών ή δυνητικών ανταγωνιστών·
 - στ) του επιπέδου δαπανών συντήρησης που απαιτείται για να ληφθούν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και της ικανότητας και πρόθεσης της οικονομικής οντότητας να φτάσει σε τέτοιο επίπεδο·
 - ζ) της περιόδου ελέγχου του περιουσιακού στοιχείου και των νομικών ή παρόμοιων ορίων που τίθενται στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, όπως οι ημερομηνίες λήξης σχετικών μισθώσεων· και
 - η) του αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.
- 91 Ο όρος «αόριστος» δεν σημαίνει «απεριόριστος». Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνο το επίπεδο μελλοντικών δαπανών συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το επίπεδο επίδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του και την ικανότητα και πρόθεση της οικονομικής οντότητας να φτάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες επιπλέον αυτών που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο επίδοσης.
- 92 Λαμβανομένου υπόψη του ιστορικού ταχειών μεταβολών στην τεχνολογία, στο λογιστικό υπολογιστών και σε πολλά άλλα στοιχεία, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαρχαίωση. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή τους συχνά είναι σύντομη. Οι αναμενόμενες μελλοντικές μειώσεις στην τιμή πώλησης ενός είδους που παράχθηκε με τη χρησιμοποίηση άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να δείχνουν την αναμενόμενη τεχνολογική ή εμπορική απαρχαίωση του περιουσιακού στοιχείου, η οποία με τη σειρά της μπορεί να αντικατοπτρίζει τη μείωση των μελλοντικών οικονομικών οφελών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο.
- 93 Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι πολύ μεγάλη ή ακόμη και αόριστη. Η αβεβαιότητα δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πάνω σε μια συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μιας ζωής που είναι μη ρεαλιστικά σύντομη.
- 94 **Η ωφέλιμη ζωή άυλου περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα δεν υπερβαίνει την περίοδο που ισχύουν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, αλλά μπορεί να είναι συντομότερη ανάλογα με τη διάρκεια της περιόδου που η οικονομική οντότητα αναμένει να κάνει χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Αν τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα μεταβιβάζονται για περιορισμένη χρονική περίοδο που δύναται να ανανεωθεί, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει την περίοδο (ή περιόδους) ανανέωσης μόνο αν υπάρχουν αποδείξεις που υποστηρίζουν την ανανέωση από την οικονομική οντότητα χωρίς σημαντικό κόστος. Η ωφέλιμη ζωή ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σε συνένωση επιχειρήσεων είναι η εναπομένουσα συμβατική περίοδος της σύμβασης από την οποία παραχωρήθηκε το δικαίωμα και δεν περιλαμβάνει περιόδους ανανέωσης.**
- 95 Μπορεί να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την οικονομική οντότητα. Η περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που καθορίζεται από αυτούς τους παράγοντες.

96 Η ύπαρξη των ακόλουθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι η οικονομική οντότητα θα ήταν σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος:

α) υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση τρίτου μέρους, αυτό περιλαμβάνει απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συνανέσει·

β) υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθεί κάθε όρος που απαιτείται για την ανανέωση· και

γ) το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση.

Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Περίοδος απόσβεσης και μέθοδος απόσβεσης

97 Το αποσβέσιμο ποσό άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή κατανέμεται σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και στην κατάσταση που απαιτούνται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Η απόσβεση περιουσιακού στοιχείου παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και εκείνης κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης αντικατοπτρίζει τον ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου.

98 Μπορεί να χρησιμοποιείται ποικιλία μεθόδων απόσβεσης για να κατανεμηθεί το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής. Η μέθοδος που χρησιμοποιείται επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των αναμενόμενων μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο και εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης αυτών των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών.

98Α Υπάρχει μαχητό τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο μια μέθοδος απόσβεσης που βασίζεται στα έσοδα που παράγονται από δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν είναι κατάλληλη. Τα έσοδα που παράγονται από δραστηριότητα η οποία περιλαμβάνει τη χρήση άυλου περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζουν συνήθως παράγοντες που δεν συνδέονται άμεσα με την ανάλωση των οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο. Παραδείγματος χάριν, τα έσοδα επηρεάζονται από άλλες εισροές και διαδικασίες, δραστηριότητες πώλησης και μεταβολές των όγκων και τιμών πώλησης. Η συνιστώσα τιμής των εσόδων μπορεί να επηρεάζεται από τον πληθωρισμό, πράγμα που δεν έχει καμιά επίδραση στον τρόπο με τον οποίο αναλώνεται το περιουσιακό στοιχείο. Το τεκμήριο αυτό μπορεί να καταρριφθεί μόνο στις περιορισμένες περιπτώσεις:

α) στις οποίες το άυλο περιουσιακό στοιχείο εκφράζεται ως μέτρο των εσόδων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 98Γ· ή

β) στις οποίες μπορεί να αποδειχθεί ότι υπάρχει υψηλή συσχέτιση μεταξύ των εσόδων και της ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

98B Κατά την επιλογή κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης σύμφωνα με την παράγραφο 98, μια οντότητα θα μπορούσε να καθορίσει τον κυρίαρχο περιοριστικό παράγοντα που είναι εγγενής στο άυλο περιουσιακό στοιχείο. Παραδείγματος χάρη, στη σύμβαση στην οποία ορίζονται τα δικαιώματα της οικονομικής οντότητας σχετικά με τη χρήση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, η χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου από μέρους της οικονομικής οντότητας θα μπορούσε να προσδιορίζεται ως ένας προκαθορισμένος αριθμός ετών (δηλ. ως χρόνος), ως αριθμός παραγόμενων μονάδων ή ως ένα καθορισμένο συνολικό ποσό εσόδων που πρόκειται να παραχθούν. Ο προσδιορισμός ενός τέτοιου κυρίαρχου περιοριστικού παράγοντα θα μπορούσε να χρησιμοποιείται ως σημείο εκκίνησης για τον προσδιορισμό της κατάλληλης βάσης απόσβεσης, αλλά ενδέχεται να χρησιμοποιείται άλλη βάση εάν ανταποκρίνεται καλύτερα στον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών.

98Γ Στην περίπτωση που ο κυρίαρχος περιοριστικός παράγοντας που είναι εγγενής σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι η επίτευξη ορίου εσόδων, τα έσοδα που θα παραχθούν μπορεί να αποτελούν κατάλληλη βάση για την απόσβεση. Παραδείγματος χάρη, μια οντότητα θα μπορούσε να αποκτήσει άδεια παραχώρησης για έρευνα και εξόρυξη χρυσού από χρυσωρυχείο. Η λήξη της σύμβασης θα μπορούσε να βασίζεται σε καθορισμένο ποσό συνολικών εσόδων που θα παραχθούν από την εξόρυξη (παραδείγματος χάρη, μια σύμβαση μπορεί να επιτρέπει την εξόρυξη χρυσού από το ορυχείο μέχρις ότου τα συνολικά σωρευτικά έσοδα από την πώληση του χρυσού να φτάσουν τα 2 δισ. ΝΜ) και να μην βασίζεται στον χρόνο ή στην ποσότητα του εξορυγμένου χρυσού. Σε άλλο παράδειγμα, το δικαίωμα εκμετάλλευσης διοδίων θα μπορούσε να στηρίζεται σε καθορισμένο συνολικό ποσό εσόδων που θα παραχθούν από το σωρευτικό ποσό των διοδίων που χρεώνονται (παραδείγματος χάρη, μια σύμβαση θα μπορούσε να επιτρέπει την εκμετάλλευση των διοδίων μέχρις ότου το σωρευτικό ποσό των διοδίων που προκύπτει από την εκμετάλλευση των διοδίων φτάσει τα 100 εκατ. ΝΜ). Στην περίπτωση που τα έσοδα έχουν καθοριστεί ως ο κυρίαρχος περιοριστικός παράγοντας στη σύμβαση για τη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, τα έσοδα που θα παραχθούν μπορεί να αποτελούν την κατάλληλη βάση για την απόσβεση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, υπό την προϋπόθεση ότι η σύμβαση ορίζει ένα καθορισμένο συνολικό ποσό εσόδων που πρόκειται να παραχθούν για τα οποία πρέπει να προσδιοριστεί η απόσβεση.

99 Η απόσβεση συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, η επιβάρυνση της απόσβεσης αποτελεί τμήμα του κόστους του άλλου περιουσιακού στοιχείου και περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία του. Για παράδειγμα, η απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν σε μια παραγωγική διαδικασία περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των αποθεμάτων (βλ. ΔΛΠ 2 Αποθέματα).

Υπολειμματική αξία

100 Η υπολειμματική αξία άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:

α) υπάρχει δέσμευση τρίτου μέρους να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του· ή

β) υπάρχει ενεργός αγορά (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 13) για το περιουσιακό στοιχείο και:

i) η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά· και

ii) είναι πιθανό τέτοια αγορά να υφίσταται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

101 Το αποσβέσιμο ποσό περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Μια υπολειμματική αξία εκτός του μηδενός δείχνει ότι η οικονομική οντότητα αναμένει να διαθέσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του.

102 Η εκτίμηση της υπολειμματικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στο ποσό που είναι ανακτήσιμο από την εκποίηση με τη χρήση τιμών που επικρατούν κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για την πώληση παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου που έχει φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του και που έχει χρησιμοποιηθεί υπό συνθήκες παρόμοιες με εκείνες υπό τις οποίες θα χρησιμοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο. Η υπολειμματική αξία επανεξετάζεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Μεταβολές της υπολειμματικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου αντιμετωπίζονται ως μεταβολές λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

- 103 Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του. Αν αυξηθεί, η επιβάρυνση απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική, εκτός αν και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Επανεξέταση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης

- 104 Η περίοδος απόσβεσης και η μέθοδος απόσβεσης για άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή επανεξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος απόσβεσης μεταβάλλεται ανάλογα. Αν έχει υπάρξει ουσιώδης μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελίων που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβληθεί έτσι ώστε να αντανακλά τον μεταβληθέντα ρυθμό. Τέτοιες μεταβολές αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
- 105 Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι ορθή. Για παράδειγμα, η αναγνώριση μιας ζημίας απομείωσης μπορεί να δείχνει ότι η περίοδος απόσβεσης χρειάζεται να τροποποιηθεί.
- 106 Συν τω χρόνω, το πρόγραμμα των μελλοντικών οικονομικών ωφελίων που αναμένεται να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα από άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μεταβληθεί. Για παράδειγμα, μπορεί να καταστεί εμφανές ότι είναι κατάλληλη η μέθοδος απόσβεσης του φθίνοντος υπολοίπου και όχι η σταθερή μέθοδος. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν η χρήση των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύονται από μια άδεια αναβάλλεται εν αναμονή της ενεργοποίησης άλλων συστατικών στοιχείων του επιχειρησιακού σχεδίου. Στην περίπτωση αυτή, οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μη λαμβάνονται παρά σε επόμενες περιόδους.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

107 Άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται.

- 108 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, απαιτείται από την οικονομική οντότητα να ελέγχει για απομείωση τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη ωφέλιμη ζωή, συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους:
- α) ετησίως και
- β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

Επανεξέταση της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής

- 109 Η ωφέλιμη ζωή άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αποσβένεται επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιορίζεται αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση ως προς την ωφέλιμη ζωή του εν λόγω στοιχείου. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη θα πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
- 110 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής άυλου περιουσιακού στοιχείου ως περιορισμένης αντί αόριστης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας συγκρίνοντας το ανακτήσιμο ποσό του, όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με τη λογιστική αξία του, και αναγνωρίζοντας τυχόν υπέρβαση της λογιστικής αξίας σε σχέση με το ανακτήσιμο ποσό ως ζημία απομείωσης.

ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ — ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

- 111 Για να προσδιορίσει πότε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 36. Εκείνο το πρότυπο εξηγεί πώς και πότε η οικονομική οντότητα αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε αναγνωρίζει ή αναστρέφει μια ζημία απομείωσης.

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

112 Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται:

α) κατά τη διάθεση ή

β) όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή του.

- 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. Το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται στη διάθεση μέσω πώλησης και επαναμίσθωσης.
- 115 Αν, σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 21, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος αντικατάστασης τμήματος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Αν δεν είναι πρακτικά δυνατό η οικονομική οντότητα να προσδιορίσει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος όταν αποκτήθηκε ή δημιουργήθηκε εσωτερικά.
- 115Α Στην περίπτωση επαναποκτηθέντος δικαιώματος σε συνένωση επιχειρήσεων, εάν το δικαίωμα επανεκδοθεί (πωληθεί) μεταγενέστερα σε τρίτους, η τυχόν σχετική λογιστική αξία χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας κατά την επανέκδοση.
- 116 Το ποσό του ανταλλάγματος που θα περιληφθεί στα κέρδη ή τις ζημίες ως αποτέλεσμα της παύσης αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου 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 ζημίες λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15.
- 117 Η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή δεν παύει όταν παύει να χρησιμοποιείται το άυλο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο έχει αποσβεστεί πλήρως ή κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Γενικά

- 118 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, κάνοντας διάκριση μεταξύ εσωτερικά δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:
- α) αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν·
 - β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές·
 - γ) την ακαθάριστη λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (μαζί με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) στην έναρξη και στο τέλος της περιόδου·
 - δ) το συγκεκριμένο κονδύλιο (ή κονδύλια) της κατάστασης συνολικών εσόδων στην οποία περιλαμβάνεται η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων·
 - ε) μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου, που δείχνει:
 - i) προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων·
 - ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις·

- iii) αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 75, 85 και 86 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν)·
- iv) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν)·
- v) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν)·
- vi) κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου·
- vii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων στο νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή εκμετάλλευσης εξωτερικού στο νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας· και
- viii) άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- 119 Μια κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων παρόμοιας φύσης και χρήσης στις δραστηριότητες μιας οικονομικής οντότητας. Παραδείγματα χωριστών κατηγοριών μπορεί να περιλαμβάνουν:
- α) εμπορικές ονομασίες·
- β) τίτλους εφημερίδων και περιοδικών καθώς και τίτλους έκδοσης·
- γ) λογισμικό υπολογιστών·
- δ) άδειες και δικαιοχρήσεις·
- ε) δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης·
- στ) συνταγές, τύπους, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα· και
- ζ) άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.
- Οι κατηγορίες που αναφέρονται ανωτέρω διαχωρίζονται (ή ομαδοποιούνται) σε μικρότερες (ή μεγαλύτερες) κατηγορίες αν αυτό καταλήγει σε πιο σχετικές πληροφορίες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.
- 120 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 118 στοιχείο ε) σημεία iii) έως v).
- 121 Το ΔΛΠ 8 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει ουσιαστική επίδραση σε επόμενες περιόδους. Τέτοιες γνωστοποιήσεις μπορεί να ανακύψουν από μεταβολές:
- α) στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής άυλου περιουσιακού στοιχείου·
- β) στη μέθοδο απόσβεσης· ή
- γ) στις υπολειμματικές αξίες.

122 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν επίσης:

- α) για άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει εκτιμηθεί ως έχον αόριστη ωφέλιμη ζωή, τη λογιστική αξία εκείνου του περιουσιακού στοιχείου και τους λόγους που υποστηρίζουν την εκτίμηση αόριστης ωφέλιμης ζωής. Κατά τη γνωστοποίηση αυτών των λόγων, η οικονομική οντότητα περιγράφει τον παράγοντα (ή τους παράγοντες) που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της αόριστης ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου·
- β) μια περιγραφή, τη λογιστική αξία και την απομένουσα περίοδο απόσβεσης κάθε μεμονωμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο είναι ουσιαστικό στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας·
- γ) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν μέσω κρατικής επιχορήγησης και αναγνωρίστηκαν αρχικά στην εύλογη αξία τους (βλ. παράγραφο 44):
 - i) την εύλογη αξία που αναγνωρίστηκε αρχικά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία·
 - ii) τη λογιστική τους αξία· και
 - iii) κατά πόσον επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο του κόστους ή τη μέθοδο της αναπροσαρμογής·
- δ) την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι περιορισμένος και τις λογιστικές αξίες άυλων περιουσιακών στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα προς εξασφάλιση υποχρεώσεων·
- ε) το ποσό των συμβατικών δεσμεύσεων για την απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.

123 Όταν η οικονομική οντότητα περιγράφει τον παράγοντα ή τους παράγοντες που έπαιξαν σημαντικό ρόλο στον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής άυλου περιουσιακού στοιχείου ως αόριστης, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τον πίνακα παραγόντων της παραγράφου 90.

Άυλα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται μετά την αναγνώριση με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής

124 Αν άυλα περιουσιακά στοιχεία λογιστικοποιούνται στην αναπροσαρμοσμένη αξία, οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τα ακόλουθα:

- α) ανά κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων:
 - i) την ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής·
 - ii) τη λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων· και
 - iii) τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωριστεί αν είχε επιμετρηθεί η αναπροσαρμοσμένη κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αναγνώριση, με τη μέθοδο του κόστους της παράγραφος 74· και
- β) το ποσό του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και κατά τη λήξη της λογιστικής περιόδου, υποδεικνύοντας τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου και οποιονδήποτε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.
- γ) [διαγράφηκε]

125 Μπορεί να είναι αναγκαίο να ομαδοποιούνται οι κατηγορίες των αναπροσαρμοσμένων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες για λόγους γνωστοποιήσεων. Όμως, οι κατηγορίες δεν ομαδοποιούνται αν αυτό θα κατέληγε στη ενοποίηση μιας κατηγορίας άυλων περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνει ποσά που έχουν επιμετρηθεί τόσο με τη μέθοδο του κόστους όσο και με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

- 126 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν το άθροισμα των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που αναγνωρίστηκαν ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου.**
- 127 Οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης περιλαμβάνουν όλες οι δαπάνες που αφορούν άμεσα τις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης (βλ. παραγράφους 66 και 67 για οδηγίες σχετικά με τον τύπο των δαπανών που συμπεριλαμβάνεται για το σκοπό της απαιτούμενης γνωστοποίησης της παραγράφου 126).

Άλλες πληροφορίες

- 128 Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεώνεται, να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες:
- α) περιγραφή κάθε πλήρως αποσβεσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου που είναι ακόμη σε χρήση και
- β) σύντομη περιγραφή των σημαντικών άυλων περιουσιακών στοιχείων που ελέγχονται από την οικονομική οντότητα αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία, γιατί δεν πληρούσαν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος προτύπου ή γιατί είχαν αγοραστεί ή δημιουργηθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία που εκδόθηκε το 1998.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 129 [Διαγράφηκε]
- 130 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο:
- α) στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι η 31η Μαρτίου 2004 ή μεταγενέστερη ημερομηνία και
- β) στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την 31η Μαρτίου 2004 ή μεταγενέστερα. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν προσαρμόζει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οικονομική οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
- 130Α Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις της παραγράφου 2 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μεταγενέστερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 6 για νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές εφαρμόζονται και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.
- 130Β Με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 85, 86 και 118 στοιχείο ε) σημείο iii). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Αν μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.
- 130Γ Με το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 12, 33–35, 68, 69, 94 και 130, διαγράφηκαν οι παράγραφοι 38 και 129 και προστέθηκε η παράγραφος 115Α. Με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009 τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 36 και 37. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα. Έτσι, ποσά που αναγνωρίζονται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία και υπεραξία σε προηγούμενες συνενώσεις επιχειρήσεων δεν προσαρμόζονται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται και σε εκείνη την προγενέστερη περίοδο και το γεγονός αυτό να γνωστοποιείται.
- 130Δ Οι παράγραφοι 69, 70 και 98 τροποποιήθηκαν και η παράγραφος 69Α προστέθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 130Ε [Διαγράφηκε]

- 130ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 3 στοιχείο ε). Όταν εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν και αυτή την τροποποίηση.
- 130Ζ Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 και 124 και διαγραφή των παραγράφων 39–41 και 130Ε. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 13.
- 130Η Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ Κύκλος 2010–2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 80. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 130Θ Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την τροποποίηση που πραγματοποιήθηκε με τις *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ Κύκλος 2010–2012* σε όλες τις αναπροσαρμογές που αναγνωρίζονται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους οι οποίες ξεκινούν την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης ή μεταγενέστερα και στην αμέσως προηγούμενη ετήσια περίοδο. Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο έχει παρουσιάσει, όμως δεν απαιτείται να το πράξει. Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, προσδιορίζει ευκρινώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί ακόμα, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.
- 130Ι Με τη *Διευκρίνιση των αποδεκτών μεθόδων απόσβεσης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 16 και στο ΔΛΠ 38), που εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 92 και 98 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 98Α–98Γ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2016 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 130ΙΑ Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 114 και 116. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15.
- 130ΙΒ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 6, 113 και 114. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 16.
- 130ΙΓ Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 3. Με τις *Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 17*, που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2020, τροποποιήθηκε περαιτέρω η παράγραφος 3. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 17.

Ανταλλαγές παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων

- 131 Η απαίτηση της παραγράφου 129 και της παραγράφου 130 στοιχείο β) να εφαρμοστεί το πρότυπο αυτό μελλοντικά σημαίνει ότι εάν μια ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων επιμετρήθηκε πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος προτύπου βάσει της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ώστε να αντανακλά την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Πρόωρη εφαρμογή

- 132 Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 130 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 130. Όμως, αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος εκείνες, εφαρμόζει επίσης τα ΔΠΧΑ 3 και ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 38 (ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΟ 1998)

- 133 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (που εκδόθηκε το 1998).

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39

Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, εφόσον και στον βαθμό που:

α) το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει την εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος προτύπου· και

β) το χρηματοοικονομικό μέσο αποτελεί τμήμα μιας σχέσης αντιστάθμισης που πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμιση σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

2A-7 [Διαγράφηκε]

ΟΡΙΣΜΟΙ

8 Οι όροι που καθορίζονται στα ΔΠΧΑ 13, ΔΠΧΑ 9 και ΔΛΠ 32 χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις σημασίες που προσδιορίζονται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 13, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 9 και στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32. Στα ΔΠΧΑ 13, ΔΠΧΑ 9 και ΔΛΠ 32 καθορίζονται οι ακόλουθοι όροι:

— αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

— παύση αναγνώρισης

— παράγωγο

— μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου

— πραγματικό επιτόκιο

— συμμετοχικός τίτλος

— εύλογη αξία

— χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο

— χρηματοοικονομικό μέσο

— χρηματοοικονομική υποχρέωση

και παρέχονται οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των ορισμών αυτών.

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

Ορισμοί που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης

Βέβαιη δέσμευση είναι μια δεσμευτική συμφωνία για την ανταλλαγή καθορισμένης ποσότητας πόρων σε καθορισμένη τιμή και σε καθορισμένη μελλοντική ημερομηνία ή ημερομηνίες.

Προσδοκώμενη συναλλαγή είναι μια μελλοντική συναλλαγή που αναμένεται αλλά για την οποία δεν υπάρχει δέσμευση.

Μέσο αντιστάθμισης είναι ένα προσδιοριζόμενο παράγωγο ή (για αντιστάθμιση του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών μόνο) ένα προσδιοριζόμενο, μη παράγωγο χρηματοοικονομικό στοιχείο ή μια μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση της οποίας η εύλογη αξία ή οι ταμειακές ροές αναμένεται να συμψηφιστούν με τις μεταβολές της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών ενός προσδιοριζόμενου αντισταθμισμένου στοιχείου (οι παράγραφοι 72–77 και οι παράγραφοι ΟΕ94–ΟΕ97 του προσαρτήματος Α αναλύουν περαιτέρω τον ορισμό των μέσων αντιστάθμισης).

Αντισταθμισμένο στοιχείο είναι ένα περιουσιακό στοιχείο, μια υποχρέωση, μια βέβαιη δέσμευση, μια πολύ πιθανή μελλοντική προσδοκώμενη συναλλαγή ή μια καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό που α) εκδίδεται την οικονομική οντότητα σε κίνδυνο μεταβολών της εύλογης αξίας ή των μελλοντικών ταμειακών ροών και β) προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο (οι παράγραφοι 78–84, καθώς και το προσάρτημα Α — παράγραφοι ΟΕ98–ΟΕ101— αναλύουν περαιτέρω τον ορισμό των αντισταθμισμένων στοιχείων).

Αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδονται σε αντισταθμισμένο κίνδυνο συμψηφίζονται με μεταβολές στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές του μέσου αντιστάθμισης (βλ. παραγράφους ΟΕ105–ΟΕ113Α του προσαρτήματος Α).

10–70 [Διαγράφηκε]

ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ

71 Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 και δεν έχει επιλέξει στο πλαίσιο της λογιστικής πολιτικής της να συνεχίσει την εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος προτύπου (βλ. παράγραφο 7.2.21 του ΔΠΧΑ 9), εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης στο κεφάλαιο 6 του ΔΠΧΑ 9. Εντούτοις, για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, η οικονομική οντότητα δύναται, σύμφωνα με την παράγραφο 6.1.3 του ΔΠΧΑ 9, να εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος προτύπου αντί των αντίστοιχων του ΔΠΧΑ 9. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να εφαρμόζει τις ειδικές απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης εύλογης αξίας που ισχύουν για την αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου (βλ. παραγράφους 81Α, 89Α και ΟΕ114–ΟΕ132).

Μέσα αντιστάθμισης

Αποδεκτά μέσα

72 Το παρόν πρότυπο δεν περιορίζει τις συνθήκες υπό τις οποίες ένα παράγωγο μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 88, εκτός από κάποια πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης (βλ. παράγραφο ΟΕ94 του προσαρτήματος Α). Όμως, ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης μόνο για την αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου.

73 Για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο μέσα τα οποία εμπλέκουν μέρος που δεν ανήκει στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα (ήτοι, είναι εκτός του ομίλου ή της μεμονωμένης οικονομικής οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης. Μολονότι επί μέρους οικονομικές οντότητες ενοποιημένου ομίλου ή επί μέρους τμήματα οικονομικής οντότητας ενδέχεται να υπεισέρχονται σε αντισταθμιστικές συναλλαγές με άλλες οικονομικές οντότητες του ομίλου ή τμήματα της ίδιας οικονομικής οντότητας, κάθε αποτέλεσμα τέτοιων ενδοομιλικών συναλλαγών απαλείφεται κατά την ενοποίηση. Συνεπώς, για τέτοιες συναλλαγές αντιστάθμισης δεν εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Όμως, μπορεί να υπάγονται στη λογιστική αντιστάθμιση για τις επί μέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις των μεμονωμένων οικονομικών οντοτήτων του ομίλου, με την προϋπόθεση ότι βρίσκονται εκτός της μεμονωμένης οικονομικής οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά.

Προσδιορισμός των μέσων αντιστάθμισης

74 Κατά κανόνα υπάρχει μια μοναδική επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός αντισταθμιστικού μέσου στο σύνολό του, οι δε παράγοντες που προξενούν μεταβολές στην εύλογη αξία είναι συνεξαρτώμενοι. Κατά συνέπεια, μια σχέση αντιστάθμισης προσδιορίζεται από την οικονομική οντότητα για ένα μέσο αντιστάθμισης στο σύνολό του. Οι μοναδικές εξαιρέσεις είναι:

α) ο διαχωρισμός της εσωτερικής αξίας και της διαχρονικής αξίας μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης και ο προσδιορισμός ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής της εσωτερικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης, χωρίς τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του· και

β) ο διαχωρισμός του στοιχείου του επιτοκίου και της τρέχουσας τιμής ενός προθεσμιακού συμβολαίου.

Οι εξαιρέσεις αυτές επιτρέπονται επειδή η εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης και του υπέρ του αρτίου ποσού του προθεσμιακού συμβολαίου συνήθως μπορούν να επιμετρηθούν χωριστά. Δυναμική αντισταθμιστική στρατηγική η οποία λαμβάνει υπόψη τόσο την εσωτερική όσο και τη διαχρονική αξία μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης είναι δυνατό να υπαχθεί στις διατάξεις περί λογιστικής αντιστάθμισης.

- 75 Ένα ποσοστό επί του συνόλου του μέσου αντιστάθμισης, π.χ. το 50 τοις εκατό του ονομαστικού του ποσού, είναι δυνατό να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια αντισταθμιστική σχέση. Εντούτοις, δεν υφίσταται σχέση αντιστάθμισης για μέρος μόνο της χρονικής περιόδου κατά την οποία το μέσο αντιστάθμισης παραμένει ανεξόφλητο.
- 76 Ένα μοναδικό μέσο αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως αντιστάθμιση για πλέον του ενός είδους κινδύνου εφόσον α) οι αντισταθμισμένοι κίνδυνοι προσδιορίζονται με σαφήνεια· β) η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να αποδειχθεί· και γ) είναι δυνατό να διασφαλιστεί συγκεκριμένος προσδιορισμός του αντισταθμιστικού μέσου και των διαφόρων θέσεων σε κίνδυνο.
- 77 Δύο ή περισσότερα παράγωγα ή τμήματα αυτών (ή σε περίπτωση αντιστάθμισης συναλλαγματικού κινδύνου, δύο ή περισσότερα παράγωγα ή τμήματα αυτών, ή ένας συνδυασμός παραγώγων και μη παραγώγων ή τμήματα αυτών), μπορεί να ληφθούν συνδυαστικά και να προσδιοριστούν από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που ο κίνδυνος (ή οι κίνδυνοι) που ανακύπτει από κάποια παράγωγα αντισταθμίζει εκείνους που ανακύπτουν από άλλα. Όμως, ανώτατο και κατώτατο όριο διακύμανσης επιτοκίων ή άλλο παράγωγο μέσο που συνδυάζει πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης και αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν θεωρείται μέσο αντιστάθμισης αν είναι, στην ουσία, καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης (για το οποίο λαμβάνεται καθαρό πριμ). Ομοίως, δύο ή περισσότερα μέσα (ή τμήματα αυτών) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσο αντιστάθμισης μόνο αν κανένα από αυτά δεν είναι πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης.

Αντισταθμισμένα στοιχεία

Αποδεκτά στοιχεία

- 78 Το αντισταθμισμένο στοιχείο δύναται να είναι ένα αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μια εκτός ισολογισμού βέβαιη δέσμευση, μια πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή ή μια καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι α) ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, μια υποχρέωση, μια βέβαιη δέσμευση, μια πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή ή μια καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό, β) μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, βέβαιων δεσμεύσεων, πολύ πιθανών προσδοκώμενων συναλλαγών ή καθαρών επενδύσεων σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό με παρεμφερή χαρακτηριστικά ή γ) μόνο για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου, τμήμα του χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που μοιράζονται τον αντισταθμισμένο κίνδυνο.
- 79 [Διαγράφηκε]
- 80 Για σκοπούς λογιστικής αντιστάθμισης, μόνον περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, βέβαιες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προσδοκώμενες συναλλαγές στις οποίες εμπλέκεται μέρος που δεν ανήκει στην οικονομική οντότητα μπορούν να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία. Άρα μπορεί να εφαρμοστεί λογιστική αντιστάθμισης σε συναλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων του ίδιου ομίλου μόνο στις επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις αυτών των οικονομικών οντοτήτων και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, με εξαίρεση τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εταιρείας επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, στις οποίες οι συναλλαγές μεταξύ της εταιρείας επενδύσεων και των θυγατρικών της που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν απαλείφονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Κατ' εξαίρεση, ο συναλλαγματικός κίνδυνος ενδοεταιρικού χρηματικού στοιχείου (π.χ. μιας υποχρέωσης/απαίτησης μεταξύ δύο θυγατρικών) μπορεί να θεωρηθεί αποδεκτό αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εάν επιφέρει έκθεση σε συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες που δεν απαλείφονται πλήρως με την ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, τα κέρδη και οι ζημίες συναλλαγματικής ισοτιμίας επί ενδοομιλικών χρηματικών στοιχείων δεν απαλείφονται πλήρως κατά την ενοποίηση όταν η συναλλαγή που περιλαμβάνει το ενδοομιλικό χρηματικό στοιχείο διενεργείται μεταξύ δύο οικονομικών οντοτήτων του ομίλου που έχουν διαφορετικά νομίματα επιχειρηματικής λειτουργίας. Επιπρόσθετα, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο συναλλαγματικός κίνδυνος πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής δύναται να χαρακτηριστεί αντισταθμισμένο στοιχείο υπό τον όρο ότι εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένων στοιχείων

- 81 Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση, είναι δυνατόν να αντισταθμίζεται εν μέρει μόνον ως προς τις ταμειακές του ροές ή την εύλογη αξία του (όπως μία ή περισσότερες επιλεγμένες συμβατικές ταμειακές ροές ή μέρος αυτών ή ένα ποσοστό της εύλογης αξίας) εφόσον η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι μετρήσιμη. Για παράδειγμα, ένα αναγνωρίσιμο και διακεκριμένο μετρήσιμο σκέλος της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός τοκοφόρου περιουσιακού στοιχείου ή μιας τοκοφόρου υποχρέωσης μπορεί να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένος κίνδυνος (για παράδειγμα ένα στοιχείο επιτοκίου μηδενικού κινδύνου ή ένα στοιχείο επιτοκίου αναφοράς της συνολικής έκθεσης στον κίνδυνο επιτοκίου ενός αντισταθμισμένου χρηματοοικονομικού μέσου).

- 81A Σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης στον κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), το σκέλος που αντισταθμίζεται μπορεί να προσδιοριστεί ως ποσό συναλλάγματος (δηλ. ποσό δολαρίων, ευρώ, λιρών ή ραντ) αντί ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις). Αν και το χαρτοφυλάκιο μπορεί, για λόγους διαχείρισης κινδύνου, να περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, το προσδιοριζόμενο ποσό είναι ένα ποσό περιουσιακών στοιχείων ή ένα ποσό υποχρεώσεων. Ο προσδιορισμός καθαρού ποσού που περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν επιτρέπεται. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει ένα ποσοστό του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με αυτό το προσδιοριζόμενο ποσό. Για παράδειγμα, στην περίπτωση αντιστάθμισης ενός χαρτοφυλακίου που περιέχει προπληρωθέντα περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει τη μεταβολή στην εύλογη αξία που αποδίδεται σε μεταβολή αντισταθμισμένου επιτοκίου βάσει αναμενόμενων, αντί συμβατικών, ημερομηνιών αναπροσαρμογής επιτοκίων. [...].

Προσδιορισμός μη χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένων στοιχείων

- 82 Στην περίπτωση που το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση, προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο α) έναντι συναλλαγματικού κινδύνου ή β) στο σύνολό του έναντι παντός κινδύνου, λόγω της δυσκολίας να απομονωθεί και να επιμετρηθεί το κατάλληλο τμήμα των μεταβολών στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία που οφείλονται σε συγκεκριμένους κινδύνους, εκτός του συναλλαγματικού κινδύνου.

Προσδιορισμός ομάδων στοιχείων ως αντισταθμισμένων στοιχείων

- 83 Παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις ομαδοποιούνται και αντισταθμίζονται ως ομάδα μόνο αν τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία ή οι επιμέρους υποχρεώσεις της ομάδας μοιράζονται την έκθεση σε κίνδυνο που προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένη. Επιπρόσθετα, η μεταβολή της εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο για κάθε επιμέρους στοιχείο της ομάδας αναμένεται να είναι περίπου ανάλογη προς τη συνολική μεταβολή της εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο της ομάδας στοιχείων.
- 84 Επειδή η οικονομική οντότητα αξιολογεί την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης συγκρίνοντας τη μεταβολή της εύλογης αξίας ή της ταμειακής ροής ενός μέσου αντιστάθμισης (ή ομάδας συναφών μέσων αντιστάθμισης) και ενός αντισταθμισμένου στοιχείου (ή ομάδας συναφών αντισταθμισμένων στοιχείων), η σύγκριση ενός μέσου αντιστάθμισης με τη συνολική καθαρή θέση (για παράδειγμα, το συμψηφιστικό υπόλοιπο όλων των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σταθερού επιτοκίου με παρεμφερείς λήξεις) αντί με συγκεκριμένο αντισταθμισμένο στοιχείο, δεν πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης.

Λογιστική αντιστάθμισης

- 85 Η λογιστική αντιστάθμισης αναγνωρίζει τη συμψηφιστική επίδραση των μεταβολών των εύλογων αξιών του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου στα αποτελέσματα.

- 86 **Οι σχέσεις αντιστάθμισης είναι τριών τύπων:**

α) αντιστάθμιση εύλογης αξίας: αντιστάθμιση της έκθεσης στη μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή μη αναγνωρισμένης βέβαιης δέσμευσης ή μέρος αυτών που οφείλεται σε συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα.

β) αντιστάθμιση ταμειακών ροών: αντιστάθμιση της έκθεσης στη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών που i) αποδίδεται σε συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (όπως το σύνολο ή μέρος κάποιων μελλοντικών καταβολών τόκων χρέους κυμαινόμενου επιτοκίου) ή πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή και ii) θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα·

γ) αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 21.

87 Μια αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου βέβαιης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

88 Μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης σύμφωνα με τις παραγράφους 89–102 αν, και μόνο αν, πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις.

α) Κατά την έναρξη της αντιστάθμισης υπάρχει επίσημος προσδιορισμός και τεκμηρίωση της αντισταθμιστικής σχέσης και της επιδίωξης της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση του κινδύνου και της στρατηγικής της για την ανάληψη της αντιστάθμισης. Η τεκμηρίωση περιλαμβάνει αναφορά στο αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο, το σχετικό αντισταθμισμένο στοιχείο ή συναλλαγή, τη φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του μέσου αντιστάθμισης για τον συμψηφισμό της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου ή των αντισταθμισμένων ταμειακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο.

β) Η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική (βλ. παραγράφους ΟΕ105–ΟΕ113Α του προσαρτήματος Α) ως προς τον συμψηφισμό των μεταβολών της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο, σύμφωνα με την αρχικά τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου για τη συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης.

γ) Όσον αφορά αντισταθμίσεις ταμειακών ροών, η προσδοκώμενη συναλλαγή που αποτελεί το υποκείμενο της αντιστάθμισης πρέπει να είναι πολύ πιθανή και να παρουσιάζει έκθεση σε κίνδυνο μεταβολής των ταμειακών ροών η οποία ενδέχεται τελικά να επηρεάσει τα αποτελέσματα.

δ) Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης δύναται να επιμετράται αξιόπιστα, δηλ. η εύλογη αξία ή οι ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο και η εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης δύναται να επιμετρώνται αξιόπιστα.

ε) Η αντιστάθμιση αξιολογείται σε συνεχιζόμενη βάση και προσδιορίζεται ως άκρως αποτελεσματική καθ' όλες τις περιόδους χρηματοοικονομικής αναφοράς για τις οποίες είχε προσδιοριστεί.

Αντιστάθμιση εύλογης αξίας

89 Εφόσον μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 88 κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

α) το κέρδος ή η ζημία από την εκ νέου επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης στην εύλογη αξία (για παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) ή το συστατικό στοιχείο σε ξένο νόμισμα της λογιστικής του αξίας, επιμετρημένης σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 (για μη παράγωγο μέσο αντιστάθμισης) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα· και

β) το κέρδος ή η ζημία επί του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο προσαρμόζεται στη λογιστική αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Αυτό ισχύει εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο επιμετράται στο κόστος. Το κέρδος ή η ζημία που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στις περιπτώσεις όπου το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9.

89Α Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου μέρους ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), η απαίτηση της παραγράφου 89 στοιχείο β) δύναται να καλυφθεί με την παρουσίαση του κέρδους ή της ζημίας που αφορά το αντισταθμισμένο στοιχείο:

- α) σε μεμονωμένο χωριστό κονδύλι εντός των περιουσιακών στοιχείων, για τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο· ή
- β) σε μεμονωμένο χωριστό κονδύλι εντός των υποχρεώσεων, για τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής του επιτοκίου κατά τις οποίες το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί υποχρέωση.

Τα χωριστά κονδύλια που αναφέρονται στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω παρουσιάζονται διπλά στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Τα ποσά που περιλαμβάνονται σε αυτά τα κονδύλια αφαιρούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης όταν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις με τις οποίες σχετίζονται παύσουν να αναγνωρίζονται.

90 Εάν αντισταθμίζονται μόνο συγκεκριμένοι κίνδυνοι που αποδίδονται σε αντισταθμισμένο στοιχείο, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που δεν σχετίζονται με τον αντισταθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1 του ΔΠΧΑ 9.

91 **Οι οικονομικές οντότητες διακόπτουν μελλοντικά τη λογιστική αντιστάθμιση που προδιαγράφεται στην παράγραφο 89 εάν:**

α) το αντισταθμιστικό μέσο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή ασκηθεί. Για τον σκοπό αυτόν, η αντικατάσταση ή η ανανέωση μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται εκπνοή ή διακοπή εφόσον η κατ' αυτόν τον τρόπο αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος της τεκμηριωμένης στρατηγικής αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας. Επιπλέον, για τον σκοπό αυτόν, δεν υπάρχει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:

i) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαρίζοντες αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενο τους ώστε να καταστούν ο νέος αντισυμβαλλόμενος καθενός από τα μέρη. Για τον σκοπό αυτόν, ένας εκκαθαρίζων αντισυμβαλλόμενος είναι κεντρικός αντισυμβαλλόμενος (ενίοτε αποκαλούμενος «οργανισμός εκκαθάρισης» ή «γραφείο εκκαθάρισης») ή μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες, για παράδειγμα εκκαθαριστικό μέλος εκκαθαριστικού οργανισμού ή πελάτης ενός εκκαθαριστικού μέλους εκκαθαριστικού οργανισμού, που ενεργούν ως αντισυμβαλλόμενος προκειμένου να πραγματοποιήσουν την εκκαθάριση από κεντρικό αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης αντικαταστήσουν τους αρχικούς τους αντισυμβαλλόμενους με διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους, η παρούσα παράγραφος εφαρμόζεται μόνο εάν καθένα από τα εν λόγω συμβαλλόμενα μέρη πραγματοποιήσει την εκκαθάριση με τον ίδιο κεντρικό αντισυμβαλλόμενο.

ii) ενδεχόμενες άλλες τροποποιήσεις στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλόμενου. Οι τροποποιήσεις αυτές περιορίζονται σε εκείνες οι οποίες είναι σύμφωνες με τους όρους που θα ανέμενε κανείς εάν το μέσο αντιστάθμισης είχε αρχικά εκκαθαριστεί με τον εκκαθαριζόμενο αντισυμβαλλόμενο. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνουν αλλαγές στις απαιτήσεις εξασφάλισης, στα δικαιώματα αντιστάθμισης των υπολοίπων απαιτήσεων και οφειλών, καθώς και στα τέλη που επιβάλλονται.

β) η αντιστάθμιση δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης όπως προβλέπονται στην παράγραφο 88· ή

γ) η οικονομική οντότητα ανακαλέσει τον προσδιορισμό.

92 Κάθε προσαρμογή που απορρέει από την παράγραφο 89 στοιχείο β) στη λογιστική αξία αντισταθμισμένου χρηματοοικονομικού μέσου για το οποίο χρησιμοποιείται η μέθοδος του αποτελεσματικού επιτοκίου (ή, στην περίπτωση αντιστάθμισης κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου, στο χωριστό κονδύλι στην κατάσταση οικονομικής θέσης που περιγράφηκε στην παράγραφο 89Α) αποσβένεται στα αποτελέσματα. Η απόσβεση μπορεί να αρχίσει με την εμφάνιση της προσαρμογής και αρχίζει το αργότερο κατά το χρόνο που το αντισταθμισμένο στοιχείο παύει να προσαρμόζεται για μεταβολές στην εύλογη αξία του που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο. Η προσαρμογή βασίζεται σε επανυπολογιζόμενο αποτελεσματικό επιτόκιο κατά την ημερομηνία έναρξης της απόσβεσης. Αν όμως, στην περίπτωση αντιστάθμισης εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο σε τέτοια αντιστάθμιση), η απόσβεση με επανυπολογιζόμενο αποτελεσματικό επιτόκιο δεν είναι εφικτή, η προσαρμογή αποσβένεται με τη χρήση σταθερής μεθόδου. Η προσαρμογή αποσβένεται πλήρως μέχρι τη λήξη του χρηματοοικονομικού μέσου ή, στην περίπτωση αντιστάθμισης του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου, μέχρι την εκπνοή της σχετικής περιόδου αναπροσαρμογής του επιτοκίου.

- 93 Όταν μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση προσδιορίζεται ως αντιστάθμισμένο στοιχείο, η συνεπακόλουθη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας της βέβαιης δέσμευσης που αποδίδεται στον αντιστάθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση με αντίστοιχο κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα [βλ. παράγραφο 89 στοιχείο β)]. Οι μεταβολές στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται επίσης στα αποτελέσματα.
- 94 Όταν η οικονομική οντότητα αναλαμβάνει βέβαιη δέσμευση να αποκτήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να αναλάβει υποχρέωση που αποτελεί αντιστάθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, η αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που προκύπτει από την ανταπόκριση της οικονομικής οντότητας στην βέβαιη δέσμευση προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας της βέβαιης δέσμευσης που αποδίδεται στον αντιστάθμισμένο κίνδυνο που είχε αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
- Αντιστάθμιση ταμειακών ροών*
- 95 Εφόσον μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 88 κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:
- α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του αντιστάθμιστικού μέσου που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση (βλ. παράγραφο 88) αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και
- β) το αναποτελεσματικό μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- 96 Ειδικότερα, η αντιστάθμιση ταμειακών ροών αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:
- α) το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που αφορά το αντιστάθμισμένο στοιχείο προσαρμόζεται στο μικρότερο (σε απόλυτα ποσά) των παρακάτω ποσών:
- i) το σωρευτικό κέρδος ή ζημία του μέσου αντιστάθμισης από την έναρξη της αντιστάθμισης και
- ii) τη σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας (παρούσας αξίας) των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών από το αντιστάθμισμένο στοιχείο από την έναρξη της αντιστάθμισης.
- β) κάθε κέρδος ή ζημία που εναπομένει επί του μέσου αντιστάθμισης ή προσδιοριζόμενου συστατικού στοιχείου αυτού (που δεν είναι αποτελεσματική αντιστάθμιση) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και
- γ) στην περίπτωση που η τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας για συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης εξαιρεί από την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης συγκεκριμένο συστατικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας ή των σχετικών ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης [βλ. παραγράφους 74, 75 και 88 στοιχείο α)], το εξαιρούμενο αυτό συστατικό στοιχείο του κέρδους ή της ζημίας αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1 του ΔΠΧΑ 9.
- 97 Αν μια αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής καταλήξει μεταγενέστερα στην αναγνώριση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, τα σχετιζόμενα κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίστηκαν στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 95 ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα, ως προσαρμογή ανακατάταξης [βλ. ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)] κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που οι αντιστάθμισμένες προβλεπόμενες ταμειακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζονται έσοδα ή έξοδα από τόκους). Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα αναμένει ότι το σύνολο ή μέρος ζημίας που αναγνωρίστηκε στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, ανακατατάσσει στα αποτελέσματα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί ως προσαρμογή ανακατάταξης.
- 98 Αν αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής μεταγενέστερα καταλήξει στην αναγνώριση μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή αν προσδοκώμενη συναλλαγή που αφορά μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση μετατραπεί σε βέβαιη δέσμευση στην οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης της εύλογης αξίας, τότε η οικονομική οντότητα υιοθετεί το α) ή το β) κατωτέρω:

α) Ανακατατάσσει τα συνδεδεμένα κέρδη ή ζημίες που είχαν αναγνωρισθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 95 στα αποτελέσματα ως προσαρμογή ανακατάταξης [βλ. ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)], κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που το αποκτηθέν περιουσιακό στοιχείο ή η αναληφθείσα υποχρέωση επηρεάζει τα αποτελέσματα (όπως κατά τις περιόδους που αναγνωρίζεται έξοδο απόσβεσης ή κόστος πωληθέντων). Όμως, αν η οικονομική οντότητα αναμένει ότι το σύνολο ή μέρος ζημίας που αναγνωρίστηκε στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, ανακατατάσσει το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή ανακατάταξης.

β) Αφαιρεί τα συνδεδεμένα κέρδη και ζημίες που είχαν αναγνωρισθεί απευθείας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 95 και τα περιλαμβάνει στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

99 Οι οικονομικές οντότητες υιοθετούν είτε την επιλογή α) είτε την επιλογή β) της παραγράφου 98 ως λογιστική τους πολιτική και την εφαρμόζουν με συνέπεια σε κάθε αντιστάθμιση με την οποία σχετίζεται η παράγραφος 98.

100 Για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών εκτός από αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους 97 και 98, ποσά που έχουν αναγνωρισθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή ανακατάταξης [βλ. ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)] κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους που οι αντισταθμισμένες προβλεπόμενες ταμειακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα (για παράδειγμα, όταν πραγματοποιείται μια προσδοκώμενη πώληση).

101 Σε καθεμία από τις περιπτώσεις που ακολουθούν, η οικονομική οντότητα διακόπτει μελλοντικά τη λογιστική αντιστάθμιση που προσδιορίζεται στις παραγράφους 95–100:

α) Το αντισταθμιστικό χρηματοοικονομικό μέσο εκπνέει ή πωλείται, διακόπτεται ή ασκείται. Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που έχει αναγνωρισθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν αποτελεσματική [βλ. παράγραφο 95 στοιχείο α)], αναγνωρίζεται χωριστά στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η προσδοκώμενη συναλλαγή. Κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 97, 98 ή 100. Για τους σκοπούς του παρόντος εδαφίου, η αντικατάσταση ή η ανανέωση μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται εκπνοή ή διακοπή εφόσον η κατ' αυτόν τον τρόπο αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος της τεκμηριωμένης στρατηγικής αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας. Επιπλέον, για τους σκοπούς του παρόντος εδαφίου δεν υπάρχει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:

i) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαρίζοντες αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενο τους ώστε να καταστούν ο νέος αντισυμβαλλόμενος καθενός από τα μέρη. Για τον σκοπό αυτόν, ένας εκκαθαρίζων αντισυμβαλλόμενος είναι κεντρικός αντισυμβαλλόμενος (ενίοτε αποκαλούμενος «οργανισμός εκκαθάρισης» ή «γραφείο εκκαθάρισης») ή μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες, για παράδειγμα εκκαθαριστικό μέλος εκκαθαριστικού οργανισμού ή πελάτης ενός εκκαθαριστικού μέλους εκκαθαριστικού οργανισμού, που ενεργούν ως αντισυμβαλλόμενος προκειμένου να πραγματοποιήσουν την εκκαθάριση από κεντρικό αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης αντικαταστήσουν τους αρχικούς τους αντισυμβαλλόμενους με διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους, η παρούσα παράγραφος εφαρμόζεται μόνο εάν καθένα από τα εν λόγω συμβαλλόμενα μέρη πραγματοποιήσει την εκκαθάριση με τον ίδιο κεντρικό αντισυμβαλλόμενο.

ii) ενδεχόμενες άλλες τροποποιήσεις στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλόμενου. Οι τροποποιήσεις αυτές περιορίζονται σε εκείνες οι οποίες είναι σύμφωνες με τους όρους που θα ανέμενε κανείς εάν το μέσο αντιστάθμισης είχε αρχικά εκκαθαριστεί με τον εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνουν αλλαγές στις απαιτήσεις εξασφάλισης, στα δικαιώματα αντιστάθμισης των υπολοίπων απαιτήσεων και οφειλών, καθώς και στα τέλη που επιβάλλονται.

- β) Η αντιστάθμιση δεν πληροί πλέον τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης όπως προβλέπονται στην παράγραφο 88. Στην περίπτωση αυτή, το συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα, κατά το χρόνο που η αντιστάθμιση ήταν αποτελεσματική [βλ. παράγραφο 95 στοιχείο α)], αναγνωρίζεται χωριστά στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου πραγματοποιηθεί η προσδοκώμενη συναλλαγή. Κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 97, 98 ή 100.
- γ) Η προσδοκώμενη συναλλαγή δεν αναμένεται πλέον να συμβεί, οπότε το κάθε σχετικό συσσωρευμένο κέρδος ή ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα από την περίοδο που η αντιστάθμιση ήταν αποτελεσματική [βλ. παράγραφο 95 στοιχείο α)], ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή ανακατάταξης. Μια προσδοκώμενη συναλλαγή που δεν είναι πλέον πολύ πιθανή [βλ. παράγραφο 88 στοιχείο γ)] μπορεί να συνεχίσει να αναμένεται ότι θα πραγματοποιηθεί.
- δ) Η οικονομική οντότητα ανακαλεί τον προσδιορισμό. Για αντισταθμίσεις προσδοκώμενης συναλλαγής, το σωρευτικό κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα από την περίοδο που η αντιστάθμιση ήταν αποτελεσματική [βλ. παράγραφο 95 στοιχείο α)] αναγνωρίζεται χωριστά στα ίδια κεφάλαια μέχρις ότου η προσδοκώμενη συναλλαγή πραγματοποιηθεί ή πάψει να αναμένεται ότι θα πραγματοποιηθεί. Κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 97, 98 ή 100. Αν η συναλλαγή δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθεί, το σωρευτικό κέρδος ή η ζημία που είχε αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα κατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή ανακατάταξης.

Αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης

102 Η αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης χρηματικού στοιχείου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μέρος της καθαρής επένδυσης (βλ. ΔΛΠ 21), αντιμετωπίζεται λογιστικά κατά τρόπο συναφή με την αντιστάθμιση ταμειακών ροών:

- α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του αντισταθμιστικού μέσου που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση (βλ. παράγραφο 88) αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και
- β) το αναποτελεσματικό σκέλος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Το κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που αφορά το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή ανακατάταξης [βλ. το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007)] σύμφωνα με τις παραγράφους 48–49 του ΔΛΠ 21 για τη διάθεση ή την τμηματική διάθεση της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

Προσωρινές εξαιρέσεις από την εφαρμογή συγκεκριμένων απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης

102A Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παραγράφους 102Δ–102ΙΔ και 108Ζ σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης που επηρεάζονται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς. Οι παράγραφοι αυτές εφαρμόζονται μόνο στις εν λόγω σχέσεις αντιστάθμισης. Μια σχέση αντιστάθμισης επηρεάζεται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς μόνο αν η μεταρρύθμιση δημιουργεί αβεβαιότητες όσον αφορά:

- α) το (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένο) επιτόκιο αναφοράς που καθορίζεται ως αντισταθμισμένος κίνδυνος και/ή
- β) τον χρόνο ή το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης.

102B Για τους σκοπούς της εφαρμογής των παραγράφων 102Δ–102ΙΔ, ο όρος «μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς» αναφέρεται στη μεταρρύθμιση ενός επιτοκίου αναφοράς η οποία καλύπτει ολόκληρη την αγορά, συμπεριλαμβανομένης της αντικατάστασης ενός επιτοκίου αναφοράς από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς, όπως π.χ. αυτό που προκύπτει με βάση τις συστάσεις που διατυπώθηκαν στην έκθεση του Συμβουλίου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας με τίτλο «Reforming Major Interest Rate Benchmarks» (Μεταρρύθμιση των κυριότερων επιτοκίων αναφοράς) τον Ιούλιο του 2014 ⁽²⁶⁾.

⁽²⁶⁾ Η έκθεση «Reforming Major Interest Rate Benchmarks» διατίθεται στη διεύθυνση http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

102Γ Οι παράγραφοι 102Δ–102ΙΔ προβλέπουν εξαιρέσεις μόνο από τις απαιτήσεις που καθορίζονται στις εν λόγω παραγράφους. Οι οικονομικές οντότητες εξακολουθούν να εφαρμόζουν όλες τις λοιπές απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης στις σχέσεις αντιστάθμισης που επηρεάζονται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς.

Απαίτηση περί πολύ υψηλής πιθανότητας εκπλήρωσης όσον αφορά αντισταθμίσεις ταμειακών ροών

102Δ Για τους σκοπούς εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 88 στοιχείο γ) σύμφωνα με την οποία η προσδοκώμενη συναλλαγή πρέπει να είναι πολύ πιθανή, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Ανακατάταξη του σωρευτικού κέρδους ή της ζημίας που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα

102Ε Για τους σκοπούς εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 101 στοιχείο γ) προκειμένου να προσδιοριστεί αν η προσδοκώμενη συναλλαγή δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθεί, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας

102ΣΤ Για τους σκοπούς εφαρμογής των απαιτήσεων της παραγράφου 88 στοιχείο β) και της παραγράφου ΟΕ105 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές και/ή ο αντισταθμισμένος κίνδυνος, ή το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι ταμειακές ροές του μέσου αντιστάθμισης, δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

102Ζ Για τους σκοπούς εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 88 στοιχείο ε), η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να διακόψει μια σχέση αντιστάθμισης επειδή τα πραγματικά αποτελέσματα της αντιστάθμισης δεν πληρούν τις απαιτήσεις της παραγράφου ΟΕ105 στοιχείο β). Προς αποφυγή αμφιβολιών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις λοιπές προϋποθέσεις της παραγράφου 88, συμπεριλαμβανομένης της μελλοντικής αξιολόγησης που προβλέπεται στην παράγραφο 88 στοιχείο β), προκειμένου να αξιολογήσει αν η σχέση αντιστάθμισης πρέπει να διακοπεί.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένων στοιχείων

102Η Εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 102Θ, για την αντιστάθμιση ενός μη συμβατικά καθορισμένου μέρους αναφοράς του κινδύνου επιτοκίου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την απαίτηση των παραγράφων 81 και ΟΕ99ΣΤ —ήτοι ότι το προσδιορισμένο μέρος είναι διακριτά αναγνωρίσιμο— μόνο κατά την έναρξη της σχέσης αντιστάθμισης.

102Θ Όταν η οικονομική οντότητα, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της αντιστάθμισης, αναπροσαρμόζει συχνά (ήτοι διακόπτει και θέτει εκ νέου σε ισχύ) μια σχέση αντιστάθμισης επειδή τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο αλλάζουν συχνά (ήτοι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μια δυναμική διαδικασία στην οποία τόσο τα αντισταθμισμένα στοιχεία όσο και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση της εν λόγω έκθεσης δεν παραμένουν τα ίδια για μεγάλο χρονικό διάστημα), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την απαίτηση των παραγράφων 81 και ΟΕ99ΣΤ —ήτοι ότι το προσδιορισμένο μέρος πρέπει να είναι διακριτά αναγνωρίσιμο— μόνο κατά τον αρχικό προσδιορισμό του αντισταθμισμένου στοιχείου στην εν λόγω σχέση αντιστάθμισης. Τα αντισταθμισμένα στοιχεία που αξιολογήθηκαν κατά τον αρχικό προσδιορισμό τους στη σχέση αντιστάθμισης, είτε κατά την έναρξη της αντιστάθμισης είτε μεταγενέστερα, δεν αξιολογούνται εκ νέου σε τυχόν μεταγενέστερο επαναπροσδιορισμό στην ίδια σχέση αντιστάθμισης.

Λήξη της εφαρμογής

102Ι Οι οικονομικές οντότητες παύουν να εφαρμόζουν μελλοντικά την παράγραφο 102Δ στα αντισταθμισμένα στοιχεία κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:

α) όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και

β) όταν διακόπτεται η σχέση αντιστάθμισης της οποίας είναι μέρος το αντισταθμισμένο στοιχείο.

102IA Οι οικονομικές οντότητες παύουν να εφαρμόζουν μελλοντικά την παράγραφο 102E κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:

- α) όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και
- β) όταν ανακαταταχθεί στα αποτελέσματα το συνολικό συσσωρευμένο κέρδος ή η ζημία που έχει αναγνωρισθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εν λόγω διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης.

102IB Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 102ΣΤ:

- α) σε αντισταθμισμένο στοιχείο, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον αντισταθμισμένο κίνδυνο ή τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και
- β) σε μέσο αντιστάθμισης, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του μέσου αντιστάθμισης.

Αν η σχέση αντιστάθμισης της οποίας αποτελούν μέρος το αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης διακοπεί πριν από την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 102IB στοιχείο α) ή την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 102IB στοιχείο β), η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 102ΣΤ στην εν λόγω σχέση αντιστάθμισης κατά την ημερομηνία της διακοπής.

102IG Οι οικονομικές οντότητες παύουν να εφαρμόζουν μελλοντικά την παράγραφο 102Ζ στις σχέσεις αντιστάθμισης κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:

- α) όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον αντισταθμισμένο κίνδυνο και τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης· και
- β) όταν διακόπτεται η σχέση αντιστάθμισης στην οποία εφαρμόζεται η εξαίρεση.

102IA Κατά τον προσδιορισμό μιας ομάδας στοιχείων ως αντισταθμισμένου στοιχείου ή ενός συνδυασμού χρηματοοικονομικών μέσων ως μέσου αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά τις παραγράφους 102Δ–102Ζ σε επιμέρους στοιχεία ή χρηματοοικονομικά μέσα σύμφωνα με τις παραγράφους 102I, 102IA, 102IB ή 102IG, κατά περίπτωση, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον αντισταθμισμένο κίνδυνο και/ή τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του εν λόγω στοιχείου ή χρηματοοικονομικού μέσου.

102IE Οι οικονομικές οντότητες παύουν να εφαρμόζουν μελλοντικά τις παραγράφους 102Η και 102Θ κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:

- α) όταν οι αλλαγές που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς πραγματοποιούνται στο μη συμβατικά καθορισμένο τμήμα μέρος του κινδύνου σύμφωνα με την παράγραφο 102ΙΣΤ· ή
- β) όταν διακόπτεται η σχέση αντιστάθμισης στην οποία προσδιορίζεται το μη συμβατικά καθορισμένο μέρος του κινδύνου.

Πρόσθετες προσωρινές εξαιρέσεις που προκύπτουν από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς
Λογιστική αντιστάθμισης

102ΙΣΤ Όπως και όποτε οι απαιτήσεις των παραγράφων 102Δ–102Θ παύουν να εφαρμόζονται σε σχέση αντιστάθμισης (βλ. παραγράφους 102I–102IE), η οικονομική οντότητα τροποποιεί τον επίσημο προσδιορισμό της εν λόγω σχέσης αντιστάθμισης όπως τεκμηριώθηκε προηγουμένως ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, δηλ. τις αλλαγές που συνάδουν με τις απαιτήσεις των παραγράφων 5.4.6–5.4.8 του ΔΠΧΑ 9. Στο πλαίσιο αυτό, ο προσδιορισμός της αντιστάθμισης τροποποιείται μόνο για να πραγματοποιηθούν μία ή περισσότερες από τις εξής αλλαγές:

- α) προσδιορισμός εναλλακτικού επιτοκίου αναφοράς (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένου) ως αντιστάθμισμένου κινδύνου·
- β) τροποποίηση της περιγραφής του αντιστάθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένης της περιγραφής του προσδιορισμένου μέρους των ταμειακών ροών ή της εύλογης αξίας που αντιστάθμιζονται·
- γ) τροποποίηση της περιγραφής του μέσου αντιστάθμισης· ή
- δ) τροποποίηση της περιγραφής του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα θα αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης.
- 102IZ Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης την απαίτηση της παραγράφου 102ΙΣΤ στοιχείο γ) εάν πληρούνται οι εξής τρεις προϋποθέσεις:
- α) η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αλλαγή η οποία απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς χρησιμοποιώντας προσέγγιση διαφορετική από την αλλαγή της βάσης καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 5.4.6 του ΔΠΧΑ 9)·
- β) το αρχικό μέσο αντιστάθμισης δεν παύει να αναγνωρίζεται· και
- γ) η επιλεγμένη προσέγγιση είναι οικονομικά ισοδύναμη με την αλλαγή της βάσης καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών του αρχικού μέσου αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5.4.7 και 5.4.8 του ΔΠΧΑ 9).
- 102IH Οι απαιτήσεις των παραγράφων 102Δ–102Θ είναι δυνατόν να πάψουν να εφαρμόζονται σε διαφορετικούς χρόνους. Συνεπώς, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 102ΙΣΤ, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τον επίσημο προσδιορισμό των σχέσεων αντιστάθμισης σε διαφορετικούς χρόνους ή μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τον επίσημο προσδιορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης περισσότερες από μία φορές. Όταν, και μόνον όταν, πραγματοποιείται τέτοιου είδους αλλαγή στον προσδιορισμό της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 102ΚΒ–102ΚΣΤ2 κατά περίπτωση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 89 (για αντιστάθμιση εύλογης αξίας) ή την παράγραφο 96 (για αντιστάθμιση ταμειακών ροών) για τη λογιστική αντιμετώπιση τυχόν αλλαγών στην εύλογη αξία του αντιστάθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης.
- 102IΘ Οι οικονομικές οντότητες τροποποιούν μια σχέση αντιστάθμισης όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 102ΙΣΤ έως το τέλος της περιόδου αναφοράς κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιείται αλλαγή η οποία απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς στον αντιστάθμισμένο κίνδυνο, στο αντιστάθμισμένο στοιχείο ή στο μέσο αντιστάθμισης. Προς αποφυγή αμφιβολιών, μια τέτοιου είδους τροποποίηση του επίσημου προσδιορισμού σχέσης αντιστάθμισης δεν αποτελεί ούτε παύση της σχέσης αντιστάθμισης ούτε προσδιορισμό νέας σχέσης αντιστάθμισης.
- 102K Εάν πραγματοποιηθούν αλλαγές επιπλέον των αλλαγών οι οποίες απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή στη χρηματοοικονομική υποχρέωση που προσδιορίζεται σε σχέση αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5.4.6–5.4.8 του ΔΠΧΑ 9) ή στον προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης (όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 102ΙΣΤ), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα τις ισχύουσες απαιτήσεις του παρόντος προτύπου για να προσδιορίσει αν οι εν λόγω πρόσθετες αλλαγές έχουν ως αποτέλεσμα τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν οι πρόσθετες αλλαγές δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα τροποποιεί τον επίσημο προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης όπως ορίζεται στην παράγραφο 102ΙΣΤ.
- 102KA Οι παράγραφοι 102ΚΒ–102ΚΣΤ3 προβλέπουν εξαιρέσεις μόνο από τις απαιτήσεις που καθορίζονται στις εν λόγω παραγράφους. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν όλες τις άλλες απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης που καθορίζονται στο παρόν πρότυπο, συμπεριλαμβανομένων των κριτηρίων που ορίζονται στην παράγραφο 88, στις σχέσεις αντιστάθμισης οι οποίες επηρεάστηκαν άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς.

*Λογιστική αντιμετώπιση των αποδεκτών σχέσεων αντιστάθμισης**Αξιολόγηση σιτησαναδρομικής αποτελεσματικότητας*

- 102KB Για τον σκοπό της αξιολόγησης της αναδρομικής αποτελεσματικότητας μιας σχέσης αντιστάθμισης σε σωρευτική βάση κατ' εφαρμογή της παραγράφου 88 (στοιχείο ε) και μόνο για αυτόν τον σκοπό, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να μηδενίσει τις σωρευτικές μεταβολές της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντισταθμισμένου μέσου κατά την παύση εφαρμογής της παραγράφου 102Z όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 102Π. Αυτή η επιλογή γίνεται χωριστά για κάθε σχέση αντιστάθμισης (δηλ. ανά επιμέρους σχέση αντιστάθμισης).

Αντιστάθμιση ταμειακών ροών

- 102KΓ Για τον σκοπό της εφαρμογής της παραγράφου 97, όταν η οικονομική οντότητα τροποποιεί την περιγραφή αντισταθμισμένου στοιχείου σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 102ΙΣΤ (στοιχείο β), το σωρευτικό κέρδος ή ζημία στα λοιπά συνολικά έσοδα θεωρείται ότι βασίζεται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς βάσει του οποίου προσδιορίζονται οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές.

- 102ΚΔ Στην περίπτωση διακοπείσας σχέσης αντιστάθμισης, όταν το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο είχαν βασιστεί οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές αλλάζει όπως απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, για τον σκοπό της εφαρμογής της παραγράφου 101 (στοιχείο γ) προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές αναμένεται να πραγματοποιηθούν, το ποσό που έχει συσσωρευτεί στα λοιπά συνολικά έσοδα για την εν λόγω σχέση αντιστάθμισης θεωρείται ότι βασίζεται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς στο οποίο θα βασιστούν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές.

Ομάδες στοιχείων

- 102ΚΕ Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 102ΙΣΤ σε ομάδες στοιχείων τα οποία έχουν προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένα στοιχεία σε εύλογη αξία ή αντιστάθμιση ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τα αντισταθμισμένα στοιχεία σε υποομάδες με βάση το επιτόκιο αναφοράς που αντισταθμίζεται και προσδιορίζει το επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για κάθε υποομάδα. Για παράδειγμα, σε σχέση αντιστάθμισης στην οποία μια ομάδα στοιχείων αντισταθμίζεται για μεταβολές σε επιτόκιο αναφοράς το οποίο υπόκειται σε μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές ή η εύλογη αξία ορισμένων στοιχείων στην ομάδα θα μπορούσαν να μεταβληθούν ώστε να αναφέρονται σε εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς πριν μεταβληθούν άλλα στοιχεία της ομάδας. Στο παράδειγμα αυτό, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 102ΙΣΤ, η οικονομική οντότητα θα προσδιόριζε το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για τη σχετική υποομάδα αντισταθμισμένων στοιχείων. Η οικονομική οντότητα θα συνέχιζε να προσδιορίζει το υφιστάμενο επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για τη σχετική υποομάδα αντισταθμισμένων στοιχείων, μέχρι οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές ή η εύλογη αξία των εν λόγω στοιχείων να μεταβληθούν ώστε να αναφέρονται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ή μέχρι τα στοιχεία να λήξουν και να αντικατασταθούν από αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία αναφέρονται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς.

- 102ΚΣΤ Οι οικονομικές οντότητες αξιολογούν χωριστά αν κάθε υποομάδα πληροί τις απαιτήσεις των παραγράφων 78 και 83 ώστε να αποτελέσει επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο. Εάν οποιαδήποτε υποομάδα δεν πληροί τις απαιτήσεις των παραγράφων 78 και 83, η οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση μελλοντικά για τη σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 89 ή 96 για να αντιμετωπίσει λογιστικά την αναποτελεσματικότητα που συνδέεται με τη σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένων στοιχείων

- 102ΚΣΤ1 Το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς που προσδιορίζεται ως μη συμβατικά καθορισμένο μέρος κινδύνου και το οποίο δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμο (βλ. παραγράφους 81 και ΟΕ99ΣΤ) κατά την ημερομηνία προσδιορισμού του θεωρείται ότι πληροί την απαίτηση κατά την εν λόγω ημερομηνία αν, και μόνο αν, η οικονομική οντότητα αναμένει ευλόγως ότι το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς θα καταστεί διακριτά αναγνωρίσιμο εντός 24 μηνών. Η περίοδος των 24 μηνών ισχύει για κάθε εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς χωριστά και αρχίζει από την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα προσδιορίζει για πρώτη φορά το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ως μη συμβατικά καθορισμένο μέρος κινδύνου (δηλ. η περίοδος των 24 μηνών εφαρμόζεται ανά επιτόκιο).

- 102ΚΣΤ2 Εάν στη συνέχεια η οικονομική οντότητα αναμένει ευλόγως ότι το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς δεν θα είναι διακριτά αναγνωρίσιμο εντός 24 μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα το προσδιόρισε για πρώτη φορά ως μη συμβατικά καθορισμένο μέρος κινδύνου, η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 102ΚΣΤ1 για αυτό το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς και διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης μελλοντικά από την ημερομηνία της εν λόγω επαναξιολόγησης για όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης στις οποίες το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένο μέρος κινδύνου.
- 102ΚΣΤ3 Επιπλέον των σχέσεων αντιστάθμισης που παρατίθενται στην παράγραφο 102ΙΣΤ, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 102ΚΣΤ1 και 102ΚΣΤ2 στις νέες σχέσεις αντιστάθμισης στις οποίες ένα εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένο μέρος κινδύνου (βλ. παραγράφους 81 και ΟΕ99ΣΤ) όταν, εξαιτίας της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς, το εν λόγω μέρος κινδύνου δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμο κατά την ημερομηνία προσδιορισμού του.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 103 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο (συμπεριλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004) για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Οι οικονομικές οντότητες δεν εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο (συμπεριλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004) για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόζουν παράλληλα και το ΔΛΠ 32 (που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2003). Αν οι οικονομικές οντότητες εφαρμόσουν αυτό το πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιούν το γεγονός αυτό.
- 103Α [Διαγράφηκε]
- 103Β [Διαγράφηκε]
- 103Γ Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 95 στοιχείο α), 97, 98, 100, 102, 108 και ΟΕ99Β. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Αν οι οικονομικές οντότητες εφαρμόσουν το ΔΛΠ 1 (αναθεώρηση 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 103Δ [Διαγράφηκε]
- 103Ε Με το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) τροποποιήθηκε η παράγραφος 102. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα. Αν οι οικονομικές οντότητες εφαρμόσουν το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση πρέπει να εφαρμόζεται για αυτή την προγενέστερη περίοδο.
- 103ΣΤ [Διαγράφηκε]
- 103Ζ Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παραγράφους ΟΕ99ΒΑ, ΟΕ99Ε, ΟΕ99ΣΤ, ΟΕ110Α και ΟΕ110Β αναδρομικά για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα *Επιλέξιμα αντισταθμισμένα στοιχεία* (τροποποίηση στο ΔΛΠ 39) για περιόδους πριν από την 1η Ιουλίου 2009, αυτό το γεγονός γνωστοποιείται.
- 103Η–103Ι [Διαγράφηκε]
- 103ΙΑ Με τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκαν τον Απρίλιο 2009, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2 στοιχείο ζ), 97 και 100. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις στις εν λόγω παραγράφους μελλοντικά σε όλα τα συμβόλαια που δεν έχουν λήξει, για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2010 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 103ΙΒ–103ΙΣΤ [Διαγράφηκε]
- 103ΙΖ Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε το Μάιο 2011, προβλέπει τροποποίηση των παραγράφων 9, 13, 28, 47, 88, ΟΕ46, ΟΕ52, ΟΕ64, ΟΕ76, ΟΕ76Α, ΟΕ80, ΟΕ81 και ΟΕ96, προσθήκη της παραγράφου 43Α και διαγραφή των παραγράφων 48–49, ΟΕ69–ΟΕ75, ΟΕ77–ΟΕ79 και ΟΕ82. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 13.

- 103IH Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις των ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2 και 80. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2014 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* νωρίτερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις τροποποιήσεις αυτές, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 103IO [Διαγράφηκε]
- 103K Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 9, 43, 47, 55, ΟΕ2, ΟΕ4 και ΟΕ48 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 2Α, 44Α, 55Α και ΟΕ8Α–ΟΕ8Γ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15.
- 103KA Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, ΟΕ95, ΟΕ114, ΟΕ118 και οι επικεφαλίδες που προηγούνται της ΟΕ133 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 1, 4–7, 10–70, 103B, 103Δ, 103ΣΤ, 103Η–103Ι, 103ΙΒ–103ΙΣΤ, 103ΙΘ, 105–107Α, 108Ε–108ΣΤ, ΟΕ1–ΟΕ93 και ΟΕ96. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 9.
- 103KB [Η παρούσα παράγραφος προστέθηκε για οικονομικές οντότητες που δεν είχαν υιοθετήσει το ΔΠΧΑ 9.].
- 104 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά με την επιφύλαξη της παραγράφου 108. Το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται και κάθε άλλο συγκρίσιμο ποσό προσαρμόζεται ως εάν το παρόν πρότυπο εφαρμοζόταν πάντοτε, εκτός αν η επαναδιατύπωση των πληροφοριών θα ήταν ανέφικτη. Αν η επαναδιατύπωση είναι ανέφικτη, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και επισημαίνει τον βαθμό στον οποίο επαναδιατυπώθηκαν οι πληροφορίες.
- 105–107Α [Διαγράφηκε]
- 108 Οι οικονομικές οντότητες δεν προσαρμόζουν τη λογιστική αξία μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων για τον αποκλεισμό κερδών ή ζημιών που συνδέονται με αντιστάθμισης ταμειακών ροών οι οποίες είχαν συμπεριληφθεί στη λογιστική αξία πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους κατά το οποίο εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο. Κατά την έναρξη της οικονομικής περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο, κάθε ποσό που αναγνωρίζεται εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια) για αντιστάθμιση βέβαιης δέσμευσης που σύμφωνα με το πρότυπο αυτό αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας, ανακατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, εκτός από αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου που συνεχίζει να αντιμετωπίζεται ως αντιστάθμιση ταμειακής ροής.
- 108Α Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την τελευταία πρόταση της παραγράφου 80 και τις παραγράφους ΟΕ99Α και ΟΕ99Β για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν η οικονομική οντότητα έχει ορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο μια προσδοκώμενη συναλλαγή με εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο η οποία:
- εκφράζεται στο λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή·
 - συνεπάγεται άνοιγμα το οποίο θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα (δηλ. εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι καταστάσεις του ομίλου)· και
 - θα ήταν κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμισης εάν δεν εκφραζόταν στο λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που τη συνάπτει·
- δύνата να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της περιόδου (ή των περιόδων) που προηγείται της ημερομηνίας εφαρμογής της τελευταίας πρότασης της παραγράφου 80 και των παραγράφων ΟΕ99Α και ΟΕ99Β.
- 108B Η οικονομική οντότητα δύναται να μην εφαρμόσει την παράγραφο ΟΕ99B όσον αφορά συγκριτική πληροφόρηση για περιόδους που προηγούνται της ημερομηνίας εφαρμογής της τελευταίας πρότασης της παραγράφου 80 και της παραγράφου ΟΕ99Α.
- 108Γ Οι παράγραφοι 73 και ΟΕ8 τροποποιήθηκαν με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Η παράγραφος 80 τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται προγενέστερη εφαρμογή όλων των τροποποιήσεων. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

- 108Δ Με την *Ανανέωση οφειλής επί παραγώγων και συνέχιση της λογιστικής αντιστάθμισης* (τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 39), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 91 και 101 και προστέθηκε η παράγραφος ΟΕ113Α. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παραγράφους αυτές για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή μεταγενέστερα. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 108Ε–108ΣΤ [Διαγράφηκε]
- 108Ζ Με τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς*, που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2019 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 7, προστέθηκαν οι παράγραφοι 102Α–102ΙΔ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά στις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω τροποποιήσεις ή που προσδιορίστηκαν στη συνέχεια, καθώς και για το κέρδος ή τη ζημία που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα και που υπήρχε κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω τροποποιήσεις.
- 108Η Με τη *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2*, η οποία εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2020 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39, το ΔΠΧΑ 7, το ΔΠΧΑ 4 και το ΔΠΧΑ 16, προστέθηκαν οι παράγραφοι 102ΙΕ–102ΚΣΤ3 και 108Θ–108ΙΑ, και τροποποιήθηκε η παράγραφος 102ΙΓ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2021 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις παραγράφους 108Θ–108ΙΑ.
- 108Θ Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει νέα σχέση αντιστάθμισης (για παράδειγμα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 102ΚΣΤ3) μόνο μελλοντικά (δηλ. η οικονομική οντότητα απαγορεύεται να προσδιορίσει νέα σχέση λογιστικής αντιστάθμισης για προηγούμενες περιόδους). Ωστόσο, η οικονομική οντότητα επαναφέρει μια σχέση αντιστάθμισης που έχει διακοπεί εάν, και μόνο εάν, πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- η οικονομική οντότητα είχε διακόψει την εν λόγω σχέση αντιστάθμισης αποκλειστικά λόγω αλλαγών που απαιτούνταν από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς και η οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να διακόψει τη σχέση αντιστάθμισης εάν οι παρούσες τροποποιήσεις είχαν εφαρμοστεί κατά τον χρόνο εκείνο· και
 - στην έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις για πρώτη φορά (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρούσων τροποποιήσεων), η εν λόγω διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης πληροί τα κριτήρια επιλεξιμότητας για λογιστική αντιστάθμιση (αφού ληφθούν υπόψη οι παρούσες τροποποιήσεις).
- 108Ι Εάν, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 108Θ, η οικονομική οντότητα επαναφέρει μια διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα ερμηνεύει τις αναφορές των παραγράφων 102ΚΣΤ1 και 102ΚΣΤ2 στην ημερομηνία κατά την οποία το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς προσδιορίζεται για πρώτη φορά ως μη συμβατικά καθορισμένο μέρος κινδύνου ως αναφορές στην ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρούσων τροποποιήσεων (δηλ. η περίοδος των 24 μηνών για το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς που έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένο μέρος κινδύνου αρχίζει από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρούσων τροποποιήσεων).
- 108ΙΑ Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή αυτών των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους εάν —και μόνον εάν— αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν δεν αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές άμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων αυτών στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων αυτών.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΕΩΝ

- 109 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση* που αναθεωρήθηκε τον Οκτώβριο του 2000.
- 110 Το παρόν πρότυπο και οι οδηγίες εφαρμογής που το συνοδεύουν αντικαθιστούν τις οδηγίες εφαρμογής που εκδόθηκαν από την επιτροπή οδηγιών εφαρμογής του ΔΛΠ 39, η οποία συστάθηκε από την πρώην ΕΔΛΠ.

Προσάρτημα Α

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος προτύπου.

OE1–OE93 [Διαγράφηκε]

ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ (παράγραφοι 71–102)

Μέσα αντιστάθμισης (παράγραφοι 72–77)

Αποδεκτά μέσα (παράγραφοι 72 και 73)

OE94 Η πιθανή ζημία σε δικαίωμα προαίρεσης που πωλείται από οικονομική οντότητα δύναται να είναι ουσιαστικά μεγαλύτερη από την πιθανή αύξηση της αξίας ενός σχετικού αντισταθμισμένου στοιχείου. Με άλλα λόγια, ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν αποτελεί αποτελεσματικό μέσο περιορισμού της έκθεσης ενός αντισταθμισμένου στοιχείου σε κέρδος ή ζημία. Συνεπώς, ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να θεωρηθεί μέσο αντιστάθμισης, εκτός εάν προσδιοριστεί ως συμφητισμός ενός αγορασμένου δικαιώματος προαίρεσης, συμπεριλαμβανομένου και τυχόν δικαιώματος το οποίο ενσωματώνεται σε άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα ένα πωληθέν δικαίωμα αγοράς το οποίο χρησιμοποιείται για την αντιστάθμιση εξοφλητέας υποχρέωσης). Αντίθετα, ένα αγορασμένο δικαίωμα προαίρεσης έχει δυνητικά κέρδη ίσα με ή μεγαλύτερα από τις ζημίες και συνεπώς έχει τη δυνατότητα να μειώσει την έκθεση σε κέρδη ή ζημίες από μεταβολές των εύλογων αξιών ή των ταμειακών ροών. Επομένως, είναι δυνατόν να θεωρηθεί ως μέσο αντιστάθμισης.

OE95 Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος δύναται να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης του συναλλαγματικού κινδύνου.

OE96 [Διαγράφηκε]

OE97 Οι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας και συνεπώς, δεν μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης.

Αντισταθμισμένα στοιχεία (παράγραφοι 78–84)

Αποδεκτά στοιχεία (παράγραφοι 78–80)

OE98 Η βέβαιη δέσμευση απόκτησης επιχείρησης σε συνένωση επιχειρήσεων δεν αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο, εκτός ως προς τον συναλλαγματικό κίνδυνο, επειδή οι λοιποί αντισταθμισμένοι κίνδυνοι δεν επιδέχονται ειδικό προσδιορισμό και επιμέτρηση. Οι εν λόγω λοιποί κίνδυνοι είναι επιχειρηματικοί κίνδυνοι γενικής φύσεως.

OE99 Επένδυση για την οποία εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι δυνατόν να αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, δεδομένου ότι με τη μέθοδο της καθαρής θέσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα το μερίδιο του επενδυτή επί των αποτελεσμάτων της συνδεδεμένης επιχείρησης, παρά οι μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Για τον ίδιο λόγο, επένδυση σε ενοποιημένη θυγατρική δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, δεδομένου ότι κατά την ενοποίηση αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα τα αποτελέσματα της θυγατρικής, παρά οι μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Η αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού διαφέρει διότι αποτελεί αντιστάθμιση έκθεσης σε συναλλαγματικό κίνδυνο και όχι αντιστάθμιση εύλογης αξίας της μεταβολής στην αξία της επένδυσης.

OE99A Η παράγραφος 80 ορίζει ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο συναλλαγματικός κίνδυνος πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής δύναται να χαρακτηριστεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών, υπό τον όρο ότι εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ότι ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Προς τον σκοπό αυτόν, η οικονομική οντότητα δύναται να είναι μητρική επιχείρηση, θυγατρική επιχείρηση, συγγενής επιχείρηση, κοινή επιχείρηση ή υποκατάστημα. Εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής δεν επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, η ενδοομιλική συναλλαγή δεν δύναται να χαρακτηριστεί αντισταθμισμένο στοιχείο. Αυτό συμβαίνει συνήθως στην περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, τόκων ή διαχειριστικών τελών μεταξύ μελών του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων εκτός εάν υφίσταται συναφής συναλλαγή με εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Εντούτοις, εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής πρόκειται να επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, η ενδοομιλική συναλλαγή δύναται να χαρακτηριστεί αντισταθμισμένο στοιχείο. Παράδειγμα αποτελούν οι προσδοκώμενες αγοραπωλησίες αποθεμάτων μεταξύ μελών του ίδιου ομίλου, όταν προβλέπεται μεταγενέστερη πώλησή τους σε εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Παρομοίως, μια προσδοκώμενη ενδοομιλική πώληση ενσώματων παγίων από την οικονομική οντότητα του ομίλου που τα παρήγαγε σε οικονομική οντότητα του ομίλου που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει στις δραστηριότητές της, δύναται να επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Αυτό μπορεί να συμβεί, π.χ. στην περίπτωση που τα ενσώματα πάγια θα αποσβεστούν από την αγοράζουσα οντότητα και υπάρχει πιθανότητα να μεταβληθεί το αρχικά αναγνωρισθέν ποσό για τα ενσώματα πάγια εάν η προσδοκώμενη ενδοομιλική συναλλαγή εκφραστεί σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της αγοράζουσας οντότητας.

OE99B Εάν η αντιστάθμιση προσδοκώμενης ενδοομικής συναλλαγής κρίνεται κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμιση, οποιαδήποτε κέρδη ή ζημιές αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα βάσει της παραγράφου 95 στοιχείο α) ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα της περιόδου ή των περιόδων κατά τις οποίες ο συναλλαγματικός κίνδυνος της αντισταθμισμένης συναλλαγής επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, ως προσαρμογή ανακατάταξης.

OE99BA Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει όλες τις μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία αντισταθμισμένου στοιχείου σε μια σχέση αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να προσδιορίσει μόνο μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία αντισταθμισμένου στοιχείου υψηλότερα ή χαμηλότερα από συγκεκριμένη τιμή ή άλλη μεταβλητή (μονόπλευρος κίνδυνος). Η εσωτερική αξία ενός αντισταθμισμένου μέσου που αποτελείται από αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης (αν υποτεθεί ότι έχει τους ίδιους βασικούς όρους όπως ο προσδιοριζόμενος κίνδυνος), αλλά όχι η διαχρονική του αξία, αντικατοπτρίζει μονόπλευρο κίνδυνο σε αντισταθμισμένο στοιχείο. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίζει τη μεταβλητότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών που προκύπτουν από την αύξηση στην τιμή προσδοκώμενης αγοράς εμπορεύματος. Σε τέτοια περίπτωση, προσδιορίζονται μόνο απώλειες ταμειακών ροών που προκύπτουν από αύξηση στην τιμή πάνω από το καθορισμένο επίπεδο. Ο αντισταθμισμένος κίνδυνος δεν περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης, επειδή η διαχρονική αξία δεν είναι συστατικό στοιχείο της προβλεπόμενης συναλλαγής που επηρεάζει τα αποτελέσματα [παράγραφος 86 στοιχείο β)].

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντισταθμισμένων στοιχείων (παράγραφοι 81 και 81A)

OE99Γ [...] Η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει όλες τις ταμειακές ροές ολόκληρου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως το αντισταθμισμένο στοιχείο και να τις αντισταθμίσει για έναν μόνο συγκεκριμένο κίνδυνο (π.χ. μόνο για μεταβολές που αποδίδονται σε μεταβολές του LIBOR). Για παράδειγμα, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης της οποίας το αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 100 μονάδες βάσης κάτω του LIBOR, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο ολόκληρη την υποχρέωση (δηλ. κεφάλαιο συν τόκους με βάση το LIBOR μείον 100 μονάδες βάσης) και να αντισταθμίσει τη μεταβολή στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές ολόκληρης της εν λόγω υποχρέωσης που αποδίδεται σε μεταβολές του LIBOR. Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να επιλέξει σχέση αντιστάθμισης πέραν της σχέσης ενός στοιχείου προς ένα, ώστε να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης όπως περιγράφεται στην παράγραφο OE100.

OE99Δ Επιπρόσθετα, αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο σταθερού επιτοκίου αντισταθμιστεί αφού περάσει ένα ορισμένο χρονικό διάστημα από τη δημιουργία του και τα επιτόκια έχουν μεταβληθεί στο μεταξύ, η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ένα ποσοστό ίσο προς ένα επιτόκιο αναφοράς [...]. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι η οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου 100 NM που έχει αποτελεσματικό επιτόκιο 6 τοις εκατό όταν το LIBOR είναι 4 τοις εκατό. Αρχίζει να αντισταθμίζει εκείνο το περιουσιακό στοιχείο λίγο αργότερα όταν το LIBOR έχει αυξηθεί στο 8 τοις εκατό και η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί στις 90 NM. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι αν είχε αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο την ημερομηνία που το προσδιόρισε αρχικά ως αντισταθμισμένο στοιχείο για την τότε εύλογη αξία του των 90 NM, η πραγματική απόδοση θα ήταν 9,5 τοις εκατό. [...] Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα ποσοστό LIBOR 8 τοις εκατό το οποίο απαρτίζεται εν μέρει από συμβατικές ταμειακές ροές και εν μέρει από τη διαφορά μεταξύ της τρέχουσας εύλογης αξίας (δηλ. 90 NM) και του πληρωτέου ποσού κατά τη λήξη (δηλ. 100 NM).

OE99E Η παράγραφος 81 επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να προσδιορίσει κάτι πέραν από τη μεταβολή της συνολικής εύλογης αξίας ή τη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Για παράδειγμα:

- α) Όλες οι ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου μπορεί να προσδιορίζονται ως μεταβολές ταμειακών ροών ή εύλογης αξίας που οφείλονται σε κάποιους κινδύνους (αλλά όχι σε όλους)· ή
- β) κάποιες (αλλά όχι όλες) από τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου ενδέχεται να προσδιορίζονται ως μεταβολές ταμειακών ροών ή εύλογης αξίας που οφείλονται σε όλους ή μόνο σε κάποιους κινδύνους (δηλ. ένα «μέρος» των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού μέσου μπορεί να προσδιορίζεται για μεταβολές που οφείλονται σε όλους ή μόνο σε μερικούς κινδύνους).

OE99ΣΤ Για να είναι επιλέξιμοι για λογιστική αντιστάθμισης, οι προσδιοριζόμενοι κίνδυνοι και τα μέρη πρέπει να αποτελούν διακριτά αναγνωρίσιμα στοιχεία του χρηματοοικονομικού μέσου, και οι μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία του συνολικού χρηματοοικονομικού στοιχείου που προκύπτει από μεταβολές στους προσδιοριζόμενους κινδύνους και μέρη να είναι αξιόπιστα επιμετρήσιμες. Για παράδειγμα:

- α) για χρηματοοικονομικό μέσο σταθερού επιτοκίου αντισταθμισμένο για μεταβολές στην εύλογη αξία που οφείλονται σε μεταβολές σε επιτόκιο μηδενικού κινδύνου ή σε επιτόκιο αναφοράς, το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου ή το επιτόκιο αναφοράς συνήθως αντιμετωπίζεται τόσο ως διακριτά αναγνωρίσιμο στοιχείο του χρηματοοικονομικού μέσου όσο και ως αξιόπιστα επιμετρήσιμο·
- β) ο πληθωρισμός δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμος και αξιόπιστα επιμετρήσιμος και δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως κίνδυνος ή μέρος χρηματοοικονομικού μέσου αν δεν πληροί τις απαιτήσεις του γ)·

γ) ένα συμβατικά καθορισμένο πληθωριστικό μέρος των ταμειακών ροών αναγνωρισμένου ομολόγου συνδεδεμένου με τον πληθωρισμό (θεωρώντας ότι δεν υπάρχει απαίτηση λογιστικοποίησης ενσωματωμένου παραγώγου χωριστά) είναι διακριτά αναγνωρίσιμο και αξιόπιστα επιμετρήσιμο αρκεί να μην επηρεάζονται οι άλλες ταμειακές ροές του μέσου από το πληθωριστικό μέρος του.

Προσδιορισμός μη χρηματοοικονομικών στοιχείων ως αντιστάθμισμένων στοιχείων (παράγραφος 82)

OE100 Διακυμάνσεις στην τιμή ενός συστατικού ή συνθετικού μέρους ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης δεν έχουν κατά κανόνα προβλέψιμη, διακριτά επιμετρήσιμη επίδραση στην τιμή του στοιχείου, η οποία είναι συγκρίσιμη με το αποτέλεσμα, για παράδειγμα, μιας μεταβολής στα επιτόκια της αγοράς επί της τιμής ενός ομολόγου. Συνεπώς, ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι αντιστάθμισμένο στοιχείο μόνο στο σύνολό του ή για συναλλαγματικό κίνδυνο. Αν υπάρχει διαφορά ανάμεσα στους όρους ενός μέσου αντιστάθμισης και του αντιστάθμισμένου στοιχείου (όπως μια αντιστάθμιση της προβλεπόμενης αγοράς καφέ Βραζιλίας με τη χρήση προθεσμιακού συμβολαίου για την αγορά καφέ Κολομβίας με παρόμοιους όρους), η σχέση αντιστάθμισης μπορεί μολαταύτα να πληροί τις προϋποθέσεις της σχέσης αντιστάθμισης εφόσον όλοι οι όροι της παραγράφου 88 πληρούνται, συμπεριλαμβανομένης της προσδοκίας ότι η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική. Για τον σκοπό αυτό, το ποσό του μέσου αντιστάθμισης μπορεί να είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο από εκείνο του αντιστάθμισμένου στοιχείου, αν αυτό βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, θα μπορούσε να διεξαχθεί ανάλυση παλινδρόμησης για τον καθορισμό στατιστικής σχέσης μεταξύ του αντιστάθμισμένου στοιχείου (π.χ. μιας συναλλαγής για καφέ Βραζιλίας) και του μέσου αντιστάθμισης (π.χ. μιας συναλλαγής για καφέ Κολομβίας). Αν υπάρχει έγκυρη στατιστική σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών (δηλ. μεταξύ των τιμών μονάδας του καφέ Βραζιλίας και του καφέ Κολομβίας), η κλίση της γραμμής παλινδρόμησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον καθορισμό της σχέσης αντιστάθμισης που θα μεγιστοποιήσει την αναμενόμενη αποτελεσματικότητα. Για παράδειγμα, αν η κλίση της γραμμής παλινδρόμησης είναι 1,02, η σχέση αντιστάθμισης που βασίζεται σε 0,98 ποσοτήτες αντιστάθμισμένων στοιχείων προς 1,00 ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης μεγιστοποιεί την αναμενόμενη αποτελεσματικότητα. Όμως, η σχέση αντιστάθμισης μπορεί να καταλήξει σε αναποτελεσματικότητα που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της σχέσης αντιστάθμισης.

Προσδιορισμός ομάδων στοιχείων ως αντιστάθμισμένων στοιχείων (παράγραφοι 83 και 84)

OE101 Μια αντιστάθμιση συνολικής καθαρής θέσης (δηλ. το συμψηφιστικό υπόλοιπο όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σταθερού επιτοκίου με παρεμφερείς λήξεις) αντί ενός συγκεκριμένου αντιστάθμισμένου στοιχείου, δεν πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης. Όμως, μπορεί να επιτευχθεί σχεδόν η ίδια επίδραση της λογιστικής αντιστάθμισης στα αποτελέσματα για σχέση αντιστάθμισης αυτού του είδους, μέσω του προσδιορισμού μέρους των υποκείμενων στοιχείων ως αντιστάθμισμένων στοιχείων. Για παράδειγμα, αν μια τράπεζα έχει 100 NM περιουσιακών στοιχείων και 90 NM υποχρεώσεων με παρεμφερείς κινδύνους και όρους και αντισταθμίσει το καθαρό άνοιγμα των 10 NM, δύναται να ορίσει 10 NM από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία ως το αντισταθμισμένο στοιχείο. Ο χαρακτηρισμός αυτός μπορεί να χρησιμοποιηθεί στην περίπτωση που τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι εν λόγω υποχρεώσεις είναι χρηματοοικονομικά μέσα σταθερού επιτοκίου, οπότε υπάρχει αντιστάθμιση εύλογης αξίας, ή χρηματοοικονομικά μέσα κυμαινόμενου επιτοκίου, οπότε υπάρχει αντιστάθμιση ταμειακών ροών. Κατ' αναλογία, αν η οικονομική οντότητα έχει βέβαιη δέσμευση να προβεί σε αγορά 100 NM σε ξένο νόμισμα και βέβαιη δέσμευση να προβεί σε πώληση 90 NM σε ξένο νόμισμα, το καθαρό υπόλοιπο των 10 NM είναι δυνατό να αντισταθμιστεί με την απόκτηση παραγώγου και τον χαρακτηρισμό του ως αντισταθμιστικού μέσου που συνδέεται με τις 10 NM της βέβαιης δέσμευσης αγοράς των 100 NM.

Λογιστική αντιστάθμισης (παράγραφοι 85–102)

- OE102 Παράδειγμα αντιστάθμισης εύλογης αξίας αποτελεί η αντιστάθμιση της έκθεσης στις μεταβολές της εύλογης αξίας χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου ως αποτέλεσμα των διακυμάνσεων των διακυμάνσεων των επιτοκίων. Στη συγκεκριμένη μορφή αντιστάθμισης είναι δυνατό να υπεισέρχεται τόσο ο εκδότης όσο και ο κάτοχος.
- OE103 Παράδειγμα αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η χρήση συμφωνίας ανταλλαγής προκειμένου χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου να μετατραπεί σε χρέος σταθερού επιτοκίου (δηλ. αντιστάθμιση μελλοντικής συναλλαγής όπου οι μελλοντικές ταμειακές ροές που αντισταθμίζονται είναι οι μελλοντικές καταβολές τόκων).
- OE104 Αντιστάθμισης βέβαιης δέσμευσης (π.χ. αντιστάθμιση της διακύμανσης στην τιμή καυσίμου που αφορά μη αναγνωρισμένη συμβατική δέσμευση αγοράς καυσίμου από εταιρεία ηλεκτρικής ενέργειας σε συγκεκριμένη τιμή) είναι αντιστάθμιση της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας. Συνεπώς, τέτοια αντιστάθμιση είναι αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 87, η αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου βέβαιης δέσμευσης θα μπορούσε εναλλακτικά να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

- OE105 Μια αντιστάθμιση θεωρείται άκρως αποτελεσματική μόνον αν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:
- Κατά τη δημιουργία μιας αντιστάθμισης και σε μεταγενέστερες περιόδους, η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική όσον αφορά τον συμψηφισμό των μεταβολών της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο, κατά την περίοδο για την οποία έχει προσδιοριστεί η αντιστάθμιση. Τέτοια προσδοκία μπορεί να αποδεικνύεται με διάφορους τρόπους, συμπεριλαμβανομένης της σύγκρισης παρελθουσών μεταβολών της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδονται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο με παρελθούσες μεταβολές της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης, ή αποδεικνύοντας την ύπαρξη υψηλής στατιστικής συσχέτισης μεταξύ της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου και εκείνων του μέσου αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει μια σχέση αντιστάθμισης πέραν της σχέσης ενός στοιχείου προς ένα, ώστε να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης όπως περιγράφεται στην παράγραφο OE100.
 - Τα πραγματικά αποτελέσματα της αντιστάθμισης κυμαίνονται σε εύρος μεταξύ 80 και 125 τοις εκατό. Για παράδειγμα, αν τα πραγματικά αποτελέσματα είναι τέτοια που η ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης είναι 120 NM και το κέρδος επί των άμεσα ρευστοποιήσιμων μέσων είναι 100 NM, ο συμψηφισμός μπορεί να επιμετρηθεί με 120/100, που είναι 120 τοις εκατό ή με 100/120, που είναι 83 τοις εκατό. Στο παράδειγμα αυτό, με την προϋπόθεση ότι η αντιστάθμιση πληροί τους όρους του στοιχείου α), η οικονομική οντότητα θα συμπεράνε ότι η αντιστάθμιση ήταν άκρως αποτελεσματική.
- OE106 Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης αξιολογείται, κατ' ελάχιστον, κατά την κατάρτιση των ετήσιων ή ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας.
- OE107 Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει μια μοναδική μέθοδο για την αξιολόγηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας. Η μέθοδος που υιοθετείται από την οικονομική οντότητα για την εκτίμηση της αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας εξαρτάται από τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου που υιοθετεί. Για παράδειγμα, αν η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας έγκειται στην περιοδική προσαρμογή του μέσου αντιστάθμισης ώστε να αντανakλά τις μεταβολές της αντισταθμισμένης θέσης, η οικονομική οντότητα πρέπει να αποδεικνύει ότι η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική μόνο για την περίοδο μέχρι την επόμενη προσαρμογή του ποσού του μέσου αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα υιοθετεί διαφορετικές μεθόδους για διαφορετικούς τύπους αντιστάθμισης, κατά περίπτωση. Στην τεκμηρίωση της οικονομικής οντότητας για τη στρατηγική αντιστάθμισης της περιλαμβάνονται οι διαδικασίες της για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας. Οι διαδικασίες αυτές αναφέρονται αν στην εκτίμηση περιλαμβάνονται όλα τα κέρδη και οι ζημίες ενός μέσου αντιστάθμισης ή αν η διαχρονική αξία του μέσου εξαιρείται.
- OE107A [...].
- OE108 Αν οι βασικοί όροι του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου περιουσιακού στοιχείου, της αντισταθμισμένης υποχρέωσης, βέβαιης δέσμευσης ή της πολύ πιθανής προσδοκώμενης συναλλαγής είναι ίδιοι, οι μεταβολές στην εύλογη αξία και στις ταμειακές ροές που αποδίδονται στον κίνδυνο που αντισταθμίζεται μπορούν να συμψηφιστούν πλήρως, κατά τη δημιουργία της αντιστάθμισης καθώς και μετέπειτα. Για παράδειγμα, μια ανταλλαγή επιτοκίων είναι πιθανό να αποτελέσει αποτελεσματική αντιστάθμιση αν τα ονομαστικά ποσά και τα ποσά αρχικού κεφαλαίου, οι όροι, οι ημερομηνίες αναπροσαρμογής του επιτοκίου, οι ημερομηνίες λήψης και καταβολής τόκων και κεφαλαίου και η βάση για την επιμέτρηση επιτοκίων είναι ίδια για το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο. Επιπρόσθετα, μια αντιστάθμιση πολύ πιθανής προβλεπόμενης αγοράς ενός αγαθού με προθεσμιακό συμβόλαιο έχει μεγάλες πιθανότητες να είναι άκρως αποτελεσματική εάν:
- το προθεσμιακό συμβόλαιο αφορά αγορά της ίδιας ποσότητας, του ίδιου αγαθού, κατά τον ίδιο χρόνο και τόπο όπως με την αντισταθμισμένη προσδοκώμενη αγορά·
 - η εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου κατά την έναρξη είναι μηδενική· και
 - είτε η μεταβολή στο υπέρ ή υπό του αρτίου ποσού του προθεσμιακού συμβολαίου εξαιρείται από τη διαδικασία εκτίμησης της αποτελεσματικότητας και αναγνωρίζεται απευθείας στα αποτελέσματα είτε η μεταβολή στις αναμενόμενες ταμειακές ροές της πολύ πιθανής προσδοκώμενης συναλλαγής βασίζεται στην προθεσμιακή τιμή του αγαθού.
- OE109 Ενίοτε, το μέσο αντιστάθμισης συμψηφίζεται με ένα μέρος μόνο του αντισταθμισμένου κινδύνου. Για παράδειγμα, μια αντιστάθμιση δεν είναι πλήρως αποτελεσματική αν το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο εκφράζονται σε διαφορετικά νομίσματα των οποίων οι ισοτιμίες δεν μεταβάλλονται από κοινού. Επίσης, η αντιστάθμιση κινδύνου επιτοκίου με τη χρήση ενός παραγώγου δεν θα ήταν πλήρως αποτελεσματική αν μέρος της μεταβολής της εύλογης αξίας του παραγώγου οφείλεται στον πιστωτικό κίνδυνο του αντισυμβαλλόμενου.
- OE110 Προκειμένου να πληροί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης, η αντιστάθμιση πρέπει να σχετίζεται με συγκεκριμένο αναγνωρισθέντα και προσδιορισθέντα κίνδυνο και όχι μόνο με τους γενικής φύσεως επιχειρηματικούς κινδύνους της οικονομικής οντότητας, ενώ πρέπει τελικά να επηρεάζει τα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας. Η αντιστάθμιση του κινδύνου απαξίωσης ενσώματου περιουσιακού στοιχείου ή του κινδύνου απαλλοτρίωσης ιδιοκτησίας από το δημόσιο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης. Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης δεν είναι δυνατό να επιμετρηθεί δεδομένου ότι οι συγκεκριμένοι κίνδυνοι δεν είναι αξιόπιστα επιμετρήσιμοι.

- OE110A Η παράγραφος 74 στοιχείο α) επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να διαχωρίσει την εσωτερική αξία από τη διαχρονική αξία μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης και προσδιορίζει ως μέσο αντιστάθμισης μόνο τη μεταβολή της εσωτερικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης. Ένας τέτοιος προσδιορισμός μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα μια σχέση αντιστάθμισης που είναι άκρως αποτελεσματική όσον αφορά τον συμψηφισμό των μεταβολών των ταμειακών ροών που αποδίδονται σε μονόπλευρο αντισταθμισμένο κίνδυνο μιας προβλεπόμενης συναλλαγής, εάν οι βασικοί όροι της προβλεπόμενης συναλλαγής και του μέσου αντιστάθμισης είναι οι ίδιοι.
- OE110B Εάν η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης στο σύνολό του ως το μέσο αντιστάθμισης μονόπλευρου κινδύνου που προκύπτει από προβλεπόμενη συναλλαγή, η σχέση αντιστάθμισης δεν θα είναι άκρως αποτελεσματική. Αυτό συμβαίνει επειδή το πριμ που καταβάλλεται για το δικαίωμα προαίρεσης περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία και, όπως αναφέρεται στην παράγραφο OE99BA, ένας προσδιορισμένος μονόπλευρος κίνδυνος δεν περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης. Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση, δεν θα υπάρχει συμψηφισμός μεταξύ των ταμειακών ροών που σχετίζονται με τη διαχρονική αξία του καταβληθέντος πριμ για το δικαίωμα προαίρεσης και τον προσδιορισμένο αντισταθμισμένο κίνδυνο.
- OE111 Στην περίπτωση κινδύνου επιτοκίου, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να εκτιμηθεί με την κατάρτιση πίνακα ληκτότητας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που δείχνει την καθαρή έκθεση κινδύνου επιτοκίου για κάθε χρονική περίοδο, με την προϋπόθεση ότι η καθαρή έκθεση σχετίζεται με συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (ή με συγκεκριμένη ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή συγκεκριμένο τμήμα αυτών) που δημιουργεί την καθαρή έκθεση και η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης εκτιμάται σε σχέση με εκείνο το περιουσιακό στοιχείο ή εκείνη την υποχρέωση.
- OE112 Κατά την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας μιας αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα απαιτείται κατά κανόνα να λαμβάνει υπόψη τη διαχρονική αξία του χρήματος. Το σταθερό επιτόκιο του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν είναι απαραίτητο να συμπίπτει με το σταθερό επιτόκιο συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου που έχει οριστεί ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Επίσης δεν είναι απαραίτητο το κυμαινόμενο επιτόκιο ενός τοκοφόρου περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης να συμπίπτει με το κυμαινόμενο επιτόκιο μιας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου που έχει οριστεί ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών. Η εύλογη αξία μιας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου προκύπτει από τους καθαρούς διακανονισμούς της. Τα σταθερά και κυμαινόμενα επιτόκια μιας συμφωνίας ανταλλαγής επιτοκίου ενδέχεται να μεταβάλλονται χωρίς να επηρεάζεται ο καθαρός διακανονισμός, εφόσον και τα δύο μεταβάλλονται κατά το ίδιο ποσό.
- OE113 Αν η οικονομική οντότητα δεν πληροί τα κριτήρια για την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, παύει τη λογιστική αντιστάθμιση από την τελευταία ημερομηνία κατά την οποία αποδείχθηκε η συμμόρφωση με την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Ωστόσο, αν η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το γεγονός ή τη μεταβολή των συνθηκών που δημιούργησε την αδυναμία ανταπόκρισης στα κριτήρια της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, αποδεικνύοντας παράλληλα ότι η αντιστάθμιση ήταν αποτελεσματική πριν από το γεγονός ή τη μεταβολή των συνθηκών, η οικονομική οντότητα παύει τη λογιστική αντιστάθμιση από την ημερομηνία του γεγονότος ή της μεταβολής των συνθηκών.
- OE113A Προς αποφυγή αμφιβολιών, οι επιπτώσεις της αντικατάστασης του αρχικού αντισυμβαλλόμενου με εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο και της πραγματοποίησης των σχετικών τροποποιήσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 91 στοιχείο α) σημείο ii) και στην παράγραφο 101 στοιχείο α) σημείο ii), αντικατοπτρίζονται στην επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης και, κατά συνέπεια, στην εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και στη μέτρηση της αποτελεσματικότητάς της.
- Λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου*
- OE114 Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας του κινδύνου επιτοκίου που σχετίζεται με χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, η οικονομική οντότητα πληροί τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου εάν τηρεί τις διαδικασίες που παρατίθενται στο στοιχείο α) σημείο i) και στις παραγράφους OE115–OE132 κατωτέρω.
- α) Στο πλαίσιο της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει χαρτοφυλάκιο στοιχείων των οποίων τον κίνδυνο επιτοκίου επιθυμεί να αντισταθμίσει. Το χαρτοφυλάκιο δύναται να περιέχει μόνο περιουσιακά στοιχεία, μόνο υποχρεώσεις ή και τα δύο. Η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει δύο ή περισσότερα χαρτοφυλάκια και στην περίπτωση αυτή οι κατωτέρω οδηγίες ισχύουν για κάθε χαρτοφυλάκιο χωριστά.
- β) Η οικονομική οντότητα αναλύει το χαρτοφυλάκιο σε χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής βάσει των αναμενόμενων, αντί των συμβατικών, ημερομηνιών αναπροσαρμογής. Η ανάλυση αυτή μπορεί να διεξαχθεί με διάφορους τρόπους, που συμπεριλαμβάνουν τον προγραμματισμό ταμειακών ροών στις χρονικές περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να συμβούν ή τον προγραμματισμό ονομαστικών ποσών κεφαλαίου σε όλες τις περιόδους μέχρι το χρόνο που αναμένεται να γίνει η αναπροσαρμογή.
- γ) Βάσει της ανάλυσης αυτής, η οικονομική οντότητα αποφασίζει για το ποσό που επιθυμεί να αντισταθμίσει. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ως αντισταθμισμένο στοιχείο ένα ποσό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (αλλά όχι καθαρό ποσό) από το προσδιορισθέν χαρτοφυλάκιο που ισούται με το ποσό που επιθυμεί να προσδιορίσει ως αντιστάθμιση. [...].
- δ) Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον κίνδυνο επιτοκίου που αντισταθμίζει. Ο κίνδυνος αυτός μπορεί να είναι ένα ποσοστό του κινδύνου επιτοκίου καθενός από τα στοιχεία της αντισταθμισμένης θέσης, όπως ένα επιτόκιο αναφοράς (π.χ. LIBOR).
- ε) Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα ή περισσότερα μέσα αντιστάθμισης για κάθε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής.

- στ) Χρησιμοποιώντας τους προσδιορισμούς των στοιχείων γ) έως ε) ανωτέρω, η οικονομική οντότητα εκτιμά στην έναρξη και σε μεταγενέστερες περιόδους, αν η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι άκρως αποτελεσματική για την προσδιοριζόμενη περίοδο.
- ζ) Περιοδικά, επιμετρά τη μεταβολή στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου [όπως προσδιορίστηκε στο στοιχείο γ)] που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο [όπως προσδιορίστηκε στο στοιχείο δ)], [...]. Εφόσον η αντιστάθμιση καθορίστηκε ως άκρως αποτελεσματική κατά τη σχετική εκτίμηση, κάνοντας χρήση της τεκμηριωμένης μεθόδου της οικονομικής οντότητας για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη μεταβολή στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα και σε ένα ή δύο κονδύλια της κατάστασης οικονομικής θέσης, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 89Α. Η μεταβολή στην εύλογη αξία δεν είναι απαραίτητο να επιμεριστεί σε μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.
- η) Η οικονομική οντότητα επιμετρά τη μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου (ή των μέσων) αντιστάθμισης [όπως προσδιορίστηκαν στο στοιχείο ε)] και αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Η εύλογη αξία του μέσου (ή των μέσων) αντιστάθμισης αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
- θ) Κάθε αναποτελεσματικότητα ⁽²⁷⁾ θα αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ως διαφορά μεταξύ της μεταβολής στην εύλογη αξία που αναφέρεται στο στοιχείο ζ) και εκείνης που αναφέρεται στο στοιχείο η).
- OE115 Η προσέγγιση αυτή περιγράφεται με περισσότερη λεπτομέρεια κατωτέρω. Η προσέγγιση αυτή εφαρμόζεται μόνο για αντιστάθμιση εύλογης αξίας του κινδύνου επιτοκίου που συνδέεται με χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων.
- OE116 Το χαρτοφυλάκιο που προσδιορίζεται βάσει της παραγράφου OE114 στοιχείο α) μπορεί να περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Εναλλακτικά, μπορεί να είναι χαρτοφυλάκιο που περιέχει μόνον περιουσιακά στοιχεία ή μόνον υποχρεώσεις. Το χαρτοφυλάκιο χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του ποσού των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων που η οικονομική οντότητα επιθυμεί να αντισταθμίσει. Όμως, το ίδιο το χαρτοφυλάκιο δεν ορίζεται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο.
- OE117 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου OE114 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα καθορίζει την αναμενόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής ενός στοιχείου ως τη νωρίτερη ημερομηνία που το στοιχείο εκείνο αναμένεται να λήξει ή να αναπροσαρμοστεί στα επιτόκια της αγοράς. Οι αναμενόμενες ημερομηνίες αναπροσαρμογής υπολογίζονται κατά τη δημιουργία της αντιστάθμισης και καθ' όλη τη διάρκειά της, βάσει της παρελθούσας εμπειρίας και άλλων διαθέσιμων πληροφοριών, που περιλαμβάνουν πληροφορίες και προσδοκίες σχετικά με συντελεστές προπληρωμής, επιτόκια και την αλληλεπίδραση των δύο. Οι οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν συγκεκριμένη εμπειρία ή διαθέτουν ανεπαρκή εμπειρία, χρησιμοποιούν την εμπειρία ομάδας ομότιμων οικονομικών οντοτήτων για συγκρίσιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Οι εκτιμήσεις αυτές αναθεωρούνται περιοδικά και ενημερώνονται υπό το πρίσμα της εμπειρίας. Στην περίπτωση ενός στοιχείου σταθερού επιτοκίου που δύναται να προπληρωθεί, η αναμενόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής είναι η ημερομηνία κατά την οποία το στοιχείο αναμένεται να προπληρωθεί εκτός αν αναπροσαρμόζεται στα επιτόκια της αγοράς σε νωρίτερη ημερομηνία. Για ομάδα παρόμοιων στοιχείων, η ανάλυση σε χρονικές περιόδους βάσει των αναμενόμενων ημερομηνιών αναπροσαρμογής μπορεί να λάβει τη μορφή του επιμερισμού ενός ποσοστού της ομάδας, αντί μεμονωμένων στοιχείων, σε κάθε χρονική περίοδο. Η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει άλλες μεθόδους για τέτοιους επιμερισμούς. Για παράδειγμα, μπορεί να χρησιμοποιεί πολλαπλασιαστική συντελεστή προπληρωμής για τον επιμερισμό αποσβενόμενων δανείων σε χρονικές περιόδους βάσει αναμενόμενων ημερομηνιών αναπροσαρμογής. Ωστόσο, η μέθοδος για τέτοιον επιμερισμό θα πρέπει να είναι σύμφωνη με τη διαδικασία και τους στόχους της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνου.
- OE118 Για παράδειγμα, σχετικά με τον προσδιορισμό που παρατίθεται στην παράγραφο OE114 στοιχείο γ), εάν σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο αναπροσαρμογής η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι έχει περιουσιακά στοιχεία σταθερού επιτοκίου 100 ΝΜ και υποχρεώσεις σταθερού επιτοκίου 80 ΝΜ και αποφασίσει να αντισταθμίσει στο σύνολό της την καθαρή θέση των 20 ΝΜ, προσδιορίζει ως αντισταθμισμένο στοιχείο περιουσιακά στοιχεία ύψους 20 ΝΜ (ένα μέρος των περιουσιακών στοιχείων). Ο προσδιορισμός εκφράζεται ως «νομισματική ποσότητα» (π.χ. ένα ποσό δολαρίων, ευρώ, λιρών ή ραντ) και όχι ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία. Ως εκ τούτου, όλα τα περιουσιακά στοιχεία (ή οι υποχρεώσεις) από τα οποία αντλείται το ποσό της αντιστάθμισης —ήτοι ολόκληρο το ποσό των 100 ΝΜ των περιουσιακών στοιχείων στο προαναφερόμενο παράδειγμα— πρέπει να αποτελούν στοιχεία των οποίων η εύλογη αξία μεταβάλλεται ανταποκρινόμενη στις μεταβολές του επιτοκίου που αντισταθμίζεται [...].
- OE119 Η οικονομική οντότητα συμμορφώνεται επίσης με τις λοιπές απαιτήσεις προσδιορισμού και τεκμηρίωσης που παρατίθενται στην παράγραφο 88 στοιχείο α). Για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου χαρτοφυλακίου, ο εν λόγω προσδιορισμός και η τεκμηρίωση προδιαγράφουν την πολιτική της οικονομικής οντότητας για όλες τις μεταβλητές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσού που αντισταθμίζεται και για τη μέθοδο που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας, συμπεριλαμβανομένων:
- α) των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που θα συμπεριληφθούν στην αντιστάθμιση χαρτοφυλακίου και της βάσης επί της οποίας θα αφαιρούνται από το χαρτοφυλάκιο·

⁽²⁷⁾ Οι εκτιμήσεις σημαντικότητας που εφαρμόζονται στο πλαίσιο αυτό είναι ίδιες με εκείνες που εφαρμόζονται σε όλα τα ΔΠΧΑ.

- β) του πώς η οικονομική οντότητα υπολογίζει της ημερομηνίες αναπροσαρμογής, περιλαμβανομένων των παραδοχών περί επιτοκίων στις οποίες στηρίζονται οι εκτιμήσεις των συντελεστών προπληρωμής και της βάσης για τη μεταβολή των εν λόγω εκτιμήσεων. Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται τόσο για τις αρχικές εκτιμήσεις όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση περιλαμβάνεται στο αντισταθμισμένο χαρτοφυλάκιο όσο και για τυχόν μεταγενέστερες αναθεωρήσεις των εν λόγω εκτιμήσεων·
- γ) του αριθμού και της διάρκειας των χρονικών περιόδων αναπροσαρμογής·
- δ) του πόσο συχνά η οικονομική οντότητα θα ελέγχει την αποτελεσματικότητα [...].
- ε) της μεθόδου που εφαρμόζει η οικονομική οντότητα για τον καθορισμό του ποσού των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένο στοιχείο [...].
- στ) [...], του κατά πόσον η οικονομική οντότητα θα ελέγχει την αποτελεσματικότητα για κάθε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής μεμονωμένα, για όλες τις χρονικές περιόδους συγκεντρωτικά ή με συνδυασμό των δύο.

Οι πολιτικές που καθορίζονται για τον προσδιορισμό και την τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης είναι σύμφωνες με τη διαδικασία και τους στόχους της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνου. Μεταβολές των πολιτικών δεν γίνονται αυθαίρετα. Οι μεταβολές δικαιολογούνται βάσει των μεταβολών των συνθηκών της αγοράς ή άλλων παραγόντων και βασίζονται και συμμορφώνονται με τη διαδικασία και τους στόχους της οικονομικής οντότητας αναφορικά με τη διαχείριση κινδύνου.

- OE120 Το μέσο αντιστάθμισης που αναφέρεται στην παράγραφο OE114 στοιχείο ε) μπορεί να είναι ένα μοναδικό παράγωγο ή ένα χαρτοφυλάκιο παραγώγων τα οποία εκτίθενται στο σύνολό τους στον αντισταθμισμένο κίνδυνο επιτοκίου που προσδιορίζεται στην παράγραφο OE114 στοιχείο δ) (π.χ. ένα χαρτοφυλάκιο ανταλλαγών επιτοκίου που εκτίθενται στο σύνολό τους στον LIBOR). Τέτοιο χαρτοφυλάκιο παραγώγων μπορεί να περιέχει αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου. Όμως, δεν μπορεί να περιλαμβάνει πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης ή καθαρά πωληθέντα δικαιώματα προαίρεσης, επειδή το πρότυπο ⁽²⁸⁾ δεν επιτρέπει τέτοια δικαιώματα προαίρεσης να προσδιορίζονται ως μέσα αντιστάθμισης (εκτός όταν πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης προσδιορίζεται ως αντιστάθμιση αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης). Αν το μέσο αντιστάθμισης αντισταθμίζει το ποσό που προσδιορίστηκε στην παράγραφο 114 στοιχείο γ) για περισσότερο από μια χρονική περίοδο αναπροσαρμογής, επιμερίζεται σε όλες τις χρονικές περιόδους που αντισταθμίζει. Όμως, ολόκληρο το μέσο αντιστάθμισης πρέπει να επιμερίζεται σε εκείνες τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής, επειδή το πρότυπο ⁽²⁹⁾ δεν επιτρέπει μια σχέση αντιστάθμισης να προσδιορίζεται για μέρος χρονικής περιόδου κατά την οποία ένα μέσο αντιστάθμισης παραμένει ανεξόφλητο.
- OE121 Όταν η οικονομική οντότητα επιμετρά τη μεταβολή της εύλογης αξίας ενός προπληρωτέου στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο OE114 στοιχείο γ), μια μεταβολή των επιτοκίων επηρεάζει την εύλογη αξία του προπληρωτέου στοιχείου με δύο τρόπους: επηρεάζει την εύλογη αξία των συμβατικών ταμειακών ροών και την εύλογη αξία του προαιρετικού δικαιώματος προπληρωμής που εμπεριέχεται σε προπληρωτέο στοιχείο. Η παράγραφος 81 του προτύπου επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να προσδιορίσει ένα μέρος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με κοινή έκθεση σε κίνδυνο, ως αντισταθμισμένο στοιχείο, εφόσον η αποτελεσματικότητα είναι μετρήσιμη. [...].
- OE122 Το πρότυπο αυτό δεν καθορίζει τις τεχνικές που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του ποσού που αναφέρεται στην παράγραφο OE114 στοιχείο γ), ήτοι τη μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο. [...]. Δεν είναι σκόπιμο να χρησιμοποιείται η παραδοχή ότι οι μεταβολές των εύλογων αξιών του αντισταθμισμένου στοιχείου ισούνται με τις μεταβολές στην αξία του μέσου αντιστάθμισης.
- OE123 Η παράγραφος 89Α ορίζει ότι αν το αντισταθμισμένο στοιχείο για συγκεκριμένη χρονική περίοδο αναπροσαρμογής είναι περιουσιακό στοιχείο, η μεταβολή στην αξία του παρουσιάζεται σε χωριστό κονδύλι εντός των περιουσιακών στοιχείων. Αντιστρόφως, αν το αντισταθμισμένο στοιχείο για συγκεκριμένη χρονική περίοδο αναπροσαρμογής είναι υποχρέωση, η μεταβολή στην αξία του παρουσιάζεται σε χωριστό κονδύλι εντός των υποχρεώσεων. Αυτά είναι τα χωριστά κονδύλια που αναφέρει η παράγραφος OE114 στοιχείο ζ). Δεν απαιτείται συγκεκριμένος επιμερισμός σε μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις).
- OE124 Η παράγραφος OE114 στοιχείο θ) επισημαίνει ότι η αναποτελεσματικότητα ανακύπτει στον βαθμό που η μεταβολή στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο διαφέρει από τη μεταβολή στην εύλογη αξία του παραγώγου αντιστάθμισης. Τέτοια διαφορά μπορεί να ανακύψει για διάφορους λόγους, που περιλαμβάνουν:
- α) [...].
- β) απομείωση ή παύση αναγνώρισης στοιχείων του αντισταθμισμένου χαρτοφυλακίου·

⁽²⁸⁾ Βλ. παραγράφους 77 και OE94.

⁽²⁹⁾ Βλ. παράγραφο 75.

- γ) διαφορές μεταξύ των ημερομηνιών πληρωμής του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου· και
- δ) άλλες αιτίες [...].

Η αναποτελεσματικότητα αυτή ⁽³⁰⁾ προσδιορίζεται και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

OE125 Γενικά, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης θα βελτιωθεί:

- α) αν η οικονομική οντότητα προγραμματίζει στοιχεία με διαφορετικά χαρακτηριστικά προπληρωμής κατά τρόπο ώστε να λαμβάνει υπόψη της διαφορές στις συμπεριφορές προπληρωμής·
- β) όταν ο αριθμός των στοιχείων που περιέχει το χαρτοφυλάκιο είναι μεγαλύτερος. Όταν το χαρτοφυλάκιο περιέχει μόνο λίγα στοιχεία, είναι πιθανό να υπάρξει σχετικά υψηλή αναποτελεσματικότητα αν ένα στοιχείο προπληρώσει νωρίτερα ή αργότερα από το αναμενόμενο. Αντίθετα, όταν το χαρτοφυλάκιο περιέχει πολλά στοιχεία, η συμπεριφορά προπληρωμής μπορεί να προβλεφθεί με μεγαλύτερη ακρίβεια·
- γ) όταν οι χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής που χρησιμοποιούνται είναι μικρότερες (π.χ. χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής ενός μηνός σε αντίθεση με τριών μηνών). Οι μικρότερες χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής μειώνουν την επίδραση οποιουδήποτε αποτυχημένου συνδυασμού ημερομηνιών αναπροσαρμογής και προπληρωμής (εντός της χρονικής περιόδου αναπροσαρμογής) του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης·
- δ) όσο μεγαλύτερη είναι η συχνότητα προσαρμογής του ποσού του μέσου αντιστάθμισης ώστε να αντανakλά τις μεταβολές του αντισταθμισμένου στοιχείου (π.χ. λόγω αλλαγών των προσδοκιών που αφορούν την προπληρωμή).

OE126 Η οικονομική οντότητα ελέγχει την αποτελεσματικότητα περιοδικά. [...]

OE127 Κατά την επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας, η οικονομική οντότητα διακρίνει τις αναθεωρήσεις των εκτιμώμενων ημερομηνιών αναπροσαρμογής των υπαρχόντων περιουσιακών στοιχείων (ή υποχρεώσεων) από τη δημιουργία νέων περιουσιακών στοιχείων (ή υποχρεώσεων) και αναποτελεσματικότητα θα ανακύπτει μόνο από τα πρώτα. [...] Εφόσον η αναποτελεσματικότητα έχει αναγνωριστεί όπως παρατίθεται ανωτέρω, η οικονομική οντότητα καθιερώνει νέα εκτίμηση των συνολικών περιουσιακών στοιχείων (ή υποχρεώσεων) σε κάθε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής, που περιλαμβάνει νέα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις) που έχουν δημιουργηθεί από την τελευταία φορά που έλεγξε την αποτελεσματικότητα, και προσδιορίζει νέο ποσό ως το αντισταθμισμένο στοιχείο και νέο ποσοστό ως το αντισταθμισμένο ποσοστό. [...]

OE128 Στοιχεία που είχαν αρχικά προγραμματιστεί σε χρονική περίοδο αναπροσαρμογής μπορεί να παύσουν να αναγνωρίζονται λόγω προπληρωμών που έγιναν νωρίτερα από ό,τι αναμενόταν ή λόγω διαγραφών που οφείλονται σε απομείωση ή πώληση. Όταν συμβαίνει αυτό, το ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που περιλαμβάνεται στο χωριστό κονδύλι που αναφέρεται στην παράγραφο OE114 στοιχείο ζ) που σχετίζεται με το στοιχείο που έπαψε να αναγνωρίζεται, αφαιρείται από την κατάσταση οικονομικής θέσης και συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή στη ζημία που ανακύπτει από την παύση αναγνώρισης του στοιχείου. Για τον σκοπό αυτόν, είναι απαραίτητο να είναι γνωστές οι χρονικές περίοδοι αναπροσαρμογής στις οποίες είχε προγραμματιστεί το στοιχείο που έπαψε να αναγνωρίζεται, διότι αυτό καθορίζει τις χρονικές περιόδους αναπροσαρμογής από τις οποίες πρέπει να αφαιρεθεί και συνεπώς και το ποσό που πρέπει να αφαιρεθεί από το χωριστό κονδύλι που αναφέρεται στην παράγραφο OE114 στοιχείο ζ). Αν μπορεί να προσδιοριστεί σε ποια χρονική περίοδο είχε συμπεριληφθεί, το στοιχείο που παύει να αναγνωρίζεται αφαιρείται από εκείνη τη χρονική περίοδο. Αν όχι, αφαιρείται από τη νωρίτερη χρονική περίοδο αν η παύση αναγνώρισης ήταν αποτέλεσμα προπληρωμών μεγαλύτερου ύψους από ό,τι αναμενόταν, ή επιμερίζεται σε όλες τις χρονικές περιόδους σε συστηματική και λογική βάση αν το στοιχείο πωλήθηκε ή υπέστη απομείωση.

OE129 Επιπρόσθετα, οποιοδήποτε ποσό σχετίζεται με συγκεκριμένη χρονική περίοδο που δεν έχει πάψει να αναγνωρίζεται κατά τη λήξη της χρονικής περιόδου, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την εν λόγω περίοδο (βλ. παράγραφο 89Α). [...]

OE130 [...].

OE131 Αν το αντισταθμισμένο ποσό για χρονική περίοδο αναπροσαρμογής μειωθεί χωρίς τα σχετιζόμενα περιουσιακά στοιχεία (ή υποχρεώσεις) να παύσουν να αναγνωρίζονται, το ποσό που περιλαμβάνεται στο χωριστό κονδύλι που αναφέρεται στην παράγραφο OE114 στοιχείο ζ) και που σχετίζεται με τη μείωση, αποσβένεται σύμφωνα με την παράγραφο 92.

⁽³⁰⁾ Οι εκτιμήσεις σημαντικότητας που εφαρμόζονται στο πλαίσιο αυτό είναι ίδιες με εκείνες που εφαρμόζονται σε όλα τα ΔΠΧΑ.

OE132 Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιθυμεί να εφαρμόσει την προσέγγιση που παρατίθεται στις παραγράφους OE114–OE131 σε αντιστάθμιση χαρτοφυλακίου που έχει προηγουμένως αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμειακής ροής σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Η οικονομική οντότητα αυτή θα ανακαλούσε τον προηγούμενο προσδιορισμό της αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 101 στοιχείο δ) και θα εφαρμόζε τις απαιτήσεις εκείνης της παραγράφου. Επίσης, θα προσδιόριζε εκ νέου την αντιστάθμιση ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας και θα εφαρμόζε την προσέγγιση που παρατίθεται στις παραγράφους OE114–OE131 μελλοντικά σε επόμενες λογιστικές περιόδους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 103–108Γ)

OE133 Η οικονομική οντότητα δύναται να έχει προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο προσδοκώμενη ενδοομιλική συναλλαγή στην αρχή ετήσιας περιόδου η οποία αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μεταγενέστερα (ή, για τους σκοπούς της επαναδιατύπωσης της συγκριτικής πληροφόρησης, στην αρχή μιας προγενέστερης συγκριτικής περιόδου) σε μια αντιστάθμιση κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με το παρόν πρότυπο (όπως τροποποιήθηκε με την τελευταία πρόταση της παραγράφου 80). Μια τέτοια οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει τον προσδιορισμό αυτόν προκειμένου να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την αρχή της ετήσιας περιόδου που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μεταγενέστερα (ή από την αρχή της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου). Μια τέτοια οντότητα εφαρμόζει επίσης τις παραγράφους OE99A και OE99B από την αρχή της ετήσιας περιόδου που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μεταγενέστερα. Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 108B, δεν χρειάζεται να εφαρμόσει την παράγραφο OE99B σε συγκριτική πληροφόρηση που αφορά προγενέστερες περιόδους.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 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 γεωργική δραστηριότητα (βλ. 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 θα λάμβανε η οικονομική οντότητα 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. (βλ. ΔΠΧΑ 13 Επιμέτρηση εύλογης αξίας).

Επένδυση σε ακίνητα (ή *επενδυτικά ακίνητα*) είναι ακίνητα (οικόπεδα ή κτίρια —ή μέρη κτιρίων— ή και τα δύο) τα οποία κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης) για την είσπραξη μισθωμάτων ή για την αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερους αυτούς τους σκοπούς, παρά για:

α) χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς· ή

β) πώληση στο πλαίσιο των συνήθων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας.

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

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ Η ΣΤΑ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

- 6 [Διαγράφηκε]
- 7 Οι επενδύσεις σε ακίνητα κατέχονται με σκοπό την είσπραξη ενοικίων ή την αύξηση της αξίας των κεφαλαίων ή για αμφότερους αυτούς τους σκοπούς. Συνεπώς, οι επενδύσεις σε ακίνητα δημιουργούν ταμειακές ροές σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητα από τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η οικονομική οντότητα. Αυτό διακρίνει τις επενδύσεις 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 και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται για τα ιδιόκτητα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις εφαρμόζεται για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα τα οποία κατέχει ο μισθωτής ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.

- 8 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα επένδυσης σε ακίνητα:
- α) οικόπεδο που κατέχεται για μακροπρόθεσμη αύξηση της αξίας των κεφαλαίων παρά για βραχυπρόθεσμη πώληση στο πλαίσιο των συνήθων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων·
 - β) οικόπεδο που κατέχεται για μελλοντική χρήση, η οποία δεν έχει προσδιοριστεί επί του παρόντος. (Αν η οικονομική οντότητα δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει το οικόπεδο είτε ως ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση στο πλαίσιο των συνήθων επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων, το οικόπεδο 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 ανάπτυξη 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 στο πλαίσιο των συνήθων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας ή είναι στη διαδικασία κατασκευής ή ανάπτυξης με σκοπό την πώληση (βλ. ΔΛΠ 2 Αποθέματα), για παράδειγμα ακίνητα που αγοράστηκαν με αποκλειστικό σκοπό να διατεθούν στο εγγύς μέλλον ή ακίνητα που αγοράστηκαν για ανάπτυξη και επαναπώληση·
 - β) [διαγράφηκε]
 - γ) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (βλ. ΔΛΠ 16 και ΔΠΧΑ 16) που περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που κατέχονται για μελλοντική ανάπτυξη και μεταγενέστερη χρήση ως ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται από υπαλλήλους (ανεξάρτητα από το αν οι υπάλληλοι καταβάλλουν ενοίκιο σε τιμές της αγοράς) 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 συνίστανται από ένα τμήμα που κατέχεται για είσπραξη μισθωμάτων ή για αύξηση της αξίας των κεφαλαίων και από ένα άλλο τμήμα που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή 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 παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.
- 11 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Τέτοια ακίνητα αντιμετωπίζονται 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 το οποίο διαχειρίζεται ο ιδιοκτήτης του αποτελεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο και όχι επένδυση σε ακίνητα.
- 13 Ενδέχεται να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί αν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε το 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 τις καθημερινές λειτουργίες σε τρίτους αλλά να διατηρεί παράλληλα ουσιαστική έκθεση στη διακύμανση των ταμειακών ροών που δημιουργούνται από τη λειτουργία του ξενοδοχείου.

- 14 Ο καθορισμός του κατά πόσον ένα ακίνητο μπορεί να χαρακτηριστεί ως επένδυση σε ακίνητα είναι ζήτημα κρίσης. Η οικονομική οντότητα διαμορφώνει κριτήρια ούτως ώστε να είναι σε θέση 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 του ακινήτου είναι δύσκολη.
- 14A Χρειάζεται επίσης κρίση για να προσδιοριστεί αν η απόκτηση επένδυσης σε ακίνητα συνιστά απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων ή συνένωση επιχειρήσεων κατά την έννοια του ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*. Για να προσδιοριστεί αν πρόκειται για συνένωση επιχειρήσεων, απαιτείται παραπομπή στο ΔΠΧΑ 3. Στις παραγράφους 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 και χρησιμοποιείται από τη μητρική της εταιρεία ή από άλλη θυγατρική. Το ακίνητο δεν χαρακτηρίζεται ως επένδυση σε ακίνητα στις εννοποιημένες 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 πιθανό 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 το συνολικό κόστος των επενδύσεων σε ακίνητα κατά τον χρόνο που αυτό προκύπτει. Στο εν λόγω κόστος περιλαμβάνεται το κόστος που προκύπτει αρχικά για την απόκτηση μιας επένδυσης σε ακίνητα, καθώς και το κόστος που προκύπτει στη συνέχεια για την προσθήκη στοιχείων στο ακίνητο, για την αντικατάσταση μέρους του ή για τη συντήρησή του.
- 18 Σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει το κόστος καθημερινής συντήρησης στη λογιστική αξία της επένδυσης σε ακίνητα. Αντιθέτως, το κόστος αυτό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν προκύπτει. Το κόστος καθημερινής συντήρησης περιλαμβάνει κυρίως το κόστος της εργασίας και των αναλώσιμων, και μπορεί να περιλαμβάνει 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 επένδυσης σε ακίνητα, το κόστος αντικατάστασης τμήματος υφιστάμενης επένδυσης κατά τον χρόνο που αυτό προκύπτει, 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 αρχικά στο κόστος της. Το κόστος της συναλλαγής συμπεριλαμβάνεται 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 άλλα κόστη 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 βρεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση),
- β) λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται προτού η επένδυση σε ακίνητα φτάσει 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 αναβληθεί, 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 ισχύει επίσης για 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 η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαγράψει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο που παραχωρήθηκε. Αν το περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε δεν επιμετράται στην εύλογη αξία, το κόστος του επιμετράται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.
- 28 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας τον βαθμό στον οποίο αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμειακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μία 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 δραστηριοτήτων της που επηρεάζεται από τη συναλλαγή 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 δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας που επηρεάζεται από τη συναλλαγή αντανακλά τις μετά φόρων ταμειακές ροές. Το αποτέλεσμα αυτών των αναλύσεων μπορεί να είναι ξεκάθαρο 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 περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών επιμετρήσεων της εύλογης αξίας ή β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους, καθώς και η χρήση τους στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Αν η οικονομική 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** Τηρουμένης της εξαίρεσης της παραγράφου 32A, η οικονομική οντότητα επιλέγει ως λογιστική της πολιτική 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 οικειοθελείς αλλαγές στη λογιστική πολιτική πραγματοποιούνται μόνο αν, ως αποτέλεσμα των εν λόγω αλλαγών, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο συναφή πληροφόρηση αναφορικά με τις επιδράσεις των συναλλαγών, άλλων γεγονότων ή συνθηκών στην οικονομική θέση, στη χρηματοοικονομική επίδοση ή στις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Είναι μάλλον απίθανο η αλλαγή από τη μέθοδο της εύλογης αξίας στη μέθοδο του κόστους να έχει ως αποτέλεσμα περισσότερο συναφή παρουσίαση.
- 32 Σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, όλες οι οικονομικές οντότητες πρέπει να προσδιορίζουν την εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα, είτε για τον σκοπό της επιμέτρησης (αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας) είτε για τον σκοπό της γνωστοποίησης (αν εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους). Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να επιμετρά την εύλογη αξία των επενδύσεων 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 οικονομικές οντότητες διαχειρίζονται, είτε εσωτερικά είτε εξωτερικά, επενδυτικό κεφάλαιο το οποίο παρέχει στους επενδυτές παροχές που καθορίζονται βάσει μονάδων εντός του κεφαλαίου. Παρομοίως, ορισμένες οικονομικές οντότητες εκδίδουν ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, στα υποκείμενα στοιχεία των οποίων περιλαμβάνονται επενδύσεις σε ακίνητα. Μόνο για τους σκοπούς των παραγράφων 32A–32B, στα ασφαλιστήρια συμβόλαια περιλαμβάνονται συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής. Η παράγραφος 32A δεν επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να επιμετρά το ακίνητο που κατέχει το ταμείο (ή ακίνητο που αποτελεί υποκείμενο στοιχείο) εν μέρει στο κόστος και εν μέρει στην εύλογη αξία. (Για τους όρους που χρησιμοποιούνται στην παρούσα παράγραφο και οι οποίοι ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, ανατρέξτε στο εν λόγω πρότυπο).
- 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, η οικονομική οντότητα εξασφαλίζει ότι η εύλογη αξία αντανακλά, μεταξύ άλλων, τα εισοδήματα από μισθώματα τρεχουσών μισθώσεων, καθώς και άλλες παραδοχές τις οποίες θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.
- 40Α 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 —σύμφωνα με την παράγραφο 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 η οικονομική οντότητα αποκτά επένδυση σε ακίνητα για πρώτη φορά (ή όταν υπάρχουν ακίνητα 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 μεμονωμένων επιμετρήσεων 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 (βλ. 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 αποτελεί συχνά αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου και γενικά περιλαμβάνεται στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα αντί να 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 δεδουλευμένα 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 αντανακλά 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 είναι αναγκαίο 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, για το πώς θα την επιμετρήσει.

Αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης της εύλογης αξίας

- 53 Υπάρχει μαχητό τεκμήριο ότι οι οικονομικές οντότητες είναι σε θέση να επιμετρούν με αξιοπιστία την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα σε συνεχή βάση. Ωστόσο, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οικονομική οντότητα αποκτά για πρώτη φορά 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 αναγκάστηκε να πουλήσει) και δεν υπάρχουν διαθέσιμες εναλλακτικές αξιόπιστες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας (για παράδειγμα, βάσει προβλέψεων προεξοφλημένων ταμειακών ροών). Αν η 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 μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα όταν η κατασκευή θα έχει ολοκληρωθεί, επιμετρά το υπό κατασκευή επενδυτικό ακίνητο στο κόστος έως ότου είτε καταστεί αξιόπιστα επιμετρήσιμη η εύλογη αξία του είτε ολοκληρωθεί η κατασκευή του (όποιο επέλθει νωρίτερα). Αν η οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι η εύλογη αξία επένδυσης σε ακίνητα (εκτός επενδυτικών ακινήτων υπό κατασκευή) 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 η οικονομική οντότητα αποκτήσει τη δυνατότητα να επιμετρά αξιόπιστα την εύλογη αξία υπό κατασκευή επενδυτικού ακινήτου την οποία είχε προηγουμένως 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 η 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 επενδυτικών ακινήτων υπό κατασκευή. 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 η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει προηγουμένως μια επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, συνεχίζει να την επιμετρά στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση του ακινήτου (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή μέχρι η οικονομική οντότητα να αρχίσει να αναπτύσσει το ακίνητο με σκοπό τη μεταγενέστερη πώλησή του στο πλαίσιο των συνήθων επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων) ακόμη και αν οι συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές καταστούν λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές δεν μπορούν να βρεθούν εύκολα.

Μέθοδος κόστους

- 56 Μετά την αρχική αναγνώριση, οι οικονομικές οντότητες που επιλέγουν τη μέθοδο του κόστους επιμετρούν τις επενδύσεις σε ακίνητα:
- α) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 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).

- β) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16, εφόσον κατέχονται από μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και δεν κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5· και
- γ) σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για τη μέθοδο του κόστους σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

- 57 Η οικονομική οντότητα μεταφέρει ένα ακίνητο προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα όταν, και μόνον όταν, υπάρχει μεταβολή στη χρήση. Μεταβολή στη χρήση υπάρχει όταν το ακίνητο πληροί, ή παύει να πληροί, τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία για τη μεταβολή της χρήσης. Η αλλαγή των προθέσεων της διοίκησης της οικονομικής οντότητας για τη χρήση ενός ακινήτου δεν αποτελεί αφ' εαυτής αποδεικτικό στοιχείο μεταβολής της χρήσης του. Παραδείγματα αποδεικτικών στοιχείων μεταβολής της χρήσης είναι, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- α) η έναρξη ιδιοχρήσης από τον ιδιοκτήτη, ή αξιοποίησης ενόψει της ιδιοχρήσης από τον ιδιοκτήτη, όταν πρόκειται για μεταφορά από τις επενδύσεις σε ακίνητα στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα·
- β) την έναρξη διαδικασίας ανάπτυξης με σκοπό την πώληση, όταν πρόκειται για μεταφορά από τα επενδυτικά ακίνητα στα αποθέματα·
- γ) το πέρας της ιδιοχρήσης από τον ιδιοκτήτη, όταν πρόκειται για μεταφορά από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα στα επενδυτικά ακίνητα· και
- δ) την έναρξη λειτουργικής μίσθωσης σε τρίτο μέρος, όταν πρόκειται για μεταφορά από τα αποθέματα στα επενδυτικά ακίνητα.
- ε) [διαγράφηκε]
- 58 Όταν η οικονομική οντότητα αποφασίσει να διαθέσει ένα επενδυτικό ακίνητο χωρίς περαιτέρω ανάπτυξη, συνεχίζει να αντιμετωπίζει το ακίνητο ως επένδυση μέχρι την παύση αναγνώρισής του (διαγραφή από την κατάσταση οικονομικής θέσης) και δεν το ανακατατάσσει ως απόθεμα. Ομοίως, αν η οικονομική οντότητα αρχίσει να ανακατασκευάζει υπάρχον επενδυτικό ακίνητο για συνεχιζόμενη μελλοντική χρήση ως επενδυτικό ακίνητο, το ακίνητο εξακολουθεί να αντιμετωπίζεται ως επενδυτικό ακίνητο 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 επενδυτικών ακινήτων, 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 μεταφορές από τα επενδυτικά ακίνητα που λογιστικοποιούνται στην εύλογη αξία στα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα 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 στη χρήση.
- 61 Αν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο καταστεί επενδυτικό ακίνητο που θα λογιστικοποιείται στην εύλογη αξία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 για ιδιόκτητα ακίνητα και το ΔΠΧΑ 16 για ακίνητα που κατέχονται από τον μισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης έως την ημερομηνία μεταβολής στη χρήση. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει κάθε διαφορά που υφίσταται 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 που αντιμετωπίζει μια αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.
- 62 Μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο καθίσταται επενδυτικό ακίνητο που λογιστικοποιείται 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 που υφίσταται 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 που αντιμετωπίζει μια αναπροσαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Δηλαδή:

α) κάθε μείωση που προκύπτει στη λογιστική αξία του ακινήτου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Όμως, στον βαθμό 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) στον βαθμό 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 στα επενδυτικά ακίνητα που θα λογιστικοποιούνται 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 στα επενδυτικά ακίνητα που θα λογιστικοποιούνται στην εύλογη αξία είναι συνεπής με τη λογιστική αντιμετώπιση των πωλήσεων αποθεμάτων.

65 Όταν η οικονομική οντότητα ολοκληρώνει την κατασκευή ή την ανάπτυξη μιας επένδυσης σε ιδιοκατασκευασμένα ακίνητα που θα λογιστικοποιείται 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 αντικαθιστάμενου τμήματος, μπορεί να χρησιμοποιήσει το κόστος της αντικατάστασης ως ένδειξη του κόστους του αντικαθιστάμενου τμήματος κατά την απόκτηση ή την κατασκευή του. Σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί ήδη να 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 Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή τη 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 στις ζημίες 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 ζημίες λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις σχετικά με τις μεταβολές της τιμής συναλλαγής που προβλέπονται στο ΔΠΧΑ 15.
- 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 Η αποζημίωση από τρίτα μέρη για επενδύσεις σε ακίνητα που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, όταν καθίσταται απαιτητή η αποζημίωση.
- 73 Οι απομειώσεις ή οι ζημίες επενδύσεων σε ακίνητα, οι 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.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Μέθοδος της εύλογης αξίας και μέθοδος του κόστους

- 74 Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΠΧΑ 16. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 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 ΔΠΧΑ 16 και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 για τυχόν λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.
- 75 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν:
- α) αν εφαρμόζουν τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους·
 - β) [διαγράφηκε]
 - γ) όταν η κατάταξη είναι δύσκολη (βλ. παράγραφο 14), τα κριτήρια που εφαρμόζουν για να διαχωρίσουν την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από τα ακίνητα που κατέχονται προς πώληση στο πλαίσιο των συνήθων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας·
 - δ) [διαγράφηκε]

- ε) τον βαθμό στον οποίο 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 αποτίμηση, το γεγονός αυτό 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) τη σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την πώληση μιας επένδυσης σε ακίνητα από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους σε ομάδα όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας (βλ. παράγραφο 32Γ)·
- ζ) την ύπαρξη και τα ποσά 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 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 μεταξύ της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα στην αρχή και στο 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) περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 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 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 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 η 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, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα·
- β) επεξήγηση του 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 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 ακαθάριστη λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (μαζί με τις σωρευμένες ζημιές 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) περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 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 σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφερόυσας 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 η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει την εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα με αξιοπιστία, γνωστοποιεί:

i) περιγραφή της επένδυσης σε ακίνητα·

ii) επεξήγηση του 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. Επιπρόσθετα:

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 βάσει του ΔΛΠ 8. Το ΔΛΠ 8 απαιτεί να επαναδιατυπώνεται η συγκριτική πληροφόρηση εκτός εάν μια τέτοια επαναδιατύπωση δεν είναι πρακτικά δυνατό να πραγματοποιηθεί.

82 Όταν η 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 κόστους

83 Το ΔΛΠ 8 εφαρμόζεται σε κάθε μεταβολή των λογιστικών πολιτικών που πραγματοποιείται όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο και επιλέγει να χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους. Τα αποτελέσματα 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. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την εν λόγω τροποποίηση μελλοντικά για επενδύσεις σε ακίνητα που έχουν αποκτηθεί από την έναρξη της πρώτης περιόδου για την οποία υιοθετούν την εν λόγω τροποποίηση. Συνεπώς, οι λογιστικές εγγραφές για τις επενδύσεις σε ακίνητα που αποκτήθηκαν σε προηγούμενες περιόδους δεν προσαρμόζονται. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει την τροποποίηση σε επενδύσεις σε ακίνητα που αποκτήθηκαν μεμονωμένα πριν από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που διανύεται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος ή μετά από αυτήν αν, και μόνο αν, είναι διαθέσιμες στην οικονομική οντότητα οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή της τροποποίησης σε αυτές τις προηγούμενες συναλλαγές.

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 ΔΠΧΑ 16 στις επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχει ως περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.

Μεταφορά επενδύσεων σε ακίνητα

84Γ Με το έγγραφο *Μεταφορές επενδύσεων σε ακίνητα* (τροποποιήσεις του ΔΛΠ 40), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 57–58. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις στις μεταβολές της χρήσης που λαμβάνουν χώρα κατά την, ή μετά την, έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής). Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά την κατάταξη των ακινήτων που κατέχει κατά την ημερομηνία αυτή και, κατά περίπτωση, ανακατατάσσει τα ακίνητα εφαρμόζοντας τις παραγράφους 7–14, ώστε να αντικατοπτρίζονται οι συνθήκες που υφίστανται κατά την ημερομηνία αυτή.

84Δ Κατά παρέκκλιση από τις απαιτήσεις της παραγράφου 84Γ, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 57–58 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εάν, και μόνον εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης.

84Ε Εάν, σύμφωνα με την παράγραφο 84Γ, η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ακίνητα κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, τότε:

α) αιτιολογεί την ανακατάταξη εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις των παραγράφων 59–64. Κατά την εφαρμογή των παραγράφων 59–64, η οικονομική οντότητα:

i) θεωρεί κάθε αναφορά στην ημερομηνία μεταβολής της χρήσης ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και

ii) αναγνωρίζει κάθε ποσό που, σύμφωνα με τις παραγράφους 59–64, θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

β) γνωστοποιεί τα ποσά που ανακατατάσσονται προς ή από τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με την παράγραφο 84Γ. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ποσά αυτά που ανακατατάσσονται ως μέρος της συμφωνίας της λογιστικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου, όπως απαιτείται βάσει των παραγράφων 76 και 79.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

85 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

85Α Με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκε η παράγραφος 62. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Αν μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

85B Με τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 8, 9, 48, 53, 54 και 57, διαγράφηκε η παράγραφος 22 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 53Α και 53Β. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Η 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 επενδυτικού ακινήτου υπό κατασκευή έχει επιμετρηθεί κατά την ίδια ημερομηνία. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και ταυτόχρονα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 5 και 81Ε 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). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 13.
- 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 14Α και 84Α. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 85Ε 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. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15.
- 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. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 16.
- 85Ζ Με το έγγραφο Μεταφορές επενδύσεων σε ακίνητα (τροποποιήσεις του ΔΛΠ 40), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 57–58 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 84Γ–84Ε. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 85Η Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 32B. Όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 17, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν και την εν λόγω τροποποίηση.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 40 (2000)

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

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41

Γεωργία

ΣΚΟΠΟΣ

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν αγροτική δραστηριότητα:

- α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, εκτός από καρποφόρα φυτά·**
- β) αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής· και**
- γ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται στις παραγράφους 34 και 35.**

2 Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- α) έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια και ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα).
- β) καρποφόρα φυτά που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 16). Ωστόσο, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε ό,τι αφορά την παραγωγή των εν λόγω καρποφόρων φυτών.
- γ) κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με καρποφόρα φυτά (βλ. ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης).
- δ) άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία).
- ε) περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία απορρέουν από μίσθωση γης που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις).

3 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή άλλο εφαρμοστέο πρότυπο. Κατά συνέπεια το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η επεξεργασία των σταφυλιών σε οίνο από έναν καλλιεργητή που καλλιέργησε τα σταφύλια. Ενώ η εν λόγω επεξεργασία μπορεί να αποτελεί λογική και φυσική επέκταση της αγροτικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που συμβαίνουν μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τον βιολογικό μετασχηματισμό, δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της αγροτικής δραστηριότητας του παρόντος προτύπου.

4 Ο πίνακας κατωτέρω παρέχει παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, αγροτικής παραγωγής και προϊόντων που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή:

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Αγροτική παραγωγή	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Πρόβατα	Μαλλί	Νήμα, τάπητες
Δέντρα σε φυτεία ξυλείας	Υλοτομημένα δέντρα	Κούτσουρα, κορμοί δέντρων, ξυλεία
Γαλακτοπαραγωγή βοοειδή	Γάλα	Τυρί
Χοίροι	Σφάγια	Λουκάνικα, χοιρομέρια

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Αγροτική παραγωγή	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Βαμβakoφυτείες	Βαμβάκι	Κλωστή, ύφασμα
Φυτείες ζαχαροκάλαμου	Ζαχαροκάλαμο	Ζάχαρη
Καπνοφυτείες	Φύλλα καπνού	Καπνός
Τειόδεντρα	Φύλλα τσαγιού	Τσάι
Αμπέλια	Σταφύλια	Οίνος
Οπωροφόρα δέντρα	Νωπά φρούτα	Μεταποιημένα φρούτα
Ελαιούχοι φοίνικες	Νωπά φρούτα	Φοινικέλαιο
Καουτσουκόδεντρα	Χυμός καουτσουκόδεντρου	Προϊόντα από καουτσούκ

Ορισμένα φυτά, για παράδειγμα τα τειόδεντρα, τα αμπέλια, οι ελαιούχοι φοίνικες και τα καουτσουκόδεντρα, συνήθως ανταποκρίνονται στον ορισμό του καρποφόρου φυτού και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 16. Ωστόσο, η παραγωγή από την καλλιέργεια καρποφόρων φυτών, για παράδειγμα τα φύλλα τσαγιού, τα σταφύλια, οι καρποί ελαιούχων φοινίκων και ο χυμός καουτσουκόδεντρου, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 41.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργία — συναφείς ορισμοί

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

Αγροτική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μια οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού και της συγκομιδής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση ή για μετατροπή σε αγροτική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Αγροτική παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας.

Καρποφόρο φυτό είναι ένα ζωντανό φυτό που:

- α) χρησιμοποιείται στην παραγωγή ή την προμήθεια αγροτικής παραγωγής·
- β) αναμένεται να αποφέρει παραγωγή για περισσότερες από μία περιόδους· και
- γ) έχει αμυδρή πιθανότητα να πωληθεί ως αγροτική παραγωγή, πλην περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών.

Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

Ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, εκφυλισμού, παραγωγής και αναπαραγωγής που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Κόστος πώλησης είναι το επαυξητικό κόστος που είναι άμεσα καταλογιστέο στη διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου, με εξαίρεση το χρηματοοικονομικό κόστος και τους φόρους εισοδήματος.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση όμοιων ζωντανών ζώων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

- 5A Τα ακόλουθα δεν είναι καρποφόρα φυτά:
- α) φυτά που καλλιεργούνται για να συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή (για παράδειγμα, δέντρα που καλλιεργούνται για ξυλεία)
 - β) φυτά που καλλιεργούνται για να παράγουν αγροτική παραγωγή, όταν υπάρχει περισσότερο από αμυδρή πιθανότητα ότι η οικονομική οντότητα θα συλλέξει και θα πωλήσει επίσης και το φυτό ως αγροτική παραγωγή, πλην της περιστασιακής πώλησης άχρηστων υλικών (για παράδειγμα, δέντρα που καλλιεργούνται τόσο για τον καρπό όσο και για την ξυλεία τους) και
 - γ) ετήσιες καλλιέργειες (για παράδειγμα, αραβοσίτου και σίτου).
- 5B Όταν τα καρποφόρα φυτά δεν χρησιμοποιούνται πλέον για να αποφέρουν παραγωγή, ενδέχεται να κοπούν και να πωληθούν ως άχρηστα υλικά, για παράδειγμα για χρήση ως καυσόξυλα. Αυτή η περιστασιακή πώληση άχρηστων υλικών δεν εμποδίζει το φυτό να ανταποκρίνεται στον ορισμό του καρποφόρου φυτού.
- 5Γ Η παραγωγή που καλλιεργείται σε καρποφόρα φυτά είναι βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.
- 6 Η αγροτική δραστηριότητα καλύπτει ποικίλο εύρος δραστηριοτήτων, για παράδειγμα την εκτροφή ζωντανών ζώων, τη δασοκομία, την ετήσια ή διηνεκή συγκομιδή, την καλλιέργεια κηπευτικών και φυτειών, την ανθοκαλλιέργεια και την υδατοκαλλιέργεια (συμπεριλαμβανομένης της ιχθυοκαλλιέργειας). Ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά υπάρχουν μέσα σε αυτή την ποικιλία:
- α) *Ικανότητα για μεταβολή.* Ζωντανά ζώα και φυτά έχουν την ικανότητα βιολογικού μετασχηματισμού.
 - β) *Διοίκηση και διαχείριση μεταβολής.* Η διοίκηση και η διαχείριση διευκολύνουν τον βιολογικό μετασχηματισμό ενισχύοντας ή τουλάχιστον σταθεροποιώντας τις συνθήκες που απαιτούνται ώστε να λάβει χώρα η διαδικασία (για παράδειγμα, θρεπτικά επίπεδα, υγρασία, θερμοκρασία, ευφορία και φως). Τέτοια διοίκηση και διαχείριση διακρίνει τη αγροτική δραστηριότητα από άλλες δραστηριότητες. Για παράδειγμα, συγκομιδή από μη διοικούμενες και διαχειριζόμενες πηγές (όπως αλιεία ωκεανών και ξύλευση από δάση) δεν είναι αγροτική δραστηριότητα και
 - γ) *Επιμέτρηση της μεταβολής.* Η μεταβολή στην ποιότητα (για παράδειγμα, γενετικά προσόντα, πυκνότητα, ωριμότητα, περιεκτικότητα λίπους, περιεχόμενη πρωτεΐνη και ανθεκτικότητα της φυτικής ίνας) ή στην ποσότητα (για παράδειγμα, καρποί, βάρος, κυβικά μέτρα, μήκος ή διάμετρος φυτικής ίνας και αριθμός βλαστών) που επέφερε ο βιολογικός μετασχηματισμός ή η συγκομιδή, επιμετρώνται και παρακολουθείται ως μια συνήθης διοικητική και διαχειριστική λειτουργία.
- 7 Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει στους ακόλουθους τύπους αποτελεσμάτων:
- α) μεταβολές περιουσιακών στοιχείων μέσω: i) ανάπτυξης (αύξηση στην ποσότητα ή βελτίωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού) ii) εκφυλισμού (μείωση στην ποσότητα ή επιδείνωση στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού) ή iii) αναπαραγωγής (δημιουργία πρόσθετων ζωντανών ζώων ή φυτών)· ή
 - β) αγροτική παραγωγή όπως ελαστικού κόμεος, φύλλων τείου, μαλλιού και γάλακτος.

Γενικοί ορισμοί

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

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

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

Κρατικές επιχορηγήσεις είναι αυτές που ορίζονται στο ΔΛΠ 20.

9 [Απαλείφθηκε]

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

- 10 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή όταν και μόνον όταν:**
- α) η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων·**
 - β) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα· και**
 - γ) η εύλογη αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.**
- 11 Στην αγροτική δραστηριότητα, ο έλεγχος μπορεί να τεκμηριωθεί, για παράδειγμα, από τη νομική ιδιοκτησία των ζώων και την επισήμανση ή άλλη σήμανση των ζώων κατά την απόκτηση, τη γέννηση ή τον απογαλακτισμό. Τα μελλοντικά οφέλη εκτιμώνται συνήθως με την επιμέτρηση των σημαντικών φυσικών ιδιοτήτων.
- 12 Ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση και κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς στην εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης, εκτός από την περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 30 όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- 13 Αγροτική παραγωγή που συλλέχθηκε από τη συγκομιδή βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας επιμετράται στην εύλογη αξία της μείον το κόστος πώλησης κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Αυτή η επιμέτρηση συνιστά το κόστος της ημερομηνίας εφαρμογής του ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή άλλου εφαρμοστέου προτύπου.
- 14 [Απαλείφθηκε]
- 15 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή της αγροτικής παραγωγής δύναται να διευκολύνεται μέσω της ομαδοποίησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της αγροτικής παραγωγής με βάση σημαντικά χαρακτηριστικά τους, όπως για παράδειγμα η ηλικία ή η ποιότητα. Μια οικονομική οντότητα επιλέγει τις ιδιότητες που ανταποκρίνονται στις ιδιότητες που συνηθίζονται στην αγορά ως βάση τιμολόγησης.
- 16 Οι οικονομικές οντότητες συχνά συνάπτουν συμβάσεις για την πώληση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της αγροτικής παραγωγής τους σε μελλοντική ημερομηνία. Οι συμβατικές τιμές δεν είναι απαραίτητως συναφείς για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, επειδή η εύλογη αξία αντανακλά τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς στην οποία αγοραστές και πωλητές που συμμετέχουν στην αγορά θα συναπταν μια συναλλαγή. Συνεπώς, η εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής δεν προσαρμόζεται λόγω της ύπαρξης ενός συμβολαίου. Σε μερικές περιπτώσεις, μια σύμβαση για πώληση βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή αγροτικής παραγωγής μπορεί να είναι επαχθής σύμβαση, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε επαχθείς συμβάσεις.
- 17-21 [Απαλείφθηκαν]
- 22 Μια οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε ταμειακή ροή χρηματοδότησης περιουσιακών στοιχείων ή επανασύστασης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μετά τη συγκομιδή (για παράδειγμα, το κόστος επαναφύτευσης δέντρων σε μια δασική φυτεία μετά τη συγκομιδή).
- 23 [Απαλείφθηκε]
- 24 Το κόστος μπορεί μερικές φορές να πλησιάζει την εύλογη αξία, ειδικότερα όταν:
- α) έχει λάβει χώρα μικρής έκτασης βιολογικός μετασηματισμός από τη στιγμή της πραγματοποίησης του αρχικού κόστους (για παράδειγμα, για δενδρύλλια σπυροφόρων δέντρων φυτεμένα αμέσως πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς ή προσφάτως αποκτηθέντα ζώα)· ή
 - β) οι επιπτώσεις του βιολογικού μετασηματισμού στην τιμή δεν αναμένεται να είναι σημαντικές (για παράδειγμα, η αρχική ανάπτυξη σε έναν 30ετή παραγωγικό κύκλο πευκοφυτείας).
- 25 Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι συχνά φυσικά συνδεδεμένα με το έδαφος (για παράδειγμα, δέντρα σε δασική φυτεία). Μπορεί να μην υπάρχει ξεχωριστή αγορά για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που είναι συνδεδεμένα με το έδαφος, αλλά μπορεί να υπάρχει μια ενεργός αγορά για τα συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, το ακαλλιέργητο έδαφος και τις εδαφικές βελτιώσεις, ως ένα σύνολο. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφορίες σχετικά με τα συνδυασμένα περιουσιακά στοιχεία για να προσδιορίσει την εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία της ακαλλιέργητης γης και των εδαφικών βελτιώσεων μπορεί να αφαιρείται από την εύλογη αξία των συνδυασμένων περιουσιακών στοιχείων για να υπολογισθεί η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Κέρδη και ζημίες

- 26 **Κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης και από μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βιολογικού περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτει.**
- 27 Ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, επειδή το κόστος πώλησης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης βιολογικού περιουσιακού στοιχείου. Κέρδος μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου, όπως όταν ένα μοσχάρι γεννιέται.
- 28 **Κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση αγροτικής παραγωγής στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτει.**
- 29 Κέρδος ή ζημία μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση αγροτικής παραγωγής ως αποτέλεσμα συγκομιδής.

Αδυναμία αξιόπιστης επιμέτρησης της εύλογης αξίας

- 30 Υπάρχει η παραδοχή ότι η εύλογη αξία βιολογικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, αυτή η παραδοχή δύναται να αντικρουστεί μόνον κατά την αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν διαθέσιμες επίσημες τιμές προσφερόμενες στην αγορά και για το οποίο οι εναλλακτικές επιμετρήσεις της εύλογης αξίας είναι σαφώς αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση, αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης της αξίας του. Εφόσον η εύλογη αξία τέτοιου βιολογικού περιουσιακού στοιχείου καθίσταται αξιόπιστα μετρήσιμη, η οικονομική οντότητα το επιμετρά στην εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης. Όταν ένα μη κυκλοφορούν βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, τεκμαίρεται ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- 31 Η παραδοχή της παραγράφου 30 μπορεί να αντικρουστεί μόνο κατά την αρχική αναγνώριση. Μια οικονομική οντότητα που έχει προηγουμένως επιμετρήσει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης συνεχίζει να επιμετρά το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης μέχρι να το διαθέσει.
- 32 Σε όλες τις περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα επιμετρά την αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής στην εύλογη αξία της μείον το κόστος πώλησης. Το παρόν πρότυπο εκφράζει την άποψη ότι η εύλογη αξία της αγροτικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής μπορεί πάντοτε να επιμετράται αξιόπιστα.
- 33 Κατά τον προσδιορισμό του κόστους, της σωρευμένης απόσβεσης και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης, μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το ΔΛΠ 2, το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

- 34 **Μια κρατική επιχορήγηση χωρίς όρους η οποία αφορά βιολογικό περιουσιακό στοιχείο επιμετρούμενο στην εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν και μόνον όταν η κρατική επιχορήγηση καθίσταται εισπρακτέα.**
- 35 **Εάν μια κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με βιολογικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο επιμετράται στην εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης συνοδεύεται από όρους, μεταξύ άλλων όταν η κρατική επιχορήγηση απαιτεί η οικονομική οντότητα να μην απασχολείται σε συγκεκριμένη αγροτική δραστηριότητα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την κρατική επιχορήγηση στα αποτελέσματα όταν και μόνον όταν πληρούνται οι όροι που συνοδεύουν την κρατική επιχορήγηση.**
- 36 Οι όροι και οι προϋποθέσεις των κρατικών επιχορηγήσεων ποικίλουν. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση μπορεί να απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να καλλιεργεί σε μια ορισμένη περιοχή για πέντε έτη και να απαιτεί από την οικονομική οντότητα να επιστρέψει ολόκληρη την επιχορήγηση εάν καλλιεργήσει για περίοδο μικρότερη από πέντε έτη. Στην περίπτωση αυτή, η επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα έως ότου παρέλθουν τα πέντε έτη. Ωστόσο, εάν οι όροι της επιχορήγησης επιτρέπουν ένα μέρος της να διατηρείται ανάλογα με τον χρόνο που έχει παρέλθει, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το εν λόγω μέρος στα αποτελέσματα με την πάροδο του χρόνου.
- 37 Εάν μια κρατική επιχορήγηση αφορά βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. παράγραφο 30) εφαρμόζεται το ΔΛΠ 20.

- 38 Το παρόν πρότυπο απαιτεί διαφορετική μεταχείριση από το ΔΛΠ 20 εάν μια κρατική επιχορήγηση αφορά βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία του μείον το κόστος πώλησης ή εάν μια κρατική επιχορήγηση απαιτεί η οικονομική οντότητα να μην ασχολείται με καθορισμένη αγροτική δραστηριότητα. Το ΔΛΠ 20 εφαρμόζεται μόνο σε μια κρατική επιχορήγηση που συνδέεται με ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

- 39 [Απαλείφθηκε]

Γενικά

- 40 **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει στη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου κατά την αρχική αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και της αγροτικής παραγωγής και από τη μεταβολή στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.**

- 41 **Η οικονομική οντότητα παρέχει περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.**

- 42 Η γνωστοποίηση που απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 41 μπορεί να έχει τη μορφή αφηγηματικής ή ποσοτικής περιγραφής.

- 43 Οι οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται να παρέχουν ποσοτική περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, με διάκριση μεταξύ αναλώσιμων και διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή μεταξύ ώριμων και ανώριμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, όπως αρμόζει. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να γνωστοποιεί τη λογιστική αξία των αναλώσιμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και των διαρκών βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά ομάδα. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διαιρεί περαιτέρω αυτές τις λογιστικές αξίες μεταξύ ώριμων και ανώριμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι διακρίσεις παρέχουν πληροφόρηση που μπορεί να είναι χρήσιμη για την εκτίμηση του χρόνου των μελλοντικών ταμειακών ροών. Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τη βάση για την πραγματοποίηση κάθε τέτοιας διάκρισης.

- 44 Αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που πρέπει να συλλέγονται ως αγροτική παραγωγή ή να πωλούνται ως βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Παραδείγματα αναλώσιμων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωντανά ζώα που προορίζονται για την παραγωγή κρέατος, ζωντανά ζώα που προορίζονται για πώληση, ιχθύες σε καλλιέργεια, καλλιέργειες όπως αραβοσίτου και σίτου, παραγωγή σε καρποφόρα φυτά και δέντρα που καλλιεργούνται για ξυλεία. Διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα που δεν είναι αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, για παράδειγμα ζωντανά ζώα από τα οποία παράγεται γάλα και σπυροφόρα δέντρα από τα οποία συλλέγονται φρούτα. Τα διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν αγροτική παραγωγή αλλά προορίζονται να αποφέρουν παραγωγή.

- 45 Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία μπορεί να ταξινομούνται είτε ως ώριμα είτε ως ανώριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Ωριμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι εκείνα τα οποία έχουν αποκτήσει τα χαρακτηριστικά εκείνα που επιτρέπουν τη συγκομιδή τους (για αναλώσιμα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία) ή είναι σε θέση να υποστηρίξουν κανονικές συγκομιδές (για διαρκή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία).

- 46 **Εάν οι ακόλουθες πληροφορίες δεν γνωστοποιούνται οπουδήποτε αλλού σε πληροφόρηση που δημοσιεύεται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα περιγράφει:**

α) τη φύση των δραστηριοτήτων της συμπεριλαμβάνοντας κάθε ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και

β) τις μη χρηματοοικονομικές επιμετρήσεις ή εκτιμήσεις των φυσικών ποσοτήτων:

i) κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας κατά το τέλος της περιόδου και

ii) του αποτελέσματος της γεωργικής παραγωγής κατά τη διάρκεια της περιόδου.

- 47-48 [Απαλείφθηκε]

- 49 **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:**

α) την ύπαρξη και τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων το δικαίωμα κυριότητας περιορίζεται, και τη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που ενεχυριάζονται σε εξασφάλιση υποχρεώσεων·

β) το ποσό των δεσμεύσεων για την ανάπτυξη ή απόκτηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων· και

γ) τις στρατηγικές διαχείρισης οικονομικών κινδύνων που συνδέονται με την αγροτική δραστηριότητα.

50 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει συμφωνία των μεταβολών στη λογιστική αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της αρχής και της λήξης της τρέχουσας περιόδου. Η συμφωνία περιλαμβάνει:

α) το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από μεταβολές στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης·

β) αυξήσεις οφειλόμενες σε αγορές·

γ) μειώσεις που αποδίδονται στις πωλήσεις και βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5·

δ) μειώσεις οφειλόμενες σε συγκομιδή·

ε) αυξήσεις που προέρχονται από συνενώσεις επιχειρήσεων·

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

ζ) άλλες μεταβολές.

51 Η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης βιολογικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μεταβληθεί τόσο από φυσικές μεταβολές όσο και από μεταβολές τιμών στην αγορά. Η χωριστή γνωστοποίηση των φυσικών μεταβολών και των μεταβολών των τιμών είναι χρήσιμη κατά την εκτίμηση της επίδοσης της τρέχουσας περιόδου και των μελλοντικών αποτελεσμάτων, ειδικότερα όταν υπάρχει ένας παραγωγικός κύκλος μεγαλύτερος από ένα έτος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν, κατά ομάδες ή διαφορετικά, το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης που έχει συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα και οφείλεται σε φυσικές μεταβολές και σε μεταβολές τιμών. Αυτή η πληροφόρηση είναι γενικά λιγότερο χρήσιμη, όταν ο παραγωγικός κύκλος είναι μικρότερος από ένα έτος (για παράδειγμα, όταν εκτρέφονται κοτόπουλα ή καλλιεργούνται δημητριακά).

52 Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει σε διάφορους τύπους φυσικής μεταβολής, όπως ανάπτυξη, εκφυλισμό, παραγωγή και αναπαραγωγή, καθένας από τους οποίους είναι μπορεί να παρατηρηθεί και να επιμετρηθεί. Καθεμία από αυτές τις φυσικές μεταβολές έχει άμεση σχέση με μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου που οφείλεται στη συγκομιδή είναι επίσης φυσική μεταβολή.

53 Η αγροτική δραστηριότητα εκτίθεται συχνά σε κλιματικούς κινδύνους, κινδύνους ασθeneιών και άλλους φυσικούς κινδύνους. Εάν συμβεί γεγονός που δημιουργεί σημαντικό στοιχείο εσόδου ή εξόδου, το είδος και το ποσό του εν λόγω στοιχείου γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*. Παραδείγματα τέτοιου γεγονότος αποτελούν μια επιδημία επιθετικής μολυσματικής ασθeneίας, μια πλημμύρα, σοβαρές ξηρασίες ή παγετός και η επιδρομή εντόμων.

Πρόσθετες γνωστοποιήσεις για βιολογικά στοιχεία όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα

54 Εάν μια οικονομική οντότητα επιμετρά βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. παράγραφο 30) στο τέλος της περιόδου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για τέτοια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:

α) περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων·

β) επεξήγηση γιατί η εύλογη αξία δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα·

γ) εάν είναι δυνατό, το εύρος των εκτιμήσεων μέσα στο οποίο είναι πολύ πιθανό να βρίσκεται η εύλογη αξία·

δ) τη μέθοδο απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε·

ε) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν· και

στ) την ακαθάριστη λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.

- 55 Εάν, κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, μια οικονομική οντότητα επιμετρά τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης (βλ. παράγραφο 30), γνωστοποιεί κάθε κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάθεση τέτοιων βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και, κατά τη λογιστική συμφωνία που απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 50, γνωστοποιεί χωριστά τα ποσά που συνδέονται με τέτοια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Επιπροσθέτως, η λογιστική συμφωνία περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά που συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα που συνδέονται με τα εν λόγω βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:

α) ζημίες απομείωσης·

β) αναστροφές ζημιών απομείωσης· και

γ) απόσβεση.

- 56 Εάν η εύλογη αξία των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που προηγουμένως είχαν επιμετρηθεί στο κόστος τους μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης καθίσταται αξιόπιστα επιμετρήσιμη κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για τα εν λόγω βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:

α) περιγραφή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων·

β) επεξήγηση για τον λόγο που η εύλογη αξία έχει καταστεί αξιόπιστα επιμετρήσιμη· και

γ) το αποτέλεσμα της μεταβολής.

Κρατικές επιχορηγήσεις

- 57 Η οικονομική οντότητα, όσον αφορά την αγροτική δραστηριότητα η οποία καλύπτεται από το παρόν πρότυπο, γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

α) τη φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις·

β) τους ανεκπλήρωτους όρους και άλλα ενδεχόμενα που συνοδεύουν τις κρατικές επιχορηγήσεις· και

γ) ουσιαστικές μειώσεις που αναμένονται στο επίπεδο των κρατικών επιχορηγήσεων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 58 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2003 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2003, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 59 Το παρόν πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση του παρόντος προτύπου λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.
- 60 Με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 6, 17, 20 και 21 και απαλείφθηκε η παράγραφος 14. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 61 Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 8, 15, 16, 25 και 30 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 9, 17-21, 23, 47 και 48. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.
- 62 Με το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα φυτά* (Τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1-5, 8, 24 και 44 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 5Α-5Γ και 63. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

- 63 Κατά την περίοδο αναφοράς, όταν το έγγραφο *Γεωργία: Καρποφόρα φυτά* (Τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 41) εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την τρέχουσα περίοδο. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.
- 64 Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- 65 Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ 2018-2020*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, τροποποιήθηκε η παράγραφος 22. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση στις επιμετρήσεις εύλογης αξίας κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2022 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 1

Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Ο σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές μιας οικονομικής οντότητας για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που:
- α) παρέχει διαφάνεια στους χρήστες και είναι συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται·
 - β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)· και
 - γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ:
- α) στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ· και
 - β) σε κάθε ενδιάμεση οικονομική αναφορά την οποία, ενδεχομένως, παρουσιάζει σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά* για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που έχει καταρτίσει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.
- 3 Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα ΔΠΧΑ με ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωσή της στις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις ότι συμμορφώνεται με τα ΔΠΧΑ. Οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αποτελούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ εάν, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα:
- α) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της:
 - i) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν συμφωνούν από κάθε άποψη με τα ΔΠΧΑ,
 - ii) σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ από κάθε άποψη, με μόνη εξαίρεση ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιείχαν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΑ,
 - iii) περιλαμβάνοντας σε αυτές ρητή δήλωση συμμόρφωσης με κάποια αλλά όχι με όλα τα ΔΠΧΑ,
 - iv) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι συνεπείς προς τα ΔΠΧΑ, εφαρμόζοντας ορισμένα ΔΠΧΑ για τη λογιστικοποίηση στοιχείων για τα οποία δεν υφίσταντο εθνικές διατάξεις, ή
 - v) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις, με συμφωνία ορισμένων ποσών με τα ποσά που προκύπτουν με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ·
 - β) κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής οντότητας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής οντότητας·
 - γ) κατάρτισε ένα πακέτο αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)· ή
 - δ) δεν έχει παρουσιάσει οικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες περιόδους.
- 4 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά. Δεν εφαρμόζεται όταν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα:
- α) παύει να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις, έχοντας προηγουμένως παρουσιάσει αυτές καθώς και άλλες οικονομικές καταστάσεις που περιείχαν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΑ·

- β) παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις το προηγούμενο έτος σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις και οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις περιείχαν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΑ· ή
- γ) παρουσίασε κατά το προηγούμενο έτος οικονομικές καταστάσεις που περιείχαν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΑ, έστω και αν οι ελεγκτές διατύπωσαν παρατήρηση στην έκθεση ελέγχου τους για τις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις.
- 4A Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 2 και 3, μια οικονομική οντότητα που εφάρμοσε τα ΔΠΧΑ για προγενέστερη περίοδο αναφοράς, της οποίας ωστόσο οι τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλάμβαναν ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης προς τα ΔΠΧΑ, πρέπει είτε να εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ είτε να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη, ως εάν η οικονομική οντότητα να μην είχε σταματήσει ποτέ να εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ.
- 4B Όταν μια οικονομική οντότητα δεν επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ σύμφωνα με την παράγραφο 4A, εφαρμόζει ωστόσο τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των παραγράφων 23A-23B του ΔΠΧΑ 1, επιπροσθέτως προς τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 8.
- 5 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις μεταβολής λογιστικών πολιτικών από οικονομική οντότητα που ήδη εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ. Τέτοιου είδους μεταβολές αποτελούν αντικείμενο:
- α) των απαιτήσεων του ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη σχετικά με τις μεταβολές επί των λογιστικών πολιτικών· και
- β) των συγκεκριμένων μεταβατικών διατάξεων που περιέχονται σε άλλα ΔΠΧΑ.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

- 6 Η οικονομική οντότητα καταρτίζει και παρουσιάζει μια εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Αυτό θα είναι το σημείο έναρξης της λογιστικής της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

Λογιστικές πολιτικές

- 7 Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις ίδιες λογιστικές πολιτικές στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις τις οποίες καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Οι εν λόγω λογιστικές πολιτικές συμμορφώνονται με κάθε ΔΠΧΑ που ισχύει κατά τη λήξη της πρώτης περιόδου αναφοράς της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13-19 και στα προσαρτήματα Β-Ε.
- 8 Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει διαφορετικές εκδόσεις των ΔΠΧΑ που ίσχυαν σε προγενέστερες ημερομηνίες. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει ένα νέο ΔΠΧΑ το οποίο δεν είναι ακόμη υποχρεωτικό εάν επιτρέπεται η εφαρμογή του νωρίτερα.

Παράδειγμα: Συνεπής εφαρμογή της τελευταίας έκδοσης των ΔΠΧΑ

Πλαίσιο

Η ημερομηνία λήξης της πρώτης περιόδου αναφοράς της οικονομικής οντότητας Α σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ είναι η 31η Δεκεμβρίου 20X5. Η οικονομική οντότητα Α αποφασίζει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση για ένα μόνο έτος σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις (βλέπε παράγραφο 21). Κατά συνέπεια, η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είναι η έναρξη των εργασιών την 1η Ιανουαρίου 20X4 (ή, ισοδύναμα, το κλείσιμο των εργασιών την 31η Δεκεμβρίου 20X3). Η οικονομική οντότητα Α παρουσίαζε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (ΓΑΛΑ) σε ετήσια βάση την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους, μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 20X4.

Εφαρμογή των απαιτήσεων

Η οικονομική οντότητα Α απαιτείται να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ τα οποία ισχύουν για τις περιόδους που λήγουν την 31η Δεκεμβρίου 20X5 στην:

- α) κατάρτιση και παρουσίαση της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ την 1η Ιανουαρίου 20X4· και

β) κατάρτιση και παρουσίαση της κατάστασης οικονομικής θέσης της την 31η Δεκεμβρίου 20X5 (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών ποσών του 20X4), της κατάστασης συνολικών εσόδων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμειακών ροών για το έτος που λήγει την 31η Δεκεμβρίου 20X5 (συμπεριλαμβανομένων των συγκριτικών ποσών για το 20X4) και των γνωστοποιήσεων (συμπεριλαμβανομένης της συγκριτικής πληροφόρησης για το 20X4).

Εφόσον ένα νέο ΔΠΧΑ δεν είναι ακόμη υποχρεωτικό αλλά επιτρέπει την εφαρμογή του ενωρίτερα, η οικονομική οντότητα Α επιτρέπεται αλλά δεν υποχρεούται να εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΑ στις πρώτες οικονομικές της καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

- 9 Οι μεταβατικές διατάξεις άλλων ΔΠΧΑ εφαρμόζονται όσον αφορά μεταβολές των λογιστικών πολιτικών μιας οικονομικής μονάδας που χρησιμοποιεί ήδη τα ΔΠΧΑ· δεν εφαρμόζονται από τους υιοθετούντες για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ κατά τη μετάβασή τους σε αυτά, με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στα προσαρτήματα Β-Ε.
- 10 Με εξαίρεση τα καθοριζόμενα στις παραγράφους 13-19 και στα προσαρτήματα Β-Ε, στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ η οικονομική οντότητα:
- α) αναγνωρίζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των οποίων η αναγνώριση απαιτείται από τα ΔΠΧΑ·
- β) δεν αναγνωρίζει στοιχεία ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις εάν τα ΔΠΧΑ δεν επιτρέπουν τέτοια αναγνώριση·
- γ) επαναταξινομεί στοιχεία τα οποία έχει αναγνωρίσει σύμφωνα με προηγούμενες ΓΑΛΑ ως ενός είδους περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, αλλά αποτελούν διαφορετικού είδους περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ· και
- δ) εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ στην επιμέτρηση όλων των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- 11 Οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιεί μια οικονομική οντότητα στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που χρησιμοποίησε κατά την ίδια ημερομηνία εφαρμόζοντας τις προηγούμενες ΓΑΛΑ. Οι προκύπτουσες προσαρμογές απορρέουν από γεγονότα και συναλλαγές πριν την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις προσαρμογές αυτές απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή αν αρμόζει, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- 12 Το παρόν ΔΠΧΑ καθιερώνει δύο κατηγορίες εξαιρέσεων όσον αφορά την αρχή ότι η εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ συμμορφώνεται προς κάθε ΔΠΧΑ:
- α) οι παράγραφοι 14-17 και το προσάρτημα Β απαγορεύουν την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θεμάτων που αναφέρονται σε άλλα ΔΠΧΑ·
- β) τα προσαρτήματα Γ-Ε παρέχουν εξαιρέσεις από κάποιες απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ.

Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων ΔΠΧΑ

- 13 Το παρόν ΔΠΧΑ απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή κάποιων θεμάτων που αναφέρονται σε άλλα ΔΠΧΑ. Οι εξαιρέσεις αυτές παρατίθενται στις παραγράφους 14-17 και στο προσάρτημα Β.

Εκτιμήσεις

- 14 **Οι εκτιμήσεις μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ κατά την ημερομηνία μετάβασης σε αυτά είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις που έγιναν για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με προηγούμενες ΓΑΛΑ (μετά τις προσαρμογές για την απεικόνιση οποιονδήποτε διαφορών στις λογιστικές πολιτικές), εκτός εάν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εν λόγω εκτιμήσεις ήταν λανθασμένες.**
- 15 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να λάβει μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ πληροφορίες σχετικά με τις εκτιμήσεις που έγιναν σύμφωνα με προηγούμενες ΓΑΛΑ. Σύμφωνα με την παράγραφο 14, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει τη λήψη των εν λόγω πληροφοριών με τον ίδιο τρόπο όπως τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς. Για παράδειγμα, ας υποθεθεί ότι η ημερομηνία μετάβασης μιας οικονομικής οντότητας στα ΔΠΧΑ είναι η 1η Ιανουαρίου 20X4 και νέες πληροφορίες την 15η Ιουλίου 20X4 απαιτούν την αναθεώρηση μιας εκτίμησης που έγινε σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20X3. Η οικονομική οντότητα δεν απεικονίζει τις νέες πληροφορίες στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (εκτός εάν οι εκτιμήσεις απαιτούν προσαρμογή για οποιεσδήποτε διαφορές στις λογιστικές πολιτικές ή υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι οι εκτιμήσεις ήταν λανθασμένες). Όμως, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τη νέα πληροφόρηση στα αποτελέσματα (ή, εάν αρμόζει, στα λοιπά συνολικά έσοδα) για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20X4.

- 16 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να απαιτείται, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, να κάνει εκτιμήσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ οι οποίες δεν απαιτούνταν να γίνουν κατά την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ. Προκειμένου να υπάρξει συνέπεια με το ΔΛΠ 10, οι εν λόγω εκτιμήσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ απεικονίζουν τις συνθήκες που επικρατούν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Ειδικότερα, οι εκτιμήσεις, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, για τιμές της αγοράς, επιτόκια ή συναλλαγματικές ισοτιμίες, απεικονίζουν τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία εκείνη.
- 17 Οι παράγραφοι 14-16 εφαρμόζονται στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Εφαρμόζονται επίσης για συγκριτική περίοδο η οποία παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, και στην περίπτωση αυτή οι αναφορές στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ αντικαθίστανται με αναφορές στο τέλος της εν λόγω συγκριτικής περιόδου.

Εξαιρέσεις από άλλα ΔΠΧΑ

- 18 Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις εξαιρέσεις που περιλαμβάνονται στα προσαρτήματα Γ-Ε. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει τις εν λόγω εξαιρέσεις σε άλλα στοιχεία κατ' αναλογία.
- 19 [Απαλειφθηκε]

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

- 20 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν παρέχει εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΧΑ σε θέματα παρουσίασης και γνωστοποιήσεων.

Συγκριτική πληροφόρηση

- 21 Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ περιλαμβάνουν τουλάχιστον τρεις καταστάσεις οικονομικής θέσης, δύο καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, δύο χωριστές καταστάσεις αποτελεσμάτων (κατά περίπτωση), δύο καταστάσεις ταμειακών ροών και δύο καταστάσεις μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, συμπεριλαμβανομένης συγκριτικής πληροφόρησης για όλες τις παρουσιάζόμενες καταστάσεις.

Συγκριτική πληροφόρηση που δεν είναι σύμμορφη με τα ΔΠΧΑ και ιστορικές περιλήψεις

- 22 Μερικές οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν ιστορικές περιλήψεις επιλεγμένων δεδομένων για περιόδους πριν από την πρώτη περίοδο για την οποία παρουσιάζουν πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν απαιτεί οι εν λόγω περιλήψεις να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης των ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, ορισμένες οντότητες παρουσιάζουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ καθώς και τη συγκριτική πληροφόρηση που απαιτείται από το ΔΛΠ 1. Σε οποιοδήποτε οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν ιστορικές περιλήψεις ή συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, η οικονομική οντότητα:

α) επισημαίνει με τον πλέον εμφανή τρόπο ότι η πληροφόρηση βάσει προηγούμενων ΓΑΛΑ δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ· και

β) γνωστοποιεί τη φύση των βασικών προσαρμογών που θα απαιτούνταν για τη συμμόρφωση με τα ΔΠΧΑ. Δεν είναι αναγκαίο μια οικονομική οντότητα να ποσοτικοποιήσει τις προσαρμογές αυτές.

Επεξήγηση της μετάβασης στα ΔΠΧΑ

- 23 Η οικονομική οντότητα επεξηγεί τον τρόπο με τον οποίο η μετάβαση από τις προηγούμενες ΓΑΛΑ στα ΔΠΧΑ επηρέασε τη δημοσιοποιημένη οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της.

- 23A Μια οικονομική οντότητα που εφάρμοσε τα ΔΠΧΑ για προγενέστερη περίοδο, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 4Α, γνωστοποιεί τα εξής:

α) τον λόγο για τον οποίο διέκοψε την εφαρμογή των ΔΠΧΑ· και

β) τον λόγο για τον οποίο εφάρμοσε εκ νέου τα ΔΠΧΑ.

- 23B Όταν μια οικονομική οντότητα, σύμφωνα με την παράγραφο 4Α, δεν επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 1, εξηγεί τους λόγους για τους οποίους επέλεξε να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ ως εάν να μην είχε σταματήσει ποτέ να τα εφαρμόζει.

Συμφωνίες

- 24 Για τη συμμόρφωση με τα οριζόμενα στην παράγραφο 23, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ περιλαμβάνουν:
- α) συμφωνίες των ιδίων κεφαλαίων που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ με τα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ στις ακόλουθες ημερομηνίες:
 - i) την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, και
 - ii) τη λήξη της τελευταίας περιόδου για την οποία παρουσιάστηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ.
 - β) συμφωνία των συγκεντρωτικών συνολικών εσόδων της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για την τελευταία περίοδο των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας. Το σημείο έναρξης της εν λόγω συμφωνίας είναι τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ για την ίδια περίοδο ή, εάν μια οικονομική οντότητα δεν είχε αναφέρει τέτοιο σύνολο, τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ.
 - γ) εάν η οικονομική οντότητα αναγνώρισε ή αντέστρεψε οποιοδήποτε ζημία απομείωσης για πρώτη φορά κατά την κατάρτιση της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, τις γνωστοποιήσεις που θα απαιτούσε το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* εάν η οικονομική οντότητα είχε αναγνωρίσει τις εν λόγω ζημίες απομείωσης ή είχε αναστρέψει την αναγνώρισή τους κατά την περίοδο που ξεκινά από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- 25 Οι συμφωνίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 24 στοιχεία α) και β) παρέχουν επαρκείς λεπτομέρειες που βοηθούν τους χρήστες να κατανοήσουν τις σημαντικές προσαρμογές στην κατάσταση οικονομικής θέσης και στην κατάσταση συνολικών εσόδων. Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσίασε κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, παρέχει επίσης επεξηγήσεις για τις σημαντικές προσαρμογές στην κατάσταση ταμειακών ροών.
- 26 Εφόσον μια οικονομική οντότητα λάβει γνώση λαθών που έγιναν στο πλαίσιο της εφαρμογής των προηγούμενων ΓΑΛΑ, στις συμφωνίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 24 στοιχεία α) και β) γίνεται διάκριση μεταξύ της διόρθωσης των εν λόγω λαθών και των μεταβολών σε λογιστικές πολιτικές.
- 27 Το ΔΛΠ 8 δεν εφαρμόζεται στις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα όταν υιοθετεί τα ΔΠΧΑ ή στις μεταβολές των εν λόγω πολιτικών παρά μόνο μετά την παρουσίαση των πρώτων οικονομικών καταστάσεων που έχει καταρτίσει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Συνεπώς, οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 σχετικά με τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών δεν εφαρμόζονται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει μια οικονομική οντότητα σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.
- 27Α Εάν μια οικονομική οντότητα, κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις τις οποίες καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, μεταβάλλει τις λογιστικές πολιτικές της ή την εκ μέρους της χρήση των εξαιρέσεων που περιλαμβάνονται στο παρόν ΔΠΧΑ, επεξηγεί τις μεταβολές μεταξύ της πρώτης ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς που έχει καταρτίσει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ και των πρώτων οικονομικών καταστάσεων που έχει καταρτίσει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, σύμφωνα με την παράγραφο 23, και επικαιροποιεί τις συμφωνίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 24 στοιχεία α) και β).
- 28 Εάν μια οικονομική οντότητα δεν έχει παρουσιάσει οικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες περιόδους, οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ γνωστοποιούν το γεγονός αυτό.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

- 29 Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο Δ19Α. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίστηκαν με τον τρόπο αυτό, καθώς και την κατάταξη και τη λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.
- 29Α Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει μια προγενέστερα αναγνωρισμένη χρηματοοικονομική υποχρέωση ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο Δ19. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν με τον τρόπο αυτό, καθώς και την κατάταξη και τη λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

Η χρήση της εύλογης αξίας ως τεκμαιρομένου κόστους

- 30 Εάν στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης 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 (βλ. παραγράφους Δ5 και Δ7), στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ γνωστοποιούνται για κάθε κονδύλιο της εναρκτήριας κατάστασης οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ:

α) το σύνολο αυτών των εύλογων αξιών· και

β) η συνολική προσαρμογή στις λογιστικές αξίες που παρουσιάζει σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ.

Η χρήση του τεκμαιρόμενου κόστους για επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις

- 31 Ομοίως, εάν μια οικονομική οντότητα κάνει χρήση ενός τεκμαιρόμενου κόστους στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για επένδυση σε θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή εταιρεία στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της (βλ. παράγραφο Δ15), οι πρώτες ατομικές οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ γνωστοποιούν:

α) το συγκεντρωτικό τεκμαιρόμενο κόστος των επενδύσεων των οποίων το τεκμαιρόμενο κόστος είναι η λογιστική αξία τους σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ·

β) το συγκεντρωτικό τεκμαιρόμενο κόστος των επενδύσεων των οποίων το τεκμαιρόμενο κόστος είναι η εύλογη αξία τους· και

γ) τη συνολική προσαρμογή στις λογιστικές αξίες που δημοσιοποιήθηκαν σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ.

Χρήση τεκμαιρόμενου κόστους για περιουσιακά στοιχεία πετρελαίου και φυσικού αερίου

- 31A Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την εξαίρεση της παραγράφου Δ8A στοιχείο β) για περιουσιακά στοιχεία πετρελαίου και φυσικού αερίου, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και τη βάση στην οποία επιμερίστηκαν οι λογιστικές αξίες που καθορίστηκαν σύμφωνα με προηγούμενες ΓΑΛΑ.

Χρήση του τεκμαιρόμενου κόστους για δραστηριότητες των οποίων οι τιμές υπόκεινται σε ρύθμιση

- 31B Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την εξαίρεση της παραγράφου Δ8B για δραστηριότητες των οποίων οι τιμές υπόκεινται σε ρύθμιση, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και τη βάση στην οποία καθορίστηκαν οι λογιστικές αξίες σύμφωνα με προηγούμενες ΓΑΛΑ.

Χρήση του τεκμαιρόμενου κόστους μετά από σοβαρό υπερπληθωρισμό

- 31Γ Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να επιμετρήσει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στην εύλογη αξία και να χρησιμοποιήσει την αξία αυτή ως το τεκμαιρόμενο κόστος στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ λόγω σοβαρού υπερπληθωρισμού (βλ. παραγράφους Δ26-Δ30), στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ εξηγείται πώς και γιατί η οικονομική οντότητα είχε, και στη συνέχεια έπαψε να έχει, νόμισμα λειτουργίας με αμφότερα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) δεν υπάρχει αξιόπιστος γενικός δείκτης τιμών στη διάθεση όλων των οικονομικών οντοτήτων με συναλλαγές και υπόλοιπα στο νόμισμα·

β) δεν υπάρχει ανταλλαξιμότητα μεταξύ του νομίσματος και ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος.

Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις

- 32 Εφόσον μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει ενδιάμεση οικονομική αναφορά σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 για μέρος της περιόδου που καλύφθηκε από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, προκειμένου να συμμορφωθεί με τα οριζόμενα στην παράγραφο 23, πέραν των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 η οικονομική οντότητα συμμορφώνεται και με τα ακόλουθα:

α) Εάν η οικονομική οντότητα παρουσίασε ενδιάμεση οικονομική αναφορά για τη συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους, κάθε τέτοια ενδιάμεση οικονομική αναφορά περιλαμβάνει:

i) συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ στη λήξη της εν λόγω συγκρίσιμης ενδιάμεσης περιόδου με τα ίδια κεφάλαιά της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ κατά την ημερομηνία εκείνη, και

- ii) συμφωνία με τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για την εν λόγω συγκρίσιμη ενδιάμεση περίοδο (τρέχουσα και σωρευτικά μέχρι το τέλος της περιόδου). Το σημείο έναρξης της εν λόγω συμφωνίας είναι τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ για εκείνη την περίοδο ή, εάν μια οικονομική οντότητα δεν είχε αναφέρει τέτοιο σύνολο, τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ.
- β) Πέραν των συμφωνιών που απαιτούνται σύμφωνα με το στοιχείο α), η πρώτη ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 για μέρος της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ περιέχει τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 24 στοιχεία α) και β) (συμπληρωμένες με τις λεπτομέρειες που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 25 και 26) ή παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο το οποίο περιέχει τις συμφωνίες αυτές.
- γ) Εάν μια οικονομική οντότητα αλλάξει τις λογιστικές πολιτικές της ή την εκ μέρους της χρήση των εξαιρέσεων που περιλαμβάνονται στο παρόν ΔΠΧΑ, επεξηγεί τις σχετικές μεταβολές σε κάθε τέτοια ενδιάμεση οικονομική αναφορά, σύμφωνα με την παράγραφο 23, και επικαιροποιεί τις συμφωνίες που απαιτούνται σύμφωνα με τα στοιχεία α) και β).
- 33 Το ΔΛΠ 34 απαιτεί το ελάχιστο των γνωστοποιήσεων, με βάση την παραδοχή ότι οι χρήστες των ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών έχουν πρόσβαση και στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, το ΔΛΠ 34 απαιτεί επίσης η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί «κάθε γεγονός ή συναλλαγή με ουσιώδη σημασία για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου». Συνεπώς, εάν ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν γνωστοποίησε, στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που κατάρτισε σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, πληροφορίες που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου, γνωστοποιεί στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά του τις πληροφορίες αυτές ή περιλαμβάνει παραπομπή σε άλλο δημοσιοποιημένο έγγραφο που περιέχει τις πληροφορίες αυτές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 34 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ εάν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αφορούν περίοδο που ξεκινά την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.
- 35 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων Δ1 στοιχείο ιδ) και Δ23 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 23 *Κόστος δανεισμού* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι εν λόγω τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.
- 36 Με το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 19 και Γ1 καθώς και η παράγραφος Γ4 στοιχεία στ) και ζ). Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 (αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι εν λόγω τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.
- 37 Με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκε το 2008) τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Β1 και Β7. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 38 Με το έγγραφο *Κόστος επένδυσης σε θυγατρική, από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα ή συγγενή επιχείρηση* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 1 και στο ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Μάιο του 2008, προστέθηκαν η παράγραφος 31, η παράγραφος Δ1 στοιχείο ζ) και οι παράγραφοι Δ14 και Δ15. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω παραγράφους για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω παραγράφους για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 39 Η παράγραφος Β7 τροποποιήθηκε με τις *Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ* που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 39Α Με το έγγραφο *Πρόσθετες εξαιρέσεις για τους υιοθετούντες για πρώτη φορά* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 1), που εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2009, προστέθηκαν οι παράγραφοι 31Α, Δ8Α, Δ9Α και Δ21Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ1 στοιχεία γ), δ) και ιβ). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 39Β [Απαλείφθηκε]
- 39Γ Με την ΕΔΔΠΧΑ 19 *Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους* προστέθηκε η παράγραφος Δ25. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή της ΕΔΔΠΧΑ 19.

- 39Δ [Απαλείφθηκε]
- 39Ε Με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010 προστέθηκαν οι παράγραφοι 27Α, 31Β και Δ8Β και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 27 και 32, η παράγραφος Δ1 στοιχείο γ) και η παράγραφος Δ8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Οι οικονομικές οντότητες που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΑ σε περιόδους πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ 1 ή έχουν εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 1 σε προγενέστερη περίοδο επιτρέπεται να εφαρμόσουν την τροποποίηση στην παράγραφο Δ8 αναδρομικά για την πρώτη ετήσια περίοδο μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παράγραφο Δ8 αναδρομικά, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 39ΣΤ [Απαλείφθηκε]
- 39Ζ [Απαλείφθηκε]
- 39Η Με το έγγραφο *Σοβαρός υπερπληθωρισμός και άρση καθορισμένων ημερομηνιών για υιοθετούντες για πρώτη φορά* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 1), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2010, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Β2, Δ1 και Δ20 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 31Γ και Δ26-Δ30. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.
- 39Θ Με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 31, Β7, Γ1, Δ1, Δ14 και Δ15 και προστέθηκε η παράγραφος Δ31. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10 και του ΔΠΧΑ 11.
- 39Ι Με το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, απαλείφθηκε η παράγραφος 19, τροποποιήθηκε ο ορισμός της εύλογης αξίας στο προσάρτημα Α και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Δ15 και Δ20. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.
- 39ΙΑ Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 21. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.
- 39ΙΒ Με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους* (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011) τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ1 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι Δ10 και Δ11. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011).
- 39ΙΓ Με την ΕΔΔΠΧΑ 20 *Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας* προστέθηκε η παράγραφος Δ32 και τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ1. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή της ΕΔΔΠΧΑ 20.
- 39ΙΔ Με το έγγραφο *Κρατικά δάνεια* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 1), που εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2012, προστέθηκε η παράγραφος Β1 στοιχείο στ) και οι παράγραφοι Β10-Β12. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω παραγράφους για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.
- 39ΙΕ Οι παράγραφοι Β10 και Β11 αναφέρονται στο ΔΠΧΑ 9. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αλλά δεν εφαρμόζει ακόμη το ΔΠΧΑ 9, οι παραπομπές των παραγράφων Β10 και Β11 στο ΔΠΧΑ 9 νοούνται ως παραπομπές στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.
- 39ΙΣΤ Με τον Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009-2011, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, προστέθηκαν οι παράγραφοι 4Α-4Β και 23Α-23Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 39ΙΖ Με τον Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009-2011, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ23. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 39ΙΗ Με τον Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009-2011, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 21. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

- 39IΘ Με το έγγραφο *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Καθοδήγηση μετάβασης* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ31. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 11 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2012).
- 39K Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Δ16, Δ17 και το προσάρτημα Γ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 39KA [Απαλείφθηκε]
- 39KB Με το ΔΠΧΑ 14 *Ρυθμιζόμενοι αναβαλλόμενοι λογαριασμοί*, που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ8B. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 14 για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση εφαρμόζεται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 39KΓ Με το έγγραφο *Λογιστική για τις αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11), που εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος Γ5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει στο ΔΠΧΑ 11 τις σχετικές τροποποιήσεις του εγγράφου *Λογιστική για τις αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου Γ5 εφαρμόζεται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 39KΔ Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ1, απαλείφθηκε η παράγραφος Δ24 και ο αντίστοιχος τίτλος της και προστέθηκαν οι παράγραφοι Δ34-Δ35 και ο αντίστοιχος τίτλος τους. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.
- 39KE Με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, που εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 29, B1-B6, Δ1, Δ14, Δ15, Δ19 και Δ20, απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 39B, 39Z και 39KA και προστέθηκαν οι παράγραφοι 29A, B8-B8Z, B9, Δ19A-Δ19Γ, Δ33, E1 και E2. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.
- 39KΣΤ Με το έγγραφο *Μέθοδος της καθαρής θέσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ14 και προστέθηκε η παράγραφος Δ15A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 39KZ [Απαλείφθηκε]
- 39KH Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 30, Γ4, Δ1, Δ7, Δ8B και Δ9, απαλείφθηκε η παράγραφος Δ9A και προστέθηκαν οι παράγραφοι Δ9B-Δ9E. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- 39KΘ Με την ΕΔΔΠΧΑ 22 *Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές* προστέθηκε η παράγραφος Δ36 και τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ1. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή της ΕΔΔΠΧΑ 22.
- 39Λ Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2014-2016*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 39IB και 39K και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 39Δ, 39ΣΤ, 39KZ και E3-E7. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή αργότερα.
- 39ΛΑ Με το ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι B1 και Δ1, απαλείφθηκαν η επικεφαλίδα πριν από την παράγραφο Δ4 και η παράγραφος Δ4 και, μετά την παράγραφο B12, προστέθηκαν μια επικεφαλίδα και η παράγραφος B13. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.
- 39ΛΒ Με την ΕΔΔΠΧΑ 23 *Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμούς του φόρου εισοδήματος* προστέθηκε η παράγραφος E8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή της ΕΔΔΠΧΑ 23.
- 39ΛΓ Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ 2018-2020*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, τροποποιήθηκε η παράγραφος Δ1 (στοιχείο στ) και προστέθηκε η παράγραφος Δ13A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2022 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

39ΛΔ Με το έγγραφο *Αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις που προκύπτουν από μία ενιαία συναλλαγή*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2021, τροποποιήθηκε η παράγραφος Β1 και προστέθηκε η παράγραφος Β14. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2023 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 1 (ΕΚΔΟΣΗ 2003)

40 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά το ΔΠΧΑ 1 (που εκδόθηκε το 2003 και τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008).

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ

Η έναρξη της προγενέστερης περιόδου για την οποία η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ στις **πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ**.

τεκμαιρόμενο κόστος

Ένα ποσό που χρησιμοποιείται ως υποκατάστατο του κόστους ή του αποσβεσμένου κόστους σε μια δεδομένη ημερομηνία. Η μεταγενέστερη απόσβεση υποθέτει ότι η οικονομική οντότητα είχε αρχικά αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση κατά τη δεδομένη ημερομηνία και ότι το κόστος τους ήταν ίσο με το τεκμαιρόμενο κόστος.

εύλογη αξία

Είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οικονομική οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλλε μια οικονομική οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13.)

πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

Οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες μια οικονομική οντότητα υιοθετεί τα **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)**, με ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ.

πρώτη περίοδος αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

Η τελευταία περίοδος αναφοράς που καλύπτεται από τις **πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ** από μια οικονομική οντότητα.

υιοθετών για πρώτη φορά

Οικονομική οντότητα που παρουσιάζει τις **πρώτες οικονομικές καταστάσεις της που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ**.

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)

Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Περιλαμβάνουν:

- α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς·
- β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα·
- γ) Διερμηνείες της Επιτροπής Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΔΔΠΧΑ)· και
- δ) Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών (ΜΕΔ).⁽³¹⁾

εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ

Η κατάσταση οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας κατά την **ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ**.

προηγούμενες ΓΑΛΑ

Η λογιστική βάση που ο **υιοθετών για πρώτη φορά** χρησιμοποιούσε αμέσως πριν υιοθετήσει τα ΔΠΧΑ.

⁽³¹⁾ Ορισμός των ΔΠΧΑ τροποποιημένος μετά τις αλλαγές των ονομασιών που θεσπίστηκαν με το αναθεωρημένο Καταστατικό του Ιδρύματος ΔΠΧΑ το 2010.

Προσάρτημα Β

Εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων ΔΠΧΑ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

- B1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εξής εξαιρέσεις:
- α) παύση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφοι Β2 και Β3)·
 - β) λογιστική αντιστάθμισης (παράγραφοι Β4-Β6)·
 - γ) μη ελέγχουσες συμμετοχές (παράγραφος Β7)·
 - δ) κατάταξη και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (παράγραφοι Β8-Β8Γ)·
 - ε) απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (παράγραφοι Β8Δ-Β8Ζ)·
 - στ) ενσωματωμένα παράγωγα (παράγραφος Β9)·
 - ζ) κρατικά δάνεια (παράγραφοι Β10-Β12)·
 - η) ασφαλιστήρια συμβόλαια (παράγραφος Β13)· και
 - θ) αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με μισθώσεις και υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις (παράγραφος Β14).

Παύση της αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

- B2 Με εξαίρεση τα επιτρεπόμενα βάσει της παραγράφου Β3, ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει τις απαιτήσεις παύσης αναγνώρισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 μελλοντικά για συναλλαγές που πραγματοποιούνται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ή μεταγενέστερα. Για παράδειγμα, εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά έπαυσε να αναγνωρίζει μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΑΑ ως αποτέλεσμα συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, δεν αναγνωρίζει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (εκτός εάν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση λόγω μεταγενέστερης συναλλαγής ή γεγονότος).
- B3 Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο Β2, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις παύσης αναγνώρισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 αναδρομικά από μια ημερομηνία της επιλογής της, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έπαυσαν να αναγνωρίζονται λόγω παρελθουσών συναλλαγών αποκτήθηκαν κατά την αρχική λογιστική αντιμετώπιση των εν λόγω συναλλαγών.

Λογιστική αντιστάθμισης

- B4 Όπως απαιτεί το ΔΠΧΑ 9, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα:
- α) επιμετρά κάθε παράγωγο στην εύλογη αξία· και
 - β) απαλείφει όλα τα αναβαλλόμενα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από παράγωγα τα οποία απεικονίζονταν σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΑΑ ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

- B5 Η οικονομική οντότητα δεν απεικονίζει στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ σχέση αντιστάθμισης οποιουδήποτε είδους που δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 (για παράδειγμα, πολλές σχέσεις αντιστάθμισης όπου το μέσο αντιστάθμισης είναι ένα αυτοτελές πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης ή ένα καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης· ή όπου το αντισταθμιζόμενο στοιχείο είναι μια καθαρή θέση σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών για άλλο κίνδυνο εκτός του συναλλαγματικού κινδύνου). Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μια καθαρή θέση ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΠΛΑ, μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ ένα επιμέρους στοιχείο εντός αυτής της καθαρής θέσης ή μια καθαρή θέση εάν αυτό πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 6.6.1 του ΔΠΧΑ 9, υπό την προϋπόθεση ότι θα το πράξει το αργότερο έως την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- B6 Εάν, πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, μια οικονομική οντότητα είχε προσδιορίσει μια συναλλαγή ως αντιστάθμιση αλλά η αντιστάθμιση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή λογιστικής αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 6.5.6 και 6.5.7 του ΔΠΧΑ 9 για τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης. Συναλλαγές που συνήφθησαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ δεν προσδιορίζονται αναδρομικά ως αντισταθμίσεις.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

- B7 Ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει μελλοντικά από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και έπειτα τις ακόλουθες απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 10:
- α) την απαίτηση της παραγράφου B94 ότι τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα αποδίδονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές, ακόμα κι αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι μη ελέγχουσες συμμετοχές να παρουσιάζουν έλλειμμα·
- β) τις απαιτήσεις των παραγράφων 23 και B96 για τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στο δικαίωμα ιδιοκτησίας της μητρικής σε μια θυγατρική οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου· και
- γ) τις απαιτήσεις των παραγράφων B97-B99 για τη λογιστικοποίηση της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής και τις σχετικές απαιτήσεις της παραγράφου 8Α του ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*.

Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 αναδρομικά σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων, εφαρμόζει και το ΔΠΧΑ 10 σύμφωνα με την παράγραφο Γ1 του παρόντος ΔΠΧΑ.

Κατάταξη και επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων

- B8 Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.1.2 του ΔΠΧΑ 9 ή τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9 βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- B8A Εάν είναι ανέφικτο για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει ένα τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος σύμφωνα με τις παραγράφους B4.1.9B-B4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9 με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους B4.1.9B-B4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9. (Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης την παράγραφο 42ΙΗ του ΔΠΧΑ 7 αλλά οι παραπομπές στην «παράγραφο 7.2.4 του ΔΠΧΑ 9» εκλαμβάνεται ότι εννοούν την παρούσα παράγραφο και οι αναφορές στην «αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου» εκλαμβάνεται ότι εννοούν «κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ».)
- B8B Εάν είναι ανέφικτο για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει αν η εύλογη αξία ενός χαρακτηριστικού προεξόφλησης είναι ασημαντή σύμφωνα με την παράγραφο B4.1.12 στοιχείο γ) του ΔΠΧΑ 9 με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση που προβλέπεται για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης στην παράγραφο B4.1.12 του ΔΠΧΑ 9. (Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης την παράγραφο 42ΙΘ του ΔΠΧΑ 7 αλλά οι παραπομπές στην «παράγραφο 7.2.5 του ΔΠΧΑ 9» εκλαμβάνεται ότι εννοούν την παρούσα παράγραφο και οι αναφορές στην «αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου» εκλαμβάνεται ότι εννοούν «κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ».)

B8Γ Εάν είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να εφαρμόσει αναδρομικά τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου στο ΔΠΧΑ 9, η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είναι η νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή το νέο αποσβεσμένο κόστος της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Απομείωση της αξίας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

B8Δ Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης της ενότητας 5.5 του ΔΠΧΑ 9 αναδρομικά σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους B8E-B8Z και E1-E2.

B8E Κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για να προσδιορίσει τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών μέσων (ή, για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα συνήψε την ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.6 του ΔΠΧΑ 9) και να τον συγκρίνει με τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ (βλ. επίσης τις παραγράφους B7.2.2-B7.2.3 του ΔΠΧΑ 9).

B8ΣΤ Κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον έχει προκύψει σημαντική αύξηση πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει:

α) τις απαιτήσεις των παραγράφων 5.5.10 και B5.5.22-B5.5.24 του ΔΠΧΑ 9· και

β) το μαχητό τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 του ΔΠΧΑ 9 για συμβατικές πληρωμές που εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις απαιτήσεις απομείωσης προσδιορίζοντας σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά μέσα βάσει πληροφοριών για ληξιπρόθεσμες οφειλές.

B8Z Εάν, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ο προσδιορισμός του κατά πόσον έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση χρηματοοικονομικού μέσου θα απαιτούσε αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη ζημίας ποσού ίσου με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε κάθε ημερομηνία αναφοράς έως την παύση αναγνώρισης του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου [εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο έχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο σε μια ημερομηνία αναφοράς, περίπτωση κατά την οποία εφαρμόζεται η παράγραφος B8ΣΤ στοιχείο α)].

Ενσωματωμένα παράγωγα

B9 Ο υιοθετών για πρώτη φορά εκτιμά αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο πρέπει να διαχωριστεί από το κύριο σύμβολο και να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως παράγωγο με βάση τις συνθήκες που υφίσταντο κατά τη μεταγενέστερη από τις ακόλουθες ημερομηνίες: την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη για πρώτη φορά συμβαλλόμενο μέρος και την ημερομηνία της επανεκτίμησης που απαιτείται βάσει της παραγράφου B4.3.11 του ΔΠΧΑ 9.

Κρατικά δάνεια

B10 Ο υιοθετών για πρώτη φορά κατατάσσει όλα τα κρατικά δάνεια που έχουν ληφθεί ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως συμμετοχικό τίτλο σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*. Εκτός εάν επιτρέπεται σύμφωνα με την παράγραφο B11, ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα* και του ΔΛΠ 20 *Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης* αναδρομικά στα κρατικά δάνεια που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και δεν αναγνωρίζει το αντίστοιχο όφελος από το κρατικό δάνειο με χαμηλότερο του αγοραίου επιτόκιο ως κρατική επιχορήγηση. Κατά συνέπεια, εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν έχει, βάσει των προηγούμενων ΓΑΛΑ, αναγνωρίσει και επιμετρήσει κρατικό δάνειο με χαμηλότερο του αγοραίου επιτόκιο σε βάση που συνάδει με τις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ, χρησιμοποιεί τη λογιστική αξία του δανείου βάσει των προηγούμενων ΓΑΛΑ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ως τη λογιστική αξία του δανείου στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στην επιμέτρηση τέτοιου είδους δανείων μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

B11 Παρά την παράγραφο B10, η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει αναδρομικά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 και του ΔΛΠ 20 σε κρατικό δάνειο που χορηγήθηκε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, υπό τον όρο ότι οι απαραίτητες προς τούτο πληροφορίες είχαν αποκτηθεί κατά τον χρόνο της αρχικής λογιστικοποίησης του εν λόγω δανείου.

- B12 Οι απαιτήσεις και οι κατευθυντήριες γραμμές στις παραγράφους B10 και B11 δεν αποκλείουν τη δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιήσει τις εξαιρέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους Δ19-Δ19Γ σχετικά με τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Ασφαλιστήρια συμβόλαια

- B13 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων Γ1-Γ24 και Γ28 του προσαρτήματος Γ του ΔΠΧΑ 17 σε συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Οι αναφορές στην ημερομηνία μετάβασης που περιλαμβάνονται στις εν λόγω παραγράφους του ΔΠΧΑ 17 ερμηνεύονται ως παραπομπές στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με μισθώσεις και υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις

- B14 Οι παράγραφοι 15 και 24 του ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος απαλλάσσουν την οικονομική οντότητα από την αναγνώριση αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συγκεκριμένες περιστάσεις. Παρά την εν λόγω εξαίρεση, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ένας υιοθετών για πρώτη φορά αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο —στον βαθμό που είναι πιθανό να είναι διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθεί η εκπεστέα προσωρινή διαφορά— και μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις εκπεστέες και φορολογητέες προσωρινές διαφορές που συνδέονται με:

α) περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης και υποχρεώσεις από μισθώσεις και

β) υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις, καθώς και τα αντίστοιχα ποσά που αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους του σχετικού περιουσιακού στοιχείου.

Προσάρτημα Γ

Εξαιρέσεις για συνενώσεις επιχειρήσεων

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις ακόλουθες απαιτήσεις στις συνενώσεις επιχειρήσεων που αναγνώρισε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Το παρόν προσάρτημα θα πρέπει να εφαρμόζεται μόνο σε συνενώσεις επιχειρήσεων που εμπίπτουν στο ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων.

- G1 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 αναδρομικά σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων (συνενώσεις επιχειρήσεων που έλαβαν χώρα πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ). Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά επαναδιατυπώσει οποιαδήποτε συνένωση επιχειρήσεων, προκειμένου να συμμορφωθεί με το ΔΠΧΑ 3, επαναδιατυπώνει όλες τις παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων και εφαρμόζει επίσης το ΔΠΧΑ 10 από την ίδια ημερομηνία. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα πρότυπα για πρώτη φορά επιλέξει να επαναδιατυπώσει μια συνένωση επιχειρήσεων που έλαβε χώρα στις 30 Ιουνίου 20X6, επαναδιατυπώνει όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν μεταξύ της 30ής Ιουνίου 20X6 και της ημερομηνίας μετάβασης στα ΔΠΧΑ και εφαρμόζει επίσης το ΔΠΧΑ 10 από την 30ή Ιουνίου 20X6.
- G2 Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος αναδρομικά στις προσαρμογές της εύλογης αξίας και της υπεραξίας που προκύπτουν από συνενώσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Αν η οντότητα δεν εφαρμόσει το ΔΛΠ 21 αναδρομικά στις προαναφερόμενες προσαρμογές της εύλογης αξίας και της υπεραξίας, τις αντιμετωπίζει ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας και όχι ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του αποκτώμενου. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε θα έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, είτε θα είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία παρουσιάζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία που εφαρμόστηκε σύμφωνα με προηγούμενες ΓΑΛΑ.
- G3 Οι οικονομικές οντότητες δύνανται να εφαρμόζουν το ΔΛΠ 21 αναδρομικά σε προσαρμογές εύλογης αξίας και υπεραξίας που ανακύπτουν είτε σε:
- α) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που έλαβαν χώρα πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ· ή
 - β) όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που η οικονομική οντότητα επιλέγει να επαναδιατυπώσει ώστε να συμμορφώνονται με το ΔΠΧΑ 3, όπως επιτρέπει η παράγραφος Γ1 ανωτέρω.
- G4 Εάν 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) Ο υιοθετών για πρώτη φορά διατηρεί την ίδια ταξινόμηση (ως απόκτηση από τον κατά νόμο αποκτώντα, αντίστροφη απόκτηση από τον κατά νόμο αποκτώμενο ή συνένωση συμφερόντων) με αυτή που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ.
 - β) Ο υιοθετών για πρώτη φορά αναγνωρίζει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις του που αποκτήθηκαν ή αναλήφθηκαν σε κάποια παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων με εξαίρεση:
 - i) ορισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έπαυσε η αναγνώρισή τους σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ (βλ. παράγραφο Β2), και
 - ii) περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, και υποχρεώσεις που δεν είχαν αναγνωριστεί στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης του αποκτώντα σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ και που επίσης δεν θα ικανοποιούσαν τα κριτήρια για την αναγνώρισή τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ στην χωριστή κατάσταση οικονομικής θέσης του αποκτώμενου [βλ. στοιχεία στ)-θ) κατωτέρω].
- Ο υιοθετών για πρώτη φορά αναγνωρίζει κάθε προκύπτουσα μεταβολή αναπροσαρμόζοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων εάν συντρέχει περίπτωση), εκτός εάν η μεταβολή είναι αποτέλεσμα της αναγνώρισης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που είχε προηγουμένως συναθροιστεί στο κονδύλιο της υπεραξίας [βλ. στοιχείο ζ) σημείο i) κατωτέρω].

- γ) Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν περιλαμβάνει στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ κάθε στοιχείο που είχε αναγνωριστεί σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ και που δεν ικανοποιεί τα κριτήρια για να αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Ο υιοθετών για πρώτη φορά λογιστικοποιεί την προκύπτουσα μεταβολή ως ακολούθως:
- i) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να είχε ταξινομήσει μια παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων ως απόκτηση και να είχε αναγνωρίσει ως άυλο περιουσιακό στοιχείο ένα στοιχείο που δεν πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία. Επαναταξινομεί το στοιχείο αυτό (και εάν υπάρχουν, τον αντιστοιχούντα αναβαλλόμενο φόρο και τις μη ελεγχουσες συμμετοχές) ως μέρος της υπεραξίας [εκτός εάν αφαιρέσει την υπεραξία απευθείας από τα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, βλ. στοιχείο ζ) σημείο i) και στοιχείο θ) κατωτέρω].
 - ii) Ο υιοθετών για πρώτη φορά αναγνωρίζει κάθε άλλη προκύπτουσα μεταβολή στα κέρδη εις νέον ⁽³²⁾.
- δ) Τα ΔΠΧΑ απαιτούν μεταγενέστερη επιμέτρηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε βάση διαφορετική από αυτή που βασίζεται στο αρχικό κόστος, όπως είναι η εύλογη αξία. Ο υιοθετών για πρώτη φορά επιμετρά, στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σε αυτήν την άλλη βάση, έστω και αν η απόκτηση ή ανάληψή τους έγινε σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων. Αναγνωρίζει οποιαδήποτε μεταβολή προκύπτει στη λογιστική αξία τους αναπροσαρμόζοντας τα κέρδη εις νέον (ή άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων, αν συντρέχει περίπτωση) και όχι την υπεραξία.
- ε) Αμέσως μετά τη συνένωση επιχειρήσεων, η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν σε αυτή τη συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ είναι το τεκμαιρόμενο κόστος τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ κατά την ημερομηνία αυτή. Αν τα ΔΠΧΑ απαιτούν, σε μεταγενέστερη ημερομηνία, την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αυτών με βάση το κόστος, αυτό το τεκμαιρόμενο κόστος αποτελεί τη βάση για τη βασισμένη στο κόστος απόσβεση από την ημερομηνία της συνένωσης επιχειρήσεων.
- στ) Εάν περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε ή υποχρέωση που αναλήφθηκε σε παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων δεν είχε αναγνωριστεί σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, το τεκμαιρόμενο κόστος στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν είναι μηδενικό. Αντιθέτως, 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: εάν ο αποκτών, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, 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 ΓΑΛΑ ο αποκτών δεν είχε αναγνωρίσει ενδεχόμενη υποχρέωση που συνεχίζει να υφίσταται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ο αποκτών αναγνωρίζει την εν λόγω ενδεχόμενη υποχρέωση κατά την εν λόγω ημερομηνία 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 ΓΑΛΑ, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση είχε συναρροιστεί στο κονδύλιο της υπεραξίας αλλά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3 θα αναγνωριζόταν ως χωριστό στοιχείο, το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση παραμένει ως συστατικό στοιχείο της υπεραξίας εκτός εάν τα ΔΠΧΑ θα απαιτούσαν την αναγνώρισή του στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου.
- ζ) Η λογιστική αξία της υπεραξίας στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ είναι η λογιστική αξία σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, αφού γίνουν οι ακόλουθες δύο προσαρμογές:
- i) Εάν απαιτείται από την εφαρμογή του στοιχείου γ) σημείο i) ανωτέρω, ο υιοθετών για πρώτη φορά αυξάνει τη λογιστική αξία της υπεραξίας όταν επαναταξινομεί ένα στοιχείο που, με την εφαρμογή των προηγούμενων ΓΑΛΑ, αναγνώρισε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως εάν από την εφαρμογή του στοιχείου στ) ανωτέρω, ο υιοθετών για πρώτη φορά είναι υποχρεωμένος να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ συναρροιζόταν με την υπεραξία, αυτός μειώνει αναλόγως τη λογιστική αξία της υπεραξίας (και, εάν χρειάζεται, προσαρμόζει τα κονδύλια του αναβαλλόμενου φόρου και των μη ελεγχουσών συμμετοχών).
 - ii) Ανεξάρτητα από την ύπαρξη κάποιας ένδειξης ότι η υπεραξία μπορεί να έχει απομειωθεί, ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 για να ελέγξει την απομείωση της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και να αναγνωρίσει τυχόν ζημία που προκύπτει από την απομείωση στα κέρδη εις νέον (ή, εάν απαιτείται από το ΔΛΠ 36, στο πλεόνασμα της αναπροσαρμογής). Ο έλεγχος για την απομείωση γίνεται με βάση τις συνθήκες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

⁽³²⁾ Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται οι επαναταξινομήσεις από ή προς άυλα περιουσιακά στοιχεία εάν η υπεραξία δεν αναγνωρίστηκε ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ. Αυτό συμβαίνει εάν, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, η οικονομική οντότητα α) αφαιρέσει την υπεραξία απευθείας από τα ίδια κεφάλαια ή β) δεν αντιμετώπισε τη συνένωση επιχειρήσεων ως απόκτηση.

- η) Δεν γίνεται καμία άλλη προσαρμογή στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Για παράδειγμα, ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν επαναδιατυπώνει τη λογιστική αξία της υπεραξίας:
- i) για να μη συμπεριλάβει έξοδα έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη που αποκτήθηκαν σε αυτή τη συνένωση επιχειρήσεων (εκτός εάν το σχετικό άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισής του σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 στην κατάσταση οικονομικής θέσης του αποκτώμενου),
 - ii) για να προσαρμόσει προηγούμενες αποσβέσεις της υπεραξίας,
 - iii) για να αναστρέψει προσαρμογές στην υπεραξία που δεν επιτρέπονται από το ΔΠΧΑ 3, αλλά έγιναν με βάση τις προηγούμενες ΓΑΛΑ ως αποτέλεσμα προσαρμογών στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις μεταξύ της ημερομηνίας της συνένωσης επιχειρήσεων και της ημερομηνίας μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- θ) Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά αναγνώρισε, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, την υπεραξία ως μειωτικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων:
- i) δεν αναγνωρίζει αυτήν την υπεραξία στην εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Επίσης δεν ανακατατάσσει αυτήν την υπεραξία στα αποτελέσματα εάν διαθέσει τη θυγατρική ή εάν απομειωθεί η αξία της επένδυσης στη θυγατρική,
 - ii) οι προσαρμογές που προέρχονται από τη μεταγενέστερη κατάληξη ενός ενδεχόμενου και επηρεάζουν το τίμημα απόκτησης αναγνωρίζονται στα κέρδη εις νέον.
- ι) Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να μην είχε περιλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που είχε συντάξει σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ μια θυγατρική που αποκτήθηκε σε μια παρελθούσα συνένωση επιχειρήσεων (για παράδειγμα, επειδή η μητρική δεν θεωρούσε, σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ, την άλλη ως θυγατρική ή επειδή δεν συνέτασσε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις). Ο υιοθετών για πρώτη φορά προσαρμόζει τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της θυγατρικής στα ποσά που θα απαιτούσε η εφαρμογή των ΔΠΧΑ για τη σύνταξη της κατάστασης οικονομικής θέσης της θυγατρικής. Το τεκμαιρόμενο κόστος της υπεραξίας ισούται με τη διαφορά, την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ μεταξύ:
- i) του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής σε αυτές τις προσαρμοσμένες λογιστικές αξίες, και
 - ii) του κόστους της επένδυσης στη θυγατρική στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.
- ια) Η επιμέτρηση των μη ελεγχουσών συμμετοχών και του αναβαλλόμενου φόρου είναι επακόλουθο της επιμέτρησης των λοιπών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω προσαρμογές στα αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις έχουν επίδραση στις μη ελέγχουσες συμμετοχές και στον αναβαλλόμενο φόρο.
- Γ5 Οι εξαιρέσεις που αναφέρονται σε παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις παρελθουσών αποκτήσεων συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις, σε κοινοπραξίες και σε κοινές επιχειρήσεις στις οποίες η δραστηριότητα της κοινής επιχείρησης συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Επιπροσθέτως, η επιλεγείσα ημερομηνία για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου Γ1 εφαρμόζεται εξίσου για όλες αυτές τις αποκτήσεις.

Προσάρτημα Δ

Εξαιρέσεις από άλλα ΔΠΧΑ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

- Δ1 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες εξαιρέσεις:
- α) συναλλαγές οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών (παράγραφοι Δ2 και Δ3)·
 - β) [Απαλείφθηκε]
 - γ) τεκμαιρόμενο κόστος (παράγραφοι Δ5-Δ8B)·
 - δ) μισθώσεις (παράγραφοι Δ9 και Δ9B-Δ9E)·
 - στ) σωρευμένες διαφορές μετατροπής (παράγραφοι Δ12-Δ13Α)·
 - ζ) επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφοι Δ14 και Δ15Α)·
 - η) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών (παράγραφοι Δ16 και Δ17)·
 - θ) σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα (παράγραφος Δ18)·
 - ι) προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωριστεί προηγουμένως (παράγραφοι Δ19-Δ19Γ)·
 - ια) επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση (παράγραφος Δ20)·
 - ιβ) υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας που περιλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων παγίων (παράγραφοι Δ21 και Δ21Α)·
 - ιγ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την ΕΔΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών (παράγραφος Δ22)·
 - ιδ) κόστος δανεισμού (παράγραφος Δ23)·
 - ιε) [Απαλείφθηκε]
 - ιστ) εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους (παράγραφος Δ25)·
 - ιζ) σοβαρός υπερπληθωρισμός (παράγραφοι Δ26-Δ30)·
 - ιη) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (παράγραφος Δ31)·
 - ιθ) κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας (παράγραφος Δ32)·
 - κ) προσδιορισμός συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου (παράγραφος Δ33)·
 - κα) έσοδο (παράγραφοι Δ34 και Δ35)· και

κβ) συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολή τιμήματος (παράγραφος Δ36).

Η οικονομική οντότητα δεν κάνει αναλογική εφαρμογή αυτών των εξαιρέσεων σε άλλα στοιχεία.

Συναλλαγές οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών

- Δ2 Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν την ή πριν από την 7η Νοεμβρίου 2002. Ο υιοθετών για πρώτη φορά επίσης ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 2 σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν μετά την 7η Νοεμβρίου 2002 και που κατοχυρώθηκαν πριν από είτε α) την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είτε β) την 1η Ιανουαρίου 2005, όποια ημερομηνία είναι πιο πρόσφατη. Όμως, αν ο υιοθετών για πρώτη φορά αποφασίσει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 2 σε τέτοιους συμμετοχικούς τίτλους, μπορεί να το πράξει μόνον εφόσον η οικονομική οντότητα έχει ανακινώσει δημόσια την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων, προσδιοριζόμενη κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, καθώς την ορίζει το ΔΠΧΑ 2. Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικού τίτλου στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 2 (ήτοι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρήθηκαν την ή πριν από την 7η Νοεμβρίου 2002), ο υιοθετών για πρώτη φορά γνωστοποιεί ωστόσο τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 44 και 45 του ΔΠΧΑ 2. Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις μιας παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 2, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις παραγράφους 26-29 του ΔΠΧΑ 2, εάν η τροποποίηση έγινε πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- Δ3 Ο υιοθετών για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 2 σε υποχρεώσεις που προκύπτουν από συναλλαγές οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών και διακανονίστηκαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Ο υιοθετών για πρώτη φορά επίσης ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 2 σε υποχρεώσεις που διακανονίστηκαν πριν την 1η Ιανουαρίου 2005. Για υποχρεώσεις στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2, ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν υποχρεούται να επαναδιατυπώσει τη συγκριτική πληροφόρηση στο βαθμό που η πληροφόρηση αυτή σχετίζεται με περίοδο ή ημερομηνία προγενέστερη της 7ης Νοεμβρίου 2002.

Δ4 [Απαλείφθηκε]

Τεκμαιρόμενο κόστος

- Δ5 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει στοιχείο των ενσώματων παγίων στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και να χρησιμοποιήσει αυτήν την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος του κατά την εν λόγω ημερομηνία.
- Δ6 Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει την αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου ενσώματων παγίων με βάση προηγούμενες ΓΑΛΑ κατά ή πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ως τεκμαιρόμενο κόστος κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής εάν κατά την ημερομηνία αυτή η αξία αναπροσαρμογής ήταν γενικά συγκρίσιμη με:
- α) την εύλογη αξία· ή
 - β) το κόστος ή το αποσβέσιμο κόστος σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ προσαρμοσμένο ώστε να αντικατοπτρίζει, για παράδειγμα, τις μεταβολές σε γενικό ή συγκεκριμένο δείκτη τιμών.
- Δ7 Οι επιλογές των παραγράφων Δ5 και Δ6 εφαρμόζονται και σε:
- α) επενδύσεις σε ακίνητα, εάν 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) άυλα περιουσιακά στοιχεία που ικανοποιούν:
 - i) τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38 (συμπεριλαμβανομένης της αξιόπιστης επιμέτρησης του αρχικού κόστους), και
 - ii) τα κριτήρια που παρατίθενται στο ΔΛΠ 38 για την αναπροσαρμογή (συμπεριλαμβανομένου του κριτηρίου της ύπαρξης μιας ενεργού αγοράς).

Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει τις επιλογές αυτές σε άλλα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

- Δ8 Ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να έχει καθορίσει τεκμαιρόμενο κόστος με βάση προηγούμενες ΓΑΛΑ για κάποια ή όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις του επιμετρώντας τα στην εύλογη αξία τους σε συγκεκριμένη ημερομηνία λόγω κάποιου γεγονότος όπως η ιδιωτικοποίηση ή η αρχική δημόσια προσφορά.
- α) Εάν η ημερομηνία επιμέτρησης είναι κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ ή πριν από αυτή, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τέτοιες καθοριζόμενες από γεγονότα επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ως τεκμαιρόμενο κόστος για τους σκοπούς εφαρμογής των ΔΠΧΑ κατά την ημερομηνία της εν λόγω επιμέτρησης.
- β) Εάν η ημερομηνία επιμέτρησης είναι μετά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, αλλά κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ οι επιμετρήσεις της εύλογης αξίας που καθορίζονται από γεγονότα μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως τεκμαιρόμενο κόστος όταν συμβαίνει το γεγονός. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις συνεπακόλουθες προσαρμογές απευθείας στα κέρδη εις νέον (ή, εάν κριθεί απαραίτητο, σε άλλη κατηγορία ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα είτε καθορίζει το τεκμαιρόμενο κόστος με την εφαρμογή των κριτηρίων των παραγράφων Δ5-Δ7 είτε επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σύμφωνα με τις άλλες απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ.
- Δ8Α Σύμφωνα με ορισμένες εθνικές λογιστικές διατάξεις, το κόστος έρευνας και ανάπτυξης για εγκαταστάσεις πετρελαίου και φυσικού αερίου στα στάδια της ανάπτυξης ή της παραγωγής λογίζονται σε κέντρα κόστους που περιλαμβάνουν όλες τις εγκαταστάσεις σε μια ευρεία γεωγραφική περιοχή. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά τη λογιστική αυτή σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει τα σχετικά με το πετρέλαιο και το φυσικό αέριο περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ στην ακόλουθη βάση:
- α) τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την έρευνα και αξιολόγηση στο ποσό που καθορίζεται σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ της οικονομικής οντότητας· και
- β) περιουσιακά στοιχεία στα στάδια της ανάπτυξης ή της παραγωγής στο ποσό που ορίζεται για το κέντρο κόστους σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΛΑ της οικονομικής οντότητας. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει το ποσό αυτό στα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία του κέντρου κόστους κατ' αναλογία, με τη χρήση όγκων αποθεμάτων ή αξιών αποθεμάτων από την εν λόγω ημερομηνία.
- Η οικονομική οντότητα ελέγχει για απομείωση τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση και τα περιουσιακά στοιχεία στα στάδια της ανάπτυξης και παραγωγής κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 6 Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων ή αντίστοιχα με το ΔΛΠ 36 και, εφόσον είναι αναγκαίο, μειώνει το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα στοιχεία α) ή β) ανωτέρω. Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, τα περιουσιακά στοιχεία πετρελαίου και φυσικού αερίου περιλαμβάνουν μόνον εκείνα τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την έρευνα, αξιολόγηση, ανάπτυξη ή παραγωγή πετρελαίου και φυσικού αερίου.
- Δ8Β Ορισμένες οικονομικές οντότητες κατέχουν στοιχεία ενσώματων παγίων, περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης ή άλλα 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 ΓΑΛΑ αλλά δεν είναι κατάλληλα για κεφαλαιοποίηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Εάν συμβαίνει αυτό, ένας υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη λογιστική αξία ενός τέτοιου στοιχείου βάσει των προηγούμενων ΓΑΛΑ κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ ως τεκμαιρόμενο κόστος. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτή την εξαίρεση σε ένα στοιχείο, δεν χρειάζεται να την εφαρμόσει σε όλα τα στοιχεία. Κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, η οικονομική 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 περιέχει μίσθωση εφαρμόζοντας τις παραγράφους 9-11 του ΔΠΧΑ 16 στις εν λόγω συμβάσεις βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υπάρχουν κατά την εν λόγω ημερομηνία.
- Δ9Α [Απαλείφθηκε]
- Δ9Β 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 (βλ. παράγραφο Δ9Ε), προεξοφλημένη με βάση το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού (βλ. παράγραφο Δ9Ε) 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 (βλ. παράγραφο Δ9Ε), αλλά προεξοφλημένη με βάση το διαφορετικό 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 δεδουλευμένων μισθωμάτων που αφορούν την εν λόγω μίσθωση η οποία αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης αμέσως πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.
- γ) να εφαρμόσει 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 (βλ. 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 (βλ. 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.
- Δ10-Δ11 [Απαλείφθηκε]
- Σωρευμένες διαφορές μετατροπής**
- Δ12 Το ΔΛΠ 21 απαιτεί μια οικονομική οντότητα:
- α) να αναγνωρίζει ορισμένες διαφορές μετατροπής στα λοιπά συνολικά έσοδα και να τα συγκεντρώνει σε χωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και

- β) κατά τη διάθεση μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, να ανακατατάξει τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που αφορούν την εν λόγω εκμετάλλευση στο εξωτερικό (συμπεριλαμβανομένων, εάν συντρέχουν, των κερδών και ζημιών από σχετικές αντισταθμίσεις) από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας από τη διάθεση της εν λόγω εκμετάλλευσης.
- Δ13 Ωστόσο, ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της εξαίρεσης αυτής:
- α) οι σωρευμένες διαφορές μετατροπής για όλες τις εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό θεωρούνται ότι είναι μηδενικές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ· και
- β) στο κέρδος ή τη ζημία μεταγενέστερης διάθεσης οποιασδήποτε εκμετάλλευσης στο εξωτερικό δεν περιλαμβάνονται διαφορές μετατροπής που προέκυψαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ και περιλαμβάνονται μεταγενέστερες διαφορές μετατροπής.
- Δ13Α Αντί της εφαρμογής της παραγράφου Δ12 ή της παραγράφου Δ13, μια θυγατρική που χρησιμοποιεί την εξαίρεση της παραγράφου Δ16 στοιχείο α) μπορεί να επιλέξει, στις οικονομικές της καταστάσεις, να επιμετρήσει τις σωρευμένες διαφορές μετατροπής για όλες τις εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στη λογιστική αξία που θα περιλαμβάνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, με αναφορά την ημερομηνία μετάβασης της μητρικής στα ΔΠΧΑ, εάν δεν είχαν γίνει οι προσαρμογές των διαδικασιών της ενοποίησης και των επιπτώσεων της συνένωσης των επιχειρήσεων κατά την οποία η μητρική απέκτησε την θυγατρική. Παρόμοια επιλογή είναι διαθέσιμη σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία που χρησιμοποιεί την εξαίρεση της παραγράφου Δ16 στοιχείο α).
- Επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις**
- Δ14 Όταν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, το ΔΛΠ 27 απαιτεί να λογιστικοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε:
- α) στο κόστος·
- β) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· ή
- γ) με τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.
- Δ15 Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ επιμετρήσει μια τέτοια επένδυση στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, επιμετρά την επένδυση αυτή σε ένα από τα ακόλουθα ποσά στην ατομική εναρκτήρια κατάσταση οικονομικής θέσης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ:
- α) στο κόστος που προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 27· ή
- β) στο τεκμαρτό κόστος. Το τεκμαρτό κόστος μιας τέτοιας επένδυσης είναι:
- i) η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΑ από την οικονομική οντότητα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της, ή
- ii) η λογιστική αξία βάσει των προηγούμενων ΓΑΛΑ κατά την εν λόγω ημερομηνία.
- Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει είτε το i) είτε το ii) ανωτέρω προκειμένου να επιμετρήσει την επένδυσή του σε κάθε θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση που επιλέγει να επιμετρήσει βάσει του τεκμαρτού κόστους.
- Δ15Α Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά λογιστικοποιεί την εν λόγω επένδυση χρησιμοποιώντας διαδικασίες της μεθόδου της καθαρής θέσης, όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 28:
- α) ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει την εξαίρεση για παρελθούσες συνενώσεις επιχειρήσεων (προσάρτημα Γ) στην απόκτηση της επένδυσης·

- β) εάν η οικονομική οντότητα καταστεί υιοθετούσα για πρώτη φορά για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις ωρύτερα απ' ό,τι για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, και
- i) μετά τη μητρική της, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Δ16 στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της,
- ii) μετά τη θυγατρική της, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Δ17 στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της.

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών επιχειρήσεων, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών

- Δ16 Εάν μια θυγατρική γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά μετά τη μητρική της, η θυγατρική, στις οικονομικές καταστάσεις της, επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της είτε:
- a) στις λογιστικές αξίες που θα περιλαμβάνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, με βάση την ημερομηνία μετάβασης της μητρικής στα ΔΠΧΑ, εάν δεν είχαν γίνει οι προσαρμογές των διαδικασιών της ενοποίησης και των επιπτώσεων της συνένωσης των επιχειρήσεων κατά την οποία η μητρική απέκτησε τη θυγατρική (η παρούσα επιλογή δεν είναι διαθέσιμη σε θυγατρική εταιρείας επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, η οποία απαιτείται να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων)· ή
- β) στις λογιστικές αξίες που απαιτούνται από το υπόλοιπο ΔΠΧΑ αυτό, βάσει της ημερομηνίας μετάβασης της θυγατρικής στα ΔΠΧΑ. Οι λογιστικές αξίες αυτές μπορεί να διαφέρουν από εκείνες που περιγράφονται στο στοιχείο α):
- i) όταν οι εξαιρέσεις του παρόντος ΔΠΧΑ οδηγούν σε επιμετρήσεις που εξαρτώνται από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ,
- ii) όταν οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής διαφέρουν από εκείνες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, η θυγατρική μπορεί να χρησιμοποιεί ως λογιστική πολιτική της τη μέθοδο του κόστους του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* ενώ ο όμιλος μπορεί να χρησιμοποιεί τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.

Στις συγγενείς εταιρείες και τις κοινοπραξίες που γίνονται υιοθετούσες για πρώτη φορά μετά την οικονομική οντότητα που ασκεί σημαντική επιρροή ή κοινό έλεγχο σε αυτές παρέχεται μια παρόμοια επιλογή.

- Δ17 Πάντως, εάν μια οικονομική οντότητα γίνει υιοθετούσα για πρώτη φορά μετά τη θυγατρική της (ή τη συγγενή ή κοινοπραξία), η εν λόγω οικονομική οντότητα, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της θυγατρικής (ή της συγγενούς ή της κοινοπραξίας) στις ίδιες λογιστικές αξίες με αυτές των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής (ή της συγγενούς ή της κοινοπραξίας), μετά τις προσαρμογές για σκοπούς σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εφαρμογής της μεθόδου της καθαρής θέσης και τις προσαρμογές για τις επιδράσεις από τη συνένωση επιχειρήσεων που συντελέστηκε με την απόκτηση της θυγατρικής. Παρά την εν λόγω απαίτηση, η μητρική που δεν συνιστά εταιρεία επενδύσεων δεν εφαρμόζει την εξαίρεση στην ενοποίηση που εφαρμόζεται από τυχόν θυγατρικές εταιρείες επενδύσεων. Ομοίως, εάν μια μητρική καταστεί υιοθετούσα για πρώτη φορά για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της ωρύτερα ή αργότερα από ό,τι για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στα ίδια ποσά και για τα δύο είδη των οικονομικών καταστάσεων, με εξαίρεση τις προσαρμογές για σκοπούς συντάξεως ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα

- Δ18 Το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* απαιτεί μια οικονομική οντότητα να διαχωρίσει ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο κατά τη σύναψη της συναλλαγής στα χωριστά συστατικά στοιχεία της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον, η αναδρομική εφαρμογή του ΔΛΠ 32 συνίσταται στο διαχωρισμό δύο τμημάτων στα ίδια κεφάλαια. Το πρώτο τμήμα περιλαμβάνεται στα κέρδη εις νέον και αντιπροσωπεύει τους σωρευμένους δεδουλευμένους τόκους επί του συστατικού στοιχείου της υποχρέωσης. Το άλλο τμήμα αντιπροσωπεύει το αρχικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Ωστόσο, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, δεν απαιτείται ο υιοθετών για πρώτη φορά να διαχωρίσει τα δύο αυτά μέρη εάν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν υπάρχει πλέον κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Προσδιορισμός χρηματοοικονομικών μέσων που είχαν αναγνωρισθεί προηγουμένως

- Δ19 Το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει να προσδιοριστεί μια χρηματοοικονομική υποχρέωση (εφόσον πληροί ορισμένα κριτήρια) ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Παρά την απαίτηση αυτή, μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εφόσον η υποχρέωση πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 εκείνη την ημερομηνία.

Δ19Α Μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9 βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Δ19Β Μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει μια επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9 βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Δ19Γ Για μια χρηματοοικονομική υποχρέωση η οποία προσδιορίζεται ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η λογιστική αντιμετώπιση που προβλέπεται στην παράγραφο 5.7.7 του ΔΠΧΑ 9 θα δημιουργούσε λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίστανται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την αρχική αναγνώριση

Δ20 Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 7 και 9, μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της παραγράφου Β5.1.2Α (στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9 μελλοντικά σε συναλλαγές που συνάπτονται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ ή αργότερα.

Υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων παγίων

Δ21 Η διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 1 Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις ορίζει ότι συγκεκριμένες μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις προστίθενται ή αφαιρούνται από το κόστος του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου, και το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου εν συνεχεία αποσβένεται μελλοντικά καθ' όλη τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του. Ένας υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτές για τις μεταβολές σε τέτοιες υποχρεώσεις που έγιναν πριν την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Εφόσον ένας υιοθετών για πρώτη φορά κάνει χρήση της εξαιρέσεως αυτής:

α) επιμετρά την υποχρέωση κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ σύμφωνα με το ΔΛΠ 37·

β) στον βαθμό που η υποχρέωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διερμηνείας ΕΔΔΠΧΑ 1, εκτιμά το ποσό που θα είχε συμπεριληφθεί στο κόστος του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου όταν η υποχρέωση προέκυψε για πρώτη φορά, προεξοφλώντας την υποχρέωση σε εκείνη την ημερομηνία χρησιμοποιώντας τη βέλτιστη εκτίμηση του ιστορικού προσαρμοσμένου για κινδύνους προεξοφλητικού επιτοκίου (των ιστορικών προσαρμοσμένων για κινδύνους προεξοφλητικών επιτοκίων) που θα είχαν εφαρμοστεί για την εν λόγω υποχρέωση κατά το διάστημα που μεσολάβησε· και

γ) υπολογίζει τη σωρευμένη απόσβεση επί του ποσού αυτού, κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα ΔΠΧΑ, βάσει της τρέχουσας εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο απόσβεσης που η οικονομική οντότητα υιοθέτησε βάσει των ΔΠΧΑ.

Δ21Α Μια οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί την εξαίρεση στην παράγραφο Δ8Α (στοιχείο β) (για περιουσιακά στοιχεία πετρελαίου και φυσικού αερίου στα στάδια της ανάπτυξης ή της παραγωγής τα οποία λογίζονται σε κέντρα κόστους που περιλαμβάνουν όλες τις εγκαταστάσεις σε μια ευρεία γεωγραφική περιοχή βάσει προηγούμενων ΓΑΛΑ), αντι να εφαρμόσει την παράγραφο Δ21 ή την ΕΔΔΠΧΑ 1:

α) επιμετρά τις υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάστασης και παρεμφερείς υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ σύμφωνα με το ΔΛΠ 37· και

β) αναγνωρίζει απευθείας στα κέρδη εις νέον οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και της λογιστικής αξίας των εν λόγω υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ που έχει προσδιοριστεί με βάση τις προηγούμενες ΓΑΛΑ της οικονομικής οντότητας.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την ΕΔΔΠΧΑ 12

Δ22 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις της ΕΔΔΠΧΑ 12.

Κόστος δανεισμού

Δ23 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 23 από την ημερομηνία μετάβασης ή νωρίτερα, δυνάμει της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 23. Από την ημερομηνία κατά την οποία μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την εν λόγω εξαίρεση αρχίζει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 23, η εν λόγω οντότητα:

- α) δεν επαναδιατυπώνει το στοιχείο του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε με βάση τις προηγούμενες ΓΑΛΑ και το οποίο συμπεριλήφθηκε στη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων κατά την εν λόγω ημερομηνία· και
- β) λογιστικοποιεί το κόστος δανεισμού που δημιουργήθηκε κατά την εν λόγω ημερομηνία ή έπειτα από αυτήν σύμφωνα με το ΔΛΠ 23, συμπεριλαμβανομένου του κόστους δανεισμού που δημιουργήθηκε κατά την εν λόγω ημερομηνία ή έπειτα από αυτήν σε σχέση με υπό κατασκευή περιουσιακά στοιχεία τα οποία πληρούν τις σχετικές προϋποθέσεις.

Δ24 [Απαλείφθηκε]

Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους

Δ25 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις της ΕΔΛΠΧΑ 19 *Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους*.

Σοβαρός υπερπληθωρισμός

Δ26 Εάν μια οικονομική οντότητα έχει ένα νόμισμα λειτουργίας το οποίο ήταν, ή είναι, το νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, καθορίζει κατά πόσον υφίστατο σοβαρό υπερπληθωρισμό πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Αυτό ισχύει για οικονομικές οντότητες που υιοθετούν τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά, καθώς και για οντότητες που είχαν προηγουμένως εφαρμόσει ΔΠΧΑ.

Δ27 Το νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας υπόκειται σε σοβαρό υπερπληθωρισμό εφόσον ισχύουν αμφότερα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- α) δεν υπάρχει αξιόπιστος γενικός δείκτης τιμών στη διάθεση όλων των οικονομικών οντοτήτων με συναλλαγές και υπόλοιπα στο νόμισμα·
- β) δεν υπάρχει ανταλλαξιμότητα μεταξύ του νομίσματος και ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος.

Δ28 Το νόμισμα λειτουργίας μιας οικονομικής οντότητας παύει να υπόκειται σε σοβαρό υπερπληθωρισμό κατά την ημερομηνία κανονικοποίησης του εν λόγω νομίσματος. Πρόκειται για την ημερομηνία κατά την οποία το νόμισμα λειτουργίας παύει να έχει ένα, ή αμφότερα, από τα χαρακτηριστικά της παραγράφου Δ27, ή όταν υπάρχει αλλαγή στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας σε ένα νόμισμα το οποίο δεν υπόκειται σε σοβαρό υπερπληθωρισμό.

Δ29 Όταν η ημερομηνία μετάβασης μιας οικονομικής οντότητας στα ΔΠΧΑ συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας κανονικοποίησης του νομίσματος λειτουργίας, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να επιμετρήσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που κατείχε πριν από την ημερομηνία κανονικοποίησης του νομίσματος λειτουργίας στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την εύλογη αξία ως το τεκμαιρόμενο κόστος των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εναρκτήρια κατάσταση της οικονομικής θέσης βάσει των ΔΠΧΑ.

Δ30 Όταν η ημερομηνία κανονικοποίησης του νομίσματος λειτουργίας βρίσκεται εντός δωδεκάμηνης συγκριτικής περιόδου, η συγκριτική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη των 12 μηνών, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει διαθέσιμο πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων (όπως προβλέπεται στην παράγραφο 10 του ΔΛΠ 1) για την εν λόγω βραχύτερη περίοδο.

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο

Δ31 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δύναται να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΑ 11 με τις ακόλουθες εξαιρέσεις:

- α) Κατά την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του ΔΠΧΑ 11, ο υιοθετών για πρώτη φορά εφαρμόζει τις εν λόγω διατάξεις κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

β) Κατά τη μετάβαση από την αναλογική ενοποίηση στη μέθοδο της καθαρής θέσης, ο υιοθετών για πρώτη φορά δοκιμάζει την επένδυση για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 στην ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, ανεξάρτητα από το αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η επένδυση μπορεί να έχει απομειωθεί. Οποιαδήποτε απομείωση προκύπτει αναγνωρίζεται ως προσαρμογή στα κέρδη εις νέον κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας

Δ32 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων Α1 έως Α4 της ΕΔΔΠΧΑ 20 *Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας*. Στην εν λόγω παράγραφο, η αναφορά στην ημερομηνία έναρξης ισχύος εκλαμβάνεται ως η 1η Ιανουαρίου 2013 ή η ημερομηνία έναρξης της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, ανάλογα με το ποια είναι μεταγενέστερη.

Προσδιορισμός συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου

Δ33 Το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει ορισμένα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου να προσδιορίζονται κατά τη σύναψή τους ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλ. παράγραφο 2.5 του ΔΠΧΑ 9). Παρά την απαίτηση αυτή, μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίζει, κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ, συμβόλαια τα οποία υφίστανται ήδη κατά την εν λόγω ημερομηνία ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά μόνον εφόσον πληρούν της απαιτήσεις της παραγράφου 2.5 του ΔΠΧΑ 9 κατά την εν λόγω ημερομηνία και εφόσον η οικονομική οντότητα προσδιορίζει όλα τα παρόμοια συμβόλαια.

Έσοδα

Δ34 Ο υιοθετών για πρώτη φορά μπορεί να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου Γ5 του ΔΠΧΑ 15. Σε αυτές τις παραγράφους, οι αναφορές στην «ημερομηνία αρχικής εφαρμογής» ερμηνεύονται ως η έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Εάν ο υιοθετών για πρώτη φορά αποφασίσει να εφαρμόσει τις εν λόγω μεταβατικές διατάξεις, εφαρμόζει επίσης την παράγραφο Γ6 του ΔΠΧΑ 15.

Δ35 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να επαναδιατυπώσει συμβάσεις οι οποίες ολοκληρώθηκαν πριν από την παλαιότερη παρουσιαζόμενη περίοδο. Ολοκληρωθείσα σύμβαση είναι μια σύμβαση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει όλα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με τις προηγούμενες ΓΑΑΑ.

Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές

Δ36 Ο υιοθετών για πρώτη φορά δεν απαιτείται να εφαρμόζει την ΕΔΔΠΧΑ 22 *Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές σε περιουσιακά στοιχεία, έξοδα και έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διερμηνείας* τα οποία είχαν αρχικά αναγνωρισθεί πριν από την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ.

Προσάρτημα Ε

Βραχυπρόθεσμες εξαιρέσεις από τα ΔΠΧΑ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

Απαλλαγή από την απαίτηση επαναδιατύπωσης συγκριτικών πληροφοριών για το ΔΠΧΑ 9

- E1 Εάν η πρώτη περίοδος αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ ξεκινά για μια οικονομική οντότητα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2019 και η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την ολοκληρωμένη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (που εκδόθηκε το 2014), η συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ δεν είναι αναγκαίο να συμμορφώνεται με το ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* ή με την ολοκληρωμένη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (που εκδόθηκε το 2014), στον βαθμό που οι γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται από το ΔΠΧΑ 7 αφορούν στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9. Για τις εν λόγω οικονομικές οντότητες, οι αναφορές στην «ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ» νοούνται, μόνο στην περίπτωση του ΔΠΧΑ 7 και του ΔΠΧΑ 9 (2014), ως η έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς βάσει των ΔΠΧΑ.
- E2 Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει να παρουσιάσει συγκριτική πληροφόρηση η οποία δεν συμμορφώνεται με το ΔΛΠ 7 και με την ολοκληρωμένη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (που εκδόθηκε το 2014) κατά το πρώτο έτος της μετάβασής της:
- α) εφαρμόζει τις απαιτήσεις των προηγούμενων ΓΑΑΑ αντί των απαιτήσεων του ΔΠΧΑ 9 για τη συγκριτική πληροφόρηση που αφορά στοιχεία τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9·
 - β) γνωστοποιεί το γεγονός αυτό μαζί με τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των πληροφοριών·
 - γ) αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε προσαρμογή μεταξύ της κατάστασης οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκριτικής περιόδου (ήτοι της κατάστασης οικονομικής θέσης που περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση βάσει των προηγούμενων ΓΑΑΑ) και της κατάστασης οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς βάσει των ΔΠΧΑ [ήτοι της πρώτης περιόδου που περιλαμβάνει πληροφορίες οι οποίες συμμορφώνονται με το ΔΠΧΑ 7 και την ολοκληρωμένη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (που εκδόθηκε το 2014)] ως ανακύπτουσα από μεταβολή στη λογιστική πολιτική και παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχεία α)-ε) και στοιχείο στ) σημείο ι) του ΔΛΠ 8. Η παράγραφος 28 στοιχείο στ) σημείο ι) εφαρμόζεται μόνο σε ποσά που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την ημερομηνία αναφοράς της συγκριτικής περιόδου·
 - δ) εφαρμόζει την παράγραφο 17 στοιχείο γ) του ΔΛΠ 1 για την παροχή επιπρόσθετων γνωστοποιήσεων όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις των ΔΠΧΑ δεν είναι επαρκής ώστε οι χρήστες να κατανοήσουν την επίδραση συγκεκριμένων συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών στη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση της οικονομικής οντότητας.
- E3 – E7 [Απαλείφθηκε]

Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμούς του φόρου εισοδήματος

- E8 Ένας υιοθετών για πρώτη φορά του οποίου η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ είναι πριν από την 1η Ιουλίου 2017 μπορεί να επιλέξει να μην αποτυπώσει την εφαρμογή της διερμηνείας ΕΔΔΠΧΑ 23 *Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμούς του φόρου εισοδήματος* σε συγκριτική πληροφόρηση στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα που προβαίνει στην επιλογή αυτή αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της εφαρμογής της ΕΔΔΠΧΑ 23 ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2

Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προσδιορίσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που θα πρέπει να αναφέρει η οικονομική οντότητα όταν αναλαμβάνει να διενεργήσει συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Ειδικότερα, απαιτεί να αντικατροπτίζονται οι επιδράσεις των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα και στην οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων που σχετίζονται με συναλλαγές στις οποίες παρέχονται μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης στους εργαζόμενους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν ΔΠΧΑ στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, είτε η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει επακριβώς μέρος ή το σύνολο των λαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών είτε όχι, στις οποίες περιλαμβάνονται:

- α) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους,
- β) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, και
- γ) συναλλαγές όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες και οι όροι της συμφωνίας παρέχουν τη δυνατότητα είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών να επιλέξει αν η οικονομική οντότητα θα διακανονίσει σε μετρητά (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων,

με εξαίρεση τις επισημάνσεις των παραγράφων 3Α–6. Εάν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, άλλες περιστάσεις ενδέχεται να υποδηλώνουν ότι λήφθηκαν (ή πρόκειται να ληφθούν) αγαθά ή υπηρεσίες, και στην περίπτωση αυτή ισχύει το παρόν ΔΠΧΑ.

- 3 [Διαγράφηκε]

- 3Α Μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μπορεί να διακανονιστεί από άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου (ή μέτοχο οιασδήποτε οντότητας του ίδιου ομίλου) για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας που λαμβάνει ή αποκτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η παράγραφος 2 εφαρμόζεται επίσης σε μια οικονομική οντότητα η οποία

- α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες, ενώ άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου (ή μέτοχος οιασδήποτε οντότητας του ίδιου ομίλου) έχει την υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ή
- β) έχει υποχρέωση να διακανονίσει συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ενώ άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,

εκτός εάν η συναλλαγή γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών προς την οικονομική οντότητα που τα/τις λαμβάνει.

- 4 Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια συναλλαγή με εργαζόμενο (ή άλλο μέρος) με την ιδιότητα του κατόχου συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας δεν αποτελεί συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα παραχωρήσει σε όλους τους κατόχους συγκεκριμένης κατηγορίας συμμετοχικών τίτλων της το δικαίωμα να αποκτήσουν συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας σε τιμή χαμηλότερη της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων αυτών και το δικαίωμα παραχωρηθεί σε εργαζόμενο επειδή είναι κάτοχος των συμμετοχικών τίτλων της συγκεκριμένης κατηγορίας, η παραχώρηση ή η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος δεν υπόκειται στις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ.

- 5 Όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 2, αυτό το ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες η οικονομική οντότητα αποκτά ή λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες. Στα αγαθά συμπεριλαμβάνονται τα αποθέματα, τα αναλώσιμα, τα ενσώματα πάγια, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Όμως, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε συναλλαγές στις οποίες η ίδια αποκτά αγαθά ως μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται στα πλαίσια σύνδεσης επιχειρήσεων όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), μιας συνένωσης οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β1–Β4 του ΔΠΧΑ 3, ή της συνεισφοράς μιας επιχείρησης στη σύσταση κοινοπραξίας όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο. Ως εκ τούτου, οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται σε συνένωση επιχειρήσεων ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του ελέγχου του αποκτώμενου δεν συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ.

Όμως, οι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρούνται σε εργαζόμενους του αποκτώμενου με την ιδιότητά τους ως εργαζόμενοι (π.χ. ως αντάλλαγμα για τη συνεχιζόμενη προσφορά υπηρεσίας) περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ. Ομοίως, η ακύρωση, αντικατάσταση ή άλλη τροποποίηση συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών λόγω συνένωσης επιχειρήσεων ή άλλης αναδιάρθρωσης της μετοχικής θέσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ. Το ΔΠΧΑ 3 παρέχει οδηγίες για τον προσδιορισμό του κατά πόσον οι συμμετοχικοί τίτλοι που εκδίδονται σε συνένωση επιχειρήσεων είναι μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος για τον έλεγχο του αποκτώμενου (και ως εκ τούτου εντός του πλαισίου του ΔΠΧΑ 3) ή είναι εις αντάλλαγμα συνεχιζόμενων υπηρεσιών που θα αναγνωριστούν σε περίοδο μετά τη συνένωση (και ως εκ τούτου εντός του πλαισίου αυτού του ΔΠΧΑ).

- 6 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες βάσει σύμβασης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 8–10 του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση (όπως αναδεωρήθηκε το 2003) ⁽³³⁾ ή των παραγράφων 2.4–2.7 του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.
- 6Α Το παρόν ΔΠΧΑ χρησιμοποιεί τον όρο «εύλογη αξία» κατά τρόπο που διαφέρει από ορισμένες απόψεις από τον ορισμό της εύλογης αξίας στο ΔΠΧΑ 13 Επμέτρηση εύλογης αξίας. Ως εκ τούτου, κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 2, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, όχι με το ΔΠΧΑ 13.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- 7 **Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έλαβε ή απέκτησε σε συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όταν αποκτά τα αγαθά ή καθώς λαμβάνονται οι υπηρεσίες. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες λήφθηκαν στο πλαίσιο συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, ή υποχρέωση αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποκτήθηκαν στο πλαίσιο συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.**
- 8 **Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λήφθηκαν ή αποκτήθηκαν στο πλαίσιο συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, αναγνωρίζονται ως έξοδα.**
- 9 Συνήθως, από την ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών προκύπτει έξοδο. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες συνήθως αναλώνονται αμέσως, οπότε αναγνωρίζεται ένα έξοδο καθώς προσφέρει την υπηρεσία ο αντισυμβαλλόμενος. Τα αγαθά μπορούν να αναλωθούν κατά τη διάρκεια χρονικού διαστήματος ή, στην περίπτωση των αποθεμάτων, να πωληθούν σε μεταγενέστερη ημερομηνία, οπότε το έξοδο αναγνωρίζεται όταν τα αγαθά καταναλωθούν ή πωληθούν. Όμως, κάποιες φορές είναι απαραίτητο να αναγνωριστεί ένα έξοδο προτού το αγαθό ή οι υπηρεσίες αναλωθούν ή πωληθούν, διότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκτήσει αγαθά στα πλαίσια της φάσης έρευνας ενός έργου για την ανάπτυξη ενός νέου προϊόντος. Παρόλο που τα αγαθά αυτά δεν έχουν αναλωθεί, μπορεί να μην πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το εφαρμοστέο ΔΠΧΑ.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ

Επισκόπηση

- 10 **Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και την αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια, άμεσα, στην εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, εκτός αν η εύλογη αξία αυτή δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που ελήφθησαν, απαιτείται να επιμετρήσει την αξία τους, και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως, με αναφορά ⁽³⁴⁾ στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.**
- 11 Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 10 σε συναλλαγές με εργαζόμενους και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες ⁽³⁵⁾, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, διότι συνήθως δεν είναι εφικτό να εκτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών, όπως εξηγήθηκε στην παράγραφο 12. Η εύλογη αξία των εν λόγω συμμετοχικών τίτλων επιμετράται κατά την ημερομηνία της παραχώρησής.

⁽³³⁾ Ο τίτλος του ΔΛΠ 32 τροποποιήθηκε το 2005.

⁽³⁴⁾ Το παρόν ΔΠΧΑ χρησιμοποιεί τη φράση «με αναφορά στην» αντί «στην» διότι η συναλλαγή τελικά επιμετράται πολλαπλασιάζοντας την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, κατά την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 11 ή 13 (όποια είναι εφαρμοστέα), με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που κατοχυρώνονται, όπως εξηγείται στην παράγραφο 19.

⁽³⁵⁾ Στο υπόλοιπο ΔΠΧΑ, κάθε αναφορά σε εργαζόμενους περιλαμβάνει και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

- 12 Συνήθως μετοχές, μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται σε εργαζόμενους στα πλαίσια του πακέτου αποδοχών τους, επιπρόσθετα του μισθού και των άλλων παροχών απασχόλησης. Συνήθως, δεν είναι δυνατό να επιμετρηθούν άμεσα οι υπηρεσίες που λαμβάνονται για συγκεκριμένα στοιχεία του πακέτου αποδοχών του εργαζόμενου. Μπορεί επίσης να μην είναι εφικτό να επιμετρηθεί η εύλογη αξία του συνολικού πακέτου αποδοχών ανεξάρτητα, χωρίς να επιμετρηθεί άμεσα η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Επίσης, οι μετοχές ή τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης κάποιες φορές παραχωρούνται στα πλαίσια συμφωνίας πρόσθετων παροχών και όχι ως μέρος των βασικών αποδοχών, π.χ. ως κίνητρο στους εργαζομένους να παραμείνουν στην οικονομική οντότητα ή ως ανταμοιβή για τις προσπάθειές τους για τη βελτίωση της απόδοσης της οικονομικής οντότητας. Με την παραχώρηση μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, επιπρόσθετα των αποδοχών, η οικονομική οντότητα καταβάλλει επιπρόσθετες αποδοχές ώστε να λάβει επιπρόσθετα οφέλη. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας εκείνων των επιπρόσθετων ωφελιών ενδέχεται να είναι δύσκολη. Λόγω τις δυσκολίας της άμεσης επιμέτρησης της εύλογης αξίας των υπηρεσιών που λαμβάνονται, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από εργαζομένους με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.
- 13 Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 10 σε συναλλαγές με μέρη εκτός από εργαζόμενους, λαμβάνεται ως μαχητό τεκμήριο ότι η εύλογη αξία των ληφθέντων αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Η εν λόγω εύλογη αξία επιμετράται κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή όταν ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία. Στις σπάνιες περιπτώσεις που η οικονομική οντότητα αντικρούσει το τεκμήριο αυτό επειδή δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως, με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, επιμετρημένη κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.
- 13A Ειδικότερα, εάν το προσδιορισμένο αντάλλαγμα που έχει ληφθεί (εφόσον υπάρχει) από την οικονομική οντότητα φαίνεται να είναι χαμηλότερο από την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν ή των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, συνήθως η κατάσταση αυτή υποδηλώνει ότι έχει ληφθεί (ή πρόκειται να ληφθεί) από την οικονομική οντότητα άλλο αντάλλαγμα (δηλ. μη προσδιορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες). Η οικονομική οντότητα επιμετρά τα προσδιορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα επιμετρά τα μη προσδιορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει) ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και της εύλογης αξίας οποιωνδήποτε προσδιορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει). Η οικονομική οντότητα επιμετρά τα μη προσδιορισμένα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει κατά την ημερομηνία της παραχώρησής. Ωστόσο, για συναλλαγές που διακανονίζονται σε μετρητά, οι υποχρεώσεις επιμετρούνται εκ νέου κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς μέχρις ότου διακανονιστούν, σύμφωνα με τις παραγράφους 30–33.

Συναλλαγές στο πλαίσιο των οποίων λαμβάνονται υπηρεσίες

- 14 Αν οι παραχωρηθέντες συμμετοχικοί τίτλοι έχουν κατοχυρωθεί αμέσως, ο αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να συμπληρώσει καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας προτού αποκτήσει άνευ όρων τους εν λόγω συμμετοχικούς τίτλους. Εν απουσία αποδείξεων περί του αντιθέτου, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από τον αντισυμβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους έχουν ληφθεί. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει πλήρως τις υπηρεσίες που λήφθηκαν, με αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.
- 15 Αν οι παραχωρηθέντες συμμετοχικοί τίτλοι δεν κατοχυρώνονται έως ότου ο αντισυμβαλλόμενος συμπληρώσει καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που πρέπει να παρασχεθούν από τον αντισυμβαλλόμενο ως αντάλλαγμα για εκείνους τους συμμετοχικούς τίτλους θα ληφθούν μελλοντικά, κατά την περίοδο κατοχύρωσης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις υπηρεσίες εκείνες στο μέτρο που παρέχονται από τον αντισυμβαλλόμενο κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, με αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα:
- α) αν ο εργαζόμενος λάβει μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που θα μπορούν να ασκηθούν μετά την ολοκλήρωση τριών ετών υπηρεσίας, τότε η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παράσχει ο εργαζόμενος ως αντάλλαγμα για τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης θα ληφθούν μελλοντικά, κατά τη διάρκεια εκείνης της τριετούς περιόδου κατοχύρωσης·
- β) αν στον εργαζόμενο παραχωρηθούν μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που εξαρτώνται από την εκπλήρωση όρου απόδοσης και την παραμονή του στην οικονομική οντότητα μέχρι την εκπλήρωση αυτού του όρου επίδοσης, και η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης κυμαίνεται ανάλογα με το πότε θα εκπληρωθεί ο όρος, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που θα παράσχει ο εργαζόμενος ως αντάλλαγμα για τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης θα ληφθούν μελλοντικά, κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης. Η οικονομική οντότητα εκτιμά τη διάρκεια της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης κατά την ημερομηνία της παραχώρησης, βάσει της πιο πιθανής έκβασης του όρου απόδοσης. Αν ο όρος απόδοσης αποτελεί συνθήκη της αγοράς, η εκτίμηση της διάρκειας της αναμενόμενης περιόδου κατοχύρωσης είναι συνεπής προς τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης και δεν αναθεωρείται εκ των υστέρων. Αν ο όρος απόδοσης δεν αποτελεί συνθήκη της αγοράς, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση της για τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, αν απαιτείται, εφόσον η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις.

Συναλλαγές που επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

Προσδιορισμός της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

- 16 Για συναλλαγές που επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν την ημερομηνία της επιμέτρησης, βάσει των χρηματιστηριακών τιμών, αν είναι διαθέσιμες, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις της παραχώρησης εκείνων των συμμετοχικών τίτλων (σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 19–22).
- 17 Αν δεν είναι διαθέσιμες χρηματιστηριακές τιμές, η οικονομική οντότητα εκτιμά την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων χρησιμοποιώντας μια τεχνική αποτίμησης για να εκτιμήσει την τιμή που θα είχαν εκείνοι οι συμμετοχικοί τίτλοι την ημερομηνία της επιμέτρησης σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με γνώση των συνθηκών της αγοράς. Η τεχνική αποτίμησης πρέπει να είναι συνεπής με τις γενικά αποδεκτές μεθόδους για την αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων και να λαμβάνει υπόψη κάθε παράγοντα και παραδοχή που θα λαμβανόταν υπόψη από μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με γνώση των συνθηκών της αγοράς για τον καθορισμό της τιμής (σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 19–22).
- 18 Το προσάρτημα Β περιέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μετοχών και μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, εστιάζοντας στους συγκεκριμένους όρους και στις προϋποθέσεις που αποτελούν κοινά χαρακτηριστικά των παραχωρήσεων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε εργαζόμενους.

Χειρισμός των προϋποθέσεων κατοχύρωσης

- 19 Μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων μπορεί να εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων κατοχύρωσης. Για παράδειγμα, μια παραχώρηση μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε έναν εργαζόμενο συνήθως εξαρτάται από την παραμονή του εργαζομένου στην οικονομική οντότητα για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Μπορεί να υπάρχουν όροι απόδοσης που πρέπει να εκπληρωθούν, όπως παραδείγματος χάρι η επίτευξη συγκεκριμένης αύξησης των κερδών ή συγκεκριμένης αύξησης στην τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, πέραν των συνθηκών της αγοράς, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των μετοχών ή των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, πέραν των συνθηκών της αγοράς, λαμβάνονται υπόψη με την προσαρμογή του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση του ποσού της συναλλαγής ώστε, τελικά, το ποσό που αναγνωρίζεται για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους να βασίζεται στον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα κατοχυρωθούν τελικά. Έτσι, σε αδριαιστική βάση, κανένα ποσό δεν αναγνωρίζεται για αγαθά ή υπηρεσίες που λήφθηκαν, αν οι συμμετοχικοί τίτλοι που παραχωρήθηκαν δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης μιας προϋπόθεσης κατοχύρωσης, πέραν των συνθηκών της αγοράς: παραδείγματος χάρι, αν ο αντισυμβαλλόμενος δεν ολοκληρώσει καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας ή αν ένας όρος απόδοσης δεν εκπληρωθεί, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 21.
- 20 Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 19, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα ποσό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης βάσει της καλύτερης διαθέσιμης εκτίμησης του αριθμού των συμμετοχικών τίτλων που αναμένεται να κατοχυρωθεί και αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν απαιτείται, αν η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι ο αριθμός των συμμετοχικών τίτλων που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά τη ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση ώστε να ισούται με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώθηκε, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 21.
- 21 Οι συνθήκες της αγοράς, όπως η επιδιωκόμενη τιμή μετοχής που ρυθμίζει την κατοχύρωση (ή τη δυνατότητα άσκησης), λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Συνεπώς, για παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων που διέπονται από συνθήκες αγοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από αντισυμβαλλόμενο που πληροί όλες τις υπόλοιπες προϋποθέσεις κατοχύρωσης (π.χ. υπηρεσίες που λαμβάνονται από εργαζόμενο που παραμένει στην υπηρεσία για το καθορισμένο διάστημα) ασχέτως αν πληρούνται ή όχι οι συνθήκες αγοράς.

Χειρισμός των προϋποθέσεων που δεν αποτελούν προϋποθέσεις κατοχύρωσης

- 21Α Ομοίως, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη, κατά τον υπολογισμό της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, όλες τις προϋποθέσεις που δεν αφορούν την κατοχύρωση. Συνεπώς, για παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων με προϋποθέσεις που δεν αφορούν την κατοχύρωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από αντισυμβαλλόμενο ο οποίος πληροί όλες τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης που δεν αναφέρονται σε συνθήκες της αγοράς (π.χ. υπηρεσίες που λαμβάνονται από εργαζόμενο ο οποίος παραμένει στην υπηρεσία για το καθορισμένο διάστημα), ασχέτως αν πληρούνται ή όχι οι προϋποθέσεις που δεν αφορούν την κατοχύρωση.

Χειρισμός της αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης

- 22 Για δικαιώματα προαίρεσης με αυτόματη παραχώρηση επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης, η δυνατότητα αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, η δυνατότητα αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παραχώρηση νέου δικαιώματος προαίρεσης, όταν η δυνατότητα αυτή παραχωρείται μεταγενέστερα.

Μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης

- 23 Έχοντας αναγνωρίσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 10–22, και μια αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, η οικονομική οντότητα δεν προβαίνει σε οποιαδήποτε άλλη προσαρμογή των συνολικών ιδίων κεφαλαίων μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δεν αναστρέφει εκ των υστέρων το ποσό που αναγνωρίστηκε για υπηρεσίες που λήφθηκαν από εργαζόμενο, αν οι κατοχυρωμένοι συμμετοχικοί τίτλοι καταπέσουν αργότερα ή, στην περίπτωση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, τα δικαιώματα δεν ασκηθούν. Ωστόσο, η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει μεταφορές εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ. μια μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

Αν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα

- 24 Οι απαιτήσεις των παραγράφων 16–23 εφαρμόζονται όταν η οικονομική οντότητα απαιτείται να επιμετρήσει μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Σε σπάνιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να αδυνατεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν την ημερομηνία της επιμέτρησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 16–22. Αποκλειστικά σε αυτές τις σπάνιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα:

α) επιμετρά τους συμμετοχικούς τίτλους στην εσωτερική αξία τους, αρχικά κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία και εν συνεχεία στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς και κατά την ημερομηνία του τελικού διακανονισμού, με αναγνώριση οποιασδήποτε μεταβολής της εσωτερικής αξίας στα αποτελέσματα. Στην περίπτωση παραχώρησης μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, η συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών διακανονίζεται οριστικά όταν τα δικαιώματα ασκούνται, καταπίπτουν (π.χ. με τη λήξη της εργασιακής σχέσης) ή εκπνέουν (π.χ. με τη λήξη της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης).

β) αναγνωρίζει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν βάσει του αριθμού συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώνονται ή (κατά περίπτωση) ασκούνται τελικά. Για την εφαρμογή της απαίτησης αυτής σε μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, αν υπάρχουν, σύμφωνα με τις παραγράφους 14 και 15, με εξαίρεση τις απαιτήσεις της παραγράφου 15 στοιχείο β) που αναφέρονται σε συνθήκες της αγοράς και δεν εφαρμόζονται. Το ποσό που αναγνωρίζεται για αγαθά ή υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης βασίζεται στον αριθμό των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που αναμένεται να κατοχυρωθεί. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν απαιτείται, αν η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι ο αριθμός των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση ώστε να ισούται με τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που τελικά κατοχυρώθηκε. Μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αντιλογίζει το ποσό που αναγνωρίστηκε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν αν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης καταπέσουν αργότερα ή εκπνεύσουν με τη λήξη της διάρκειας του μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης.

- 25 Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παράγραφο 24, δεν είναι απαραίτητο να εφαρμοστούν οι παράγραφοι 26–29, διότι κάθε τροποποίηση στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι θα ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή της μεθόδου της εσωτερικής αξίας που παρατίθεται στην παράγραφο 24. Όμως, αν η οικονομική οντότητα διακανονίζει μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία έχει εφαρμοστεί η παράγραφος 24:

α) αν ο διακανονισμός λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τον διακανονισμό ως επιτάχυνση της κατοχύρωσης και συνεπώς αναγνωρίζει αμέσως το ποσό που διαφορετικά θα είχε αναγνωριστεί για υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τα υπόλοιπα της περιόδου κατοχύρωσης.

β) κάθε πληρωμή κατά τον διακανονισμό αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά των συμμετοχικών τίτλων, ήτοι ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό στον οποίο η πληρωμή υπερβαίνει την εσωτερική αξία των συμμετοχικών τίτλων, που επιμετράται κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση αναγνωρίζεται ως έξοδο.

Τροποποιήσεις στους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων ακυρώσεων και διακανονισμών

- 26 Η οικονομική οντότητα μπορεί να τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι. Για παράδειγμα, μπορεί να μειώσει την τιμή άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρήθηκαν σε εργαζόμενους (ήτοι να αναπροσαρμόσει τις τιμές των δικαιωμάτων προαίρεσης), αυξάνοντας έτσι την εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων προαίρεσης. Οι απαιτήσεις των παραγράφων 27–29 για τη λογιστική αντιμετώπιση των επιδράσεων των τροποποιήσεων εκφράζονται στο πλαίσιο συναλλαγών με εργαζόμενους οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Όμως, οι απαιτήσεις εφαρμόζονται και σε συναλλαγές με άλλα μέρη, πλην των εργαζομένων, οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και οι οποίες επιμετρώνται με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Στην τελευταία περίπτωση, κάθε αναφορά των παραγράφων 27–29 στην ημερομηνία παραχώρησης αναφέρεται στην ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.
- 27 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει, κατ' ελάχιστο, τις ληφθείσες υπηρεσίες στην εύλογη αξία της ημερομηνίας της παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων, εκτός αν οι εν λόγω συμμετοχικοί τίτλοι δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης κάποιου όρου κατοχύρωσης (πλην συνθήκης της αγοράς) που είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Αυτό ισχύει ασχέτως τυχόν τροποποιήσεων των όρων και των προϋποθέσεων βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι, ή ακύρωσης ή διακανονισμού εκείνης της παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις επιδράσεις τροποποιήσεων που αυξάνουν τη συνολική εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ή που ωφελούν με άλλο τρόπο τον εργαζόμενο. Καθοδήγηση όσον αφορά την εφαρμογή της απαίτησης αυτής παρέχεται στο προσάρτημα Β.
- 28 Εάν μια παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων ακυρωθεί ή διακανονιστεί κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (εκτός από παραχώρηση που ακυρώνεται διά της κατάπτωσης όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης):
- α) η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την ακύρωση ή τον διακανονισμό ως επιτάχυνση της κατοχύρωσης και συνεπώς αναγνωρίζει αμέσως το ποσό που διαφορετικά θα είχε αναγνωριστεί για υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά το υπόλοιπο της περιόδου κατοχύρωσης·
- β) κάθε πληρωμή προς τον εργαζόμενο η οποία πραγματοποιείται κατά την ακύρωση ή τον διακανονισμό της παραχώρησης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά των συμμετοχικών τίτλων, ήτοι ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό στον οποίο η πληρωμή υπερβαίνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, που επιμετρήθηκε κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση αναγνωρίζεται ως έξοδο. Ωστόσο, εάν η συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών εμπριείχε στοιχεία υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την εύλογη αξία της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της ακύρωσης ή του διακανονισμού. Κάθε πληρωμή με σκοπό τον διακανονισμό του στοιχείου της υποχρέωσης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της υποχρέωσης·
- γ) αν νέοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται στον εργαζόμενο και, κατά την ημερομηνία της παραχώρησης εκείνων των νέων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα χαρακτηρίσει τους νέους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν τους ακυρωθέντες συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την παραχώρηση των συμμετοχικών τίτλων αντικατάστασης με τον ίδιο τρόπο όπως μια τροποποίηση της αρχικής παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων, σύμφωνα με την παράγραφο 27 και την καθοδήγηση του προσαρτήματος Β. Η επαυξητική εύλογη αξία που παραχωρείται είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων αντικατάστασης και της καθαρής εύλογης αξίας των ακυρωθέντων συμμετοχικών τίτλων, κατά την ημερομηνία παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων αντικατάστασης. Η καθαρή εύλογη αξία των ακυρωθέντων συμμετοχικών τίτλων είναι η εύλογη αξία τους, αμέσως πριν από την ακύρωση, απομειωμένη κατά οποιαδήποτε καταβολή προς τον εργαζόμενο κατά την ακύρωση των συμμετοχικών τίτλων που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το στοιχείο β) ανωτέρω. Αν η οικονομική οντότητα δεν χαρακτηρίσει τους παραχωρηθέντες νέους συμμετοχικούς τίτλους ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν τους ακυρωθέντες συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τους εν λόγω νέους συμμετοχικούς τίτλους ως νέα παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων.
- 28Α Εάν μια οικονομική οντότητα ή ένα συμβαλλόμενος έχει τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει εάν θα καλύψει μια προϋπόθεση που δεν αφορά την κατοχύρωση, η οικονομική οντότητα θεωρεί την αδυναμία της οικονομικής οντότητας ή του αντισυμβαλλόμενου να καλύψει την προϋπόθεση που δεν αφορά την κατοχύρωση κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης ως ακύρωση.
- 29 Αν η οικονομική οντότητα επαναγοράσει κατοχυρωμένους συμμετοχικούς τίτλους, η πληρωμή στον εργαζόμενο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από τον βαθμό στον οποίο η πληρωμή υπερβαίνει την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που επαναγοράστηκαν, όπως επιμετρήθηκαν κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Κάθε τέτοια υπέρβαση αναγνωρίζεται ως έξοδο.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ

- 30** Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποκτά και την υποχρέωση που αναλαμβάνει στην εύλογη αξία της υποχρέωσης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 31–33Δ. Μέχρι να διακανονιστεί η υποχρέωση, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την εύλογη αξία της υποχρέωσης κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, καθώς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού, και κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για την περίοδο.
- 31 Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να παραχωρήσει δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών σε εργαζομένους ως μέρος του πακέτου αποδοχών τους, σύμφωνα με τα οποία οι εργαζόμενοι θα δικαιούνται μελλοντική πληρωμή σε μετρητά (αντί ενός συμμετοχικού τίτλου), βάσει της αύξησης στην τιμή της μετοχής της οικονομικής οντότητας πέραν κάποιου καθορισμένου επιπέδου μέσα σε καθορισμένο χρονικό διάστημα. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να παραχωρήσει στους εργαζομένους το δικαίωμα να λάβουν μελλοντική πληρωμή σε μετρητά, παραχωρώντας τους ένα δικαίωμα σε μετοχές (συμπεριλαμβανομένων μετοχών που πρόκειται να εκδοθούν κατά την άσκηση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης) που είναι εξοφλητές, είτε υποχρεωτικά (παραδείγματος χάρη, με τη λήξη της εργασιακής σχέσης) είτε κατ' επιλογή του εργαζομένου. Αυτές οι συμφωνίες είναι παραδείγματα συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά. Παρόλο που τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών χρησιμοποιούνται για να επεξηγήσουν κάποιες από τις απαιτήσεις των παραγράφων 32–33Δ, οι απαιτήσεις των εν λόγω παραγράφων ισχύουν για όλες τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.
- 32 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις υπηρεσίες που λήφθηκαν, και μια υποχρέωση να εξοφλήσει τις υπηρεσίες αυτές, καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα, κάποια δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών κατοχυρώνονται αμέσως και συνεπώς δεν απαιτείται από τους εργαζομένους να συμπληρώσουν καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας προκειμένου να αποκτήσουν το δικαίωμα να λάβουν την πληρωμή σε μετρητά. Ελλείψει αποδείξεων περί του αντιθέτου, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν από τους εργαζομένους ως αντάλλαγμα για τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών έχουν ληφθεί. Έτσι, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αμέσως τις υπηρεσίες που λήφθηκαν, καθώς και μια υποχρέωση να τις εξοφλήσει. Αν τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών δεν κατοχυρώνονται έως ότου οι εργαζόμενοι έχουν συμπληρώσει καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις υπηρεσίες που λήφθηκαν, και μια υποχρέωση να τις εξοφλήσει, καθώς οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους κατά την περίοδο εκείνη.
- 33 Η υποχρέωση επιμετράται, αρχικά και στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς μέχρι τον τελικό διακανονισμό, στην εύλογη αξία των δικαιωμάτων επί της υπεραξίας των μετοχών, με την εφαρμογή υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης, λαμβανομένων υπόψη των όρων και των προϋποθέσεων βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν τα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών και του βαθμού στον οποίο οι εργαζόμενοι έχουν παράσχει υπηρεσίες μέχρι τότε, σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 33Α–33Δ. Η οικονομική οντότητα μπορεί να τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρείται μια παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά. Στις παραγράφους B44Α–B44Γ του προσαρτήματος Β παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με την τροποποίηση μιας συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, η οποία επανακατατάσσεται από διακανονιζόμενη σε μετρητά σε διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους.

Χειρισμός των προϋποθέσεων κατοχύρωσης και των προϋποθέσεων που δεν αποτελούν προϋποθέσεις κατοχύρωσης

- 33Α Μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά μπορεί να εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων κατοχύρωσης. Μπορεί να υπάρχουν όροι απόδοσης που πρέπει να εκπληρωθούν, όπως παραδείγματος χάρη η επίτευξη συγκεκριμένης αύξησης των κερδών ή συγκεκριμένης αύξησης στην τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης. Αντίθετα, οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, λαμβάνονται υπόψη με την προσαρμογή του αριθμού των ανταμοιβών που συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση της υποχρέωσης που απορρέει από τη συναλλαγή.
- 33Β Για να εφαρμοστούν οι απαιτήσεις της παραγράφου 33Α, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα ποσό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, βάσει της καλύτερης διαθέσιμης εκτίμησης του αριθμού των ανταμοιβών που αναμένεται να κατοχυρωθεί. Η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση αυτή, αν απαιτείται, εφόσον η μεταγενέστερη πληροφόρηση υποδεικνύει ότι ο αριθμός των ανταμοιβών που αναμένεται να κατοχυρωθεί διαφέρει από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Κατά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί την εκτίμηση, ώστε να ισούται με τον αριθμό των ανταμοιβών που τελικά κατοχυρώθηκε.
- 33Γ Οι συνθήκες της αγοράς, όπως η επιδιωκόμενη τιμή μετοχής που ρυθμίζει την κατοχύρωση (ή τη δυνατότητα άσκησης), καθώς και οι προϋποθέσεις που δεν αποτελούν προϋποθέσεις κατοχύρωσης, λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθεισών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, καθώς και κατά την εκ νέου επιμέτρηση της εύλογης αξίας κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού.

- 33Δ Ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παραγράφων 30–33Γ, το ποσό, σε αθροιστική βάση, που αναγνωρίζεται τελικά για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνονται ως αντάλλαγμα για τις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά ισούται με το ποσό που καταβάλλεται σε μετρητά.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΕΝΕΧΟΥΝ ΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΜΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΠΟΣΟΥ ΕΝΑΝΤΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΟΦΕΙΛΩΝ

- 33Ε Οι φορολογικοί νόμοι ή κανονισμοί μπορεί να υποχρεώνουν την οικονομική οντότητα να παρακρατεί ένα ποσό σε σχέση με φορολογική οφειλή του εργαζομένου, η οποία αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, και να το μεταβιβάζει, συνήθως σε μετρητά, στη φορολογική αρχή για λογαριασμό του εργαζομένου. Για να τηρήσει αυτή την υποχρέωση, οι όροι της συμφωνίας για την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών μπορεί να επιτρέπουν ή να απαιτούν από την οικονομική οντότητα να παρακρατήσει τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που ισούται με τη νομισματική αξία της οφειλής του εργαζομένου από τον συνολικό αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα εκδίδονταν στον εργαζόμενο με την άσκηση (ή την κατοχύρωση) της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών (ήτοι η συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών έχει ένα στοιχείο «συμψηφιστικού διακανονισμού»).
- 33ΣΤ Κατ' εξαίρεση από τις απαιτήσεις της παραγράφου 34, η συναλλαγή που περιγράφεται στην παράγραφο 33Ε κατατάσσεται στο σύνολο της ως συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, εφόσον θα ανήκε σε αυτήν την κατάταξη εάν δεν υπήρχε το στοιχείο του συμψηφιστικού διακανονισμού.
- 33Ζ Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 29 του παρόντος προτύπου για να λογιστικοποιήσει την παρακράτηση των τίτλων προς χρηματοδότηση της καταβολής στη φορολογική αρχή της φορολογικής οφειλής του εργαζομένου που σχετίζεται με την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών. Επομένως, η πραγματοποιηθείσα πληρωμή λογιστικοποιείται ως έκπτωση από τους συμμετοχικούς τίτλους σε σχέση με τους παρακρατηθέντες τίτλους, εκτός από τον βαθμό στον οποίο η πληρωμή υπερβαίνει την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του συμψηφιστικού διακανονισμού των παρακρατηθέντων συμμετοχικών τίτλων.
- 33Η Η εξαίρεση της παραγράφου 33ΣΤ δεν ισχύει για:

- α) συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με στοιχείο συμψηφιστικού διακανονισμού για τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν υπέχει καμία υποχρέωση βάσει των φορολογικών νόμων ή κανονισμών να παρακρατήσει ποσό έναντι οφειλής εργαζομένου που σχετίζεται με την εν λόγω παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών· ή
- β) συμμετοχικούς τίτλους που παρακρατεί η οικονομική οντότητα καθ' υπέρβαση της φορολογικής οφειλής του εργαζομένου που σχετίζεται με την παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών (ήτοι αν η οικονομική οντότητα παρακράτησε αριθμό μετοχών που υπερβαίνει τη νομισματική αξία της φορολογικής οφειλής του εργαζομένου). Οι εν λόγω καθ' υπέρβαση μετοχές που παρακρατούνται λογιστικοποιούνται ως παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όταν το εν λόγω ποσό καταβάλλεται σε μετρητά (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) στον εργαζόμενο.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΕ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΠΕΡΑΝ ΤΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

- 34 Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες οι όροι της συμφωνίας παρέχουν είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον αντισυμβαλλόμενο τη δυνατότητα επιλογής διακανονισμού είτε σε μετρητά (ή άλλα περιουσιακά στοιχεία) είτε με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή ή τα συστατικά της στοιχεία ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά, εάν και στον βαθμό που η οικονομική οντότητα έχει αναλάβει υποχρέωση να διακανονίσει την οφειλή σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία, ή ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, εάν και στον βαθμό που δεν έχει αναλάβει τέτοια υποχρέωση.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες οι όροι της συμφωνίας παρέχουν στον αντισυμβαλλόμενο τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο διακανονισμού

- 35 Αν η οικονομική οντότητα έχει χορηγήσει στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να επιλέξει τον διακανονισμό μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών σε μετρητά⁽³⁶⁾ ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα έχει χορηγήσει ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο, που εμπεριέχει ένα χρεωστικό στοιχείο (ήτοι το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να απαιτήσει πληρωμή σε μετρητά) και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων (ήτοι το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να απαιτήσει διακανονισμό με συμμετοχικούς τίτλους αντί σε μετρητά). Για συναλλαγές με μέρη που δεν είναι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας, όπου η εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν επιμετρικά άμεσα, η οικονομική οντότητα επιμετρά το στοιχείο ιδίων κεφαλαίων του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν και της εύλογης αξίας του χρεωστικού στοιχείου, κατά την ημερομηνία λήψης των αγαθών ή υπηρεσιών.

⁽³⁶⁾ Όλες οι αναφορές σε μετρητά στις παραγράφους 35–43 περιλαμβάνουν επίσης και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας.

- 36 Για άλλες συναλλαγές, περιλαμβανομένων και συναλλαγών με εργαζομένους, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης, λαμβάνοντας υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις υπό τους οποίους και τις οποίες χορηγήθηκαν τα δικαιώματα επί μετρητών ή επί συμμετοχικών τίτλων.
- 37 Για την εφαρμογή της παραγράφου 36, η οικονομική οντότητα επιμετρά πρώτα την εύλογη αξία του χρεωστικού στοιχείου και στη συνέχεια την εύλογη αξία του στοιχείου ιδίων κεφαλαίων —λαμβάνοντας υπόψη ότι ο αντισυμβαλλόμενος πρέπει να χάσει το δικαίωμα να λάβει μετρητά για να λάβει τον συμμετοχικό τίτλο. Η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι το άθροισμα των εύλογων αξιών των δύο συστατικών στοιχείων. Όμως, οι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος έχει το δικαίωμα να επιλέξει τον διακανονισμό είναι συχνά δομημένες έτσι ώστε η εύλογη αξία της μιας επιλογής να είναι ίδια με της άλλης. Για παράδειγμα, ο αντισυμβαλλόμενος μπορεί να έχει το δικαίωμα να επιλέξει ανάμεσα σε μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών που διακανονίζονται σε μετρητά. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η εύλογη αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων είναι μηδενική και συνεπώς η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου είναι ίδια με την εύλογη αξία του χρεωστικού στοιχείου. Αντιθέτως, αν οι εύλογες αξίες των επιλογών διακανονισμού διαφέρουν, η εύλογη αξία του στοιχείου ιδίων κεφαλαίων θα είναι μεγαλύτερη του μηδενός, οπότε η εύλογη αξία του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου θα είναι μεγαλύτερη της εύλογης αξίας του χρεωστικού στοιχείου.
- 38 Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί ξεχωριστά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λαμβάνει ή αποκτά ανάλογα με κάθε συστατικό στοιχείο του σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου. Για το χρεωστικό στοιχείο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αποκτηθέντα αγαθά ή τις αποκτηθείσες υπηρεσίες, καθώς και υποχρέωση να εξοφλήσει αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, καθώς ο αντισυμβαλλόμενος προμηθεύει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που εφαρμόζονται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά (παραγράφοι 30–33). Για το στοιχείο ιδίων κεφαλαίων (αν υπάρχει), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν, καθώς και αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, καθώς ο αντισυμβαλλόμενος προμηθεύει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που εφαρμόζονται σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους (παραγράφοι 10–29).
- 39 Η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την υποχρέωση στην εύλογη αξία της, κατά την ημερομηνία του διακανονισμού. Αν η οικονομική οντότητα διακανονίσει τη συναλλαγή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων αντί να καταβάλει μετρητά, η υποχρέωση μεταφέρεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους που εκδόθηκαν.
- 40 Αν η οικονομική οντότητα καταβάλλει μετρητά για τον διακανονισμό της συναλλαγής αντί να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους, η πληρωμή αυτή χρησιμοποιείται για την πλήρη εξόφληση της υποχρέωσης. Κάθε στοιχείο ιδίων κεφαλαίων που έχει αναγνωρισθεί προηγουμένως παραμένει στα ίδια κεφάλαια. Με την επιλογή να λάβει μετρητά, ο αντισυμβαλλόμενος παραιτείται από το δικαίωμα να λάβει συμμετοχικούς τίτλους. Ωστόσο, η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει μεταφορές εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ. μια μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες οι όροι της συμφωνίας παρέχουν στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να επιλέξει τον τρόπο διακανονισμού

- 41 Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες οι όροι της συμφωνίας παρέχουν στην οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να επιλέξει διακανονισμό σε μετρητά ή με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά και αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών αναλόγως. Η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά εφόσον η επιλογή του διακανονισμού με συμμετοχικούς τίτλους στερείται εμπορικής ουσίας (π.χ. επειδή ο νόμος απαγορεύει στην οικονομική οντότητα την έκδοση μετοχών) ή εφόσον η οικονομική οντότητα διακανονίζει σε μετρητά βάσει προηγούμενης πρακτικής ή δεδηλωμένης πολιτικής ή διακανονίζει συνήθως σε μετρητά όταν ο αντισυμβαλλόμενος ζητά διακανονισμό σε μετρητά.
- 42 Αν η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να διακανονίσει σε μετρητά, αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 30–33 για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.
- 43 Αν δεν υπάρχει τέτοια δέσμευση, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συναλλαγή σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 10–29 για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους. Κατά τον διακανονισμό:
- α) αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να διακανονίσει σε μετρητά, η πληρωμή τοις μετρητοίς αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επαναγορά συμμετοχικού δικαιώματος, ήτοι ως μείωση των ιδίων κεφαλαίων, με εξαίρεση τις επισημάνσεις του στοιχείου γ) κατωτέρω·

- β) Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει να διακανονίσει με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων, δεν απαιτείται περαιτέρω λογιστική αντιμετώπιση (εκτός από τη μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε άλλο, αν απαιτείται), εκτός από τις επισημάνσεις του στοιχείου γ) κατωτέρω·
- γ) Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει την επιλογή διακανονισμού με την υψηλότερη εύλογη αξία την ημερομηνία του διακανονισμού, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα επιπρόσθετο έξοδο για την υπερβάλλουσα αξία που δόθηκε, ήτοι τη διαφορά μεταξύ των μετρητών που καταβλήθηκαν και της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων που θα είχαν εκδοθεί σε διαφορετική περίπτωση ή τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν και των μετρητών που θα είχαν καταβληθεί σε διαφορετική περίπτωση, αναλόγως.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΤΟΥ ΙΔΙΟΥ ΟΜΙΛΟΥ (ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ 2009)

43A Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου, στις χωριστές ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις της, η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται είτε με συμμετοχικούς τίτλους είτε σε μετρητά, εκτιμώντας:

- α) τη φύση των παροχών που χορηγούνται, και
- β) τα δικά της δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Το ποσό που αναγνωρίζεται από την οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες μπορεί να διαφέρει από το ποσό που αναγνωρίζεται από τον ενοποιημένο όμιλο ή από άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου που διακανονίζει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

43B Η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους όταν:

- α) οι παροχές που χορηγούνται είναι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας, ή
- β) η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Στη συνέχεια η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου μια τέτοια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους μόνον για αλλαγές σε προϋποθέσεις κατοχύρωσης που δεν αφορούν την αγορά, σύμφωνα με τις παραγράφους 19–21. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.

43Γ Η οικονομική οντότητα που διακανονίζει συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ενώ άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, αναγνωρίζει τη συναλλαγή ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους μόνον εάν διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας. Ειδάλλως, η συναλλαγή αναγνωρίζεται ως συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.

43Δ Ορισμένες συναλλαγές του ομίλου συνεπάγονται συμφωνίες εξόφλησης, βάσει των οποίων απαιτείται από την οικονομική οντότητα του ομίλου να πληρώσει άλλη οντότητα του ομίλου για την καταβολή παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στους προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες καταλογίζει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους σύμφωνα με την παράγραφο 43B, ανεξάρτητα από τις συμφωνίες εξόφλησης στο πλαίσιο του ομίλου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

44 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη φύση και την έκταση των υφιστάμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

45 Για την εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 44, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- α) περιγραφή κάθε τύπου συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών που υπήρχε σε οποιαδήποτε στιγμή της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των γενικών όρων και προϋποθέσεων κάθε συμφωνίας, όπως είναι οι απαιτήσεις κατοχύρωσης, η μέγιστη διάρκεια των παρεχόμενων δικαιωμάτων προαίρεσης και ο τρόπος διακανονισμού (π.χ. σε μετρητά ή με συμμετοχικούς τίτλους). Μια οικονομική οντότητα με ουσιαστικά παρόμοιους τύπους συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μπορεί να συγκεντρώσει τις πληροφορίες αυτές, εκτός αν απαιτείται ξεχωριστή γνωστοποίηση κάθε συμφωνίας για να καλύπτεται η αρχή της παραγράφου 44·

- β) τον αριθμό και τις σταθμισμένες μέσες τιμές άσκησης των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης για καθεμία από τις ακόλουθες ομάδες δικαιωμάτων προαίρεσης:
- i) ανεξόφλητες κατά την αρχή της περιόδου·
 - ii) παραχωρηθείσες κατά τη διάρκεια της περιόδου·
 - iii) καταπεσούσες κατά τη διάρκεια της περιόδου·
 - iv) ασκηθείσες κατά τη διάρκεια της περιόδου·
 - v) εκπνεύσασες κατά τη διάρκεια της περιόδου·
 - vi) ανεξόφλητες κατά το τέλος της περιόδου· και
 - vii) ασκήσιμες κατά το τέλος της περιόδου·
- γ) για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που ασκήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, τη σταθμισμένη μέση τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία της άσκησης. Αν ασκήθηκαν δικαιώματα προαίρεσης σε τακτική βάση κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα μπορεί εναλλακτικά να επιλέξει να γνωστοποιήσει τη μέση σταθμισμένη τιμή των μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου·
- δ) για ανεξόφλητα δικαιώματα προαίρεσης κατά το τέλος της περιόδου, το φάσμα των τιμών άσκησης και τη σταθμισμένη μέση συμβατική διάρκεια. Αν το φάσμα των τιμών άσκησης είναι ευρύ, τα ανεξόφλητα δικαιώματα προαίρεσης χωρίζονται σε επιμέρους φάσματα που βοηθούν στην εκτίμηση του αριθμού και του χρονοδιαγράμματος των επιπλέον μετοχών που δύνανται να εκδοθούν και των μετρητών που δύνανται να ληφθούν με την άσκηση αυτών των δικαιωμάτων προαίρεσης.

46 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν πώς προσδιορίστηκε η εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν ή των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

47 Αν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας έμμεσα, με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα προκειμένου να καλύψει την αρχή της παραγράφου 46:

- α) για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, τη σταθμισμένη μέση εύλογη αξία εκείνων των δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης και πληροφορίες για τον τρόπο επιμέτρησης εκείνης της εύλογης αξίας, που περιλαμβάνουν:
- i) το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν, συμπεριλαμβανομένης της σταθμισμένης μέσης τιμής μετοχής, της τιμής άσκησης, της αναμενόμενης μεταβλητότητας, της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης, των αναμενόμενων μερισμάτων, του επιτοκίου μηδενικού κινδύνου και άλλων δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου και των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν για την ενσωμάτωση της επίδρασης της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης·
 - ii) πώς υπολογίστηκε η αναμενόμενη μεταβλητότητα, συμπεριλαμβανομένης εξήγησης του βαθμού στον οποίο η αναμενόμενη μεταβλητότητα βασίστηκε στην ιστορική μεταβλητότητα· και
 - iii) κατά πόσον και πώς οποιαδήποτε άλλα χαρακτηριστικά της παραχώρησης δικαιωμάτων προαίρεσης ενσωματώθηκαν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας, όπως μια συνθήκη της αγοράς·
- β) για άλλους συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου (εκτός από μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης), τον αριθμό και τη σταθμισμένη μέση εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης και πληροφορίες για τον τρόπο επιμέτρησης της εν λόγω εύλογης αξίας, που περιλαμβάνουν:
- i) αν η εύλογη αξία δεν επιμετρήθηκε βάσει παρατηρήσιμης χρηματιστηριακής τιμής, πώς αυτή προσδιορίστηκε·
 - ii) κατά πόσον και πώς τα αναμενόμενα μερίσματα ενσωματώθηκαν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας· και
 - iii) κατά πόσον και πώς οποιαδήποτε άλλα χαρακτηριστικά των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων ενσωματώθηκαν στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας·

γ) για συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, οι οποίες τροποποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου:

i) επεξήγηση των τροποποιήσεων αυτών·

ii) την επαυξητική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε (ως αποτέλεσμα των τροποποιήσεων αυτών)· και

iii) πληροφορίες για το πώς επιμετρήθηκε η επαυξητική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε, με συνέπεια προς τις απαιτήσεις που καθορίζονται στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω, κατά περίπτωση.

48 Αν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει άμεσα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πώς προσδιορίστηκε αυτή η εύλογη αξία, για παράδειγμα αν η εύλογη αξία επιμετρήθηκε σε χρηματιστηριακή τιμή για τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες.

49 Αν η οικονομική οντότητα έχει αντικρούσει το τεκμήριο της παραγράφου 13, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό εξηγώντας τον λόγο για τον οποίο ανέκρουσε το εν λόγω τεκμήριο.

50 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν την επίδραση των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας για την περίοδο και στην οικονομική θέση της.

51 Για την εφαρμογή της αρχής της παραγράφου 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τουλάχιστον τα ακόλουθα:

α) το συνολικό έξοδο που αναγνωρίστηκε για την περίοδο και που προέκυψε από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λήφθηκαν δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς αναγνωρίστηκαν άμεσα ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης χωριστής γνωστοποίησης εκείνου του μέρους του συνολικού εξόδου που προκύπτει από συναλλαγές που αντιμετωπίστηκαν λογιστικά ως συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους·

β) για υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών:

i) τη συνολική λογιστική αξία στη λήξη της περιόδου· και

ii) τη συνολική εσωτερική αξία στο τέλος της περιόδου για υποχρεώσεις, για τις οποίες το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία είχε κατοχυρωθεί μέχρι το τέλος της περιόδου (π.χ. κατοχυρωμένα δικαιώματα επί της υπεραξίας των μετοχών).

52 Αν η πληροφόρηση που απαιτείται βάσει του παρόντος προτύπου δεν ικανοποιεί τις αρχές των παραγράφων 44, 46 και 50, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την ικανοποίησή τους. Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα έχει κατατάξει τυχόν συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους σύμφωνα με την παράγραφο 33ΣΤ, γνωστοποιεί εκτίμηση του ποσού που αναμένεται να μεταβιβάσει στη φορολογική αρχή για τον διακανονισμό της φορολογικής οφειλής του εργαζομένου όταν είναι αναγκαίο για την πληροφόρηση των χρηστών σχετικά με τις μελλοντικές επιδράσεις ταμειακών ροών που σχετίζονται με τη συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

53 Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε μετοχές, μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλους συμμετοχικούς τίτλους που χορηγήθηκαν μετά τις 7 Νοεμβρίου 2002 και δεν είχαν κατοχυρωθεί μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος ΔΠΧΑ.

54 Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεούται, να εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ σε άλλες παραχωρήσεις συμμετοχικών τίτλων αν η οικονομική οντότητα έχει γνωστοποιήσει δημόσια την εύλογη αξία εκείνων των συμμετοχικών τίτλων, η οποία καθορίζεται την ημερομηνία της επιμέτρησης.

55 Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία εφαρμόζεται το παρόν ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση και, κατά περίπτωση, προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον για τη νωρίτερη παρουσιαζόμενη περίοδο.

56 Για κάθε παραχώρηση συμμετοχικών τίτλων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το παρόν ΔΠΧΑ (π.χ. σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν την 7η Νοεμβρίου 2002 ή πριν από αυτή την ημερομηνία), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, παρά ταύτα, τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 44 και 45.

57 Αν, μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα τροποποιήσει τους όρους και τις προϋποθέσεις μιας παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων στην οποία δεν έχει εφαρμοστεί το παρόν ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει, παρά ταύτα, τις παραγράφους 26–29 για να λογιστικοποιήσει οποιεσδήποτε τέτοιες τροποποιήσεις.

- 58 Για υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες υφίστανται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ αναδρομικά. Για τις υποχρεώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τη συγκριτική πληροφόρηση, συμπεριλαμβανομένης της προσαρμογής του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον για τη νωρίτερη παρουσιαζόμενη περίοδο για την οποία έχει επαναδιατυπωθεί συγκριτική πληροφόρηση, με την εξαίρεση ότι η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να επαναδιατυπώσει συγκριτική πληροφόρηση στον βαθμό που η πληροφόρηση αυτή σχετίζεται με περίοδο ή ημερομηνία που είναι προγενέστερη της 7ης Νοεμβρίου 2002.
- 59 Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται, άλλα δεν υποχρεούται, να εφαρμόσει αναδρομικά το ΔΠΧΑ σε άλλες υποχρεώσεις που απορρέουν από συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, για παράδειγμα σε υποχρεώσεις που διακανονίστηκαν κατά τη διάρκεια περιόδου για την οποία είχε παρουσιαστεί συγκριτική πληροφόρηση.
- 59A Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις τροποποιήσεις των παραγράφων 30–31, 33–33H και B44A–B44Γ όπως ορίζεται κατωτέρω. Οι προγενέστερες περιοδοί δεν επαναδιατυπώνονται.
- α) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων B44A–B44Γ ισχύουν μόνο για τροποποιήσεις που λαμβάνουν χώρα κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν.
- β) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων 30–31 και 33–33Δ εφαρμόζονται, αφενός, σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες δεν έχουν κατοχυρωθεί κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα και, αφετέρου, σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με ημερομηνία παραχώρησης κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν. Για μη κατοχυρωμένες συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες έχουν παραχωρηθεί πριν από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την υποχρέωση κατά την εν λόγω ημερομηνία και αναγνωρίζει την επίδραση της εκ νέου επιμέτρησης στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, εάν υπάρχει) της περιόδου αναφοράς κατά την οποία εφαρμόζονται οι τροποποιήσεις για πρώτη φορά.
- γ) Οι τροποποιήσεις των παραγράφων 33E–33H και η τροποποίηση της παραγράφου 52 εφαρμόζονται, αφενός, σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και δεν έχουν κατοχυρωθεί (ή έχουν κατοχυρωθεί αλλά δεν έχουν ασκηθεί), κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα και, αφετέρου, σε συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με ημερομηνία παραχώρησης κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων από την οικονομική οντότητα, ή μετά από αυτήν. Για μη κατοχυρωμένες (ή κατοχυρωμένες αλλά μη ασκηθείσες) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών (ή στοιχεία αυτών), που είχαν στο παρελθόν καταταχθεί στις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όμως τώρα κατατάσσονται στις παροχές που διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους σύμφωνα με τις τροποποιήσεις, η οικονομική οντότητα επανακατατάσσει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής των τροποποιήσεων.
- 59B Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 59A, η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει αναδρομικά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 63Δ, υπό την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 53–59 του παρόντος προτύπου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη, αν, και μόνο αν, είναι αυτό εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει την αναδρομική εφαρμογή, πρέπει να εφαρμόσει αναδρομικά όλες τις τροποποιήσεις του εγγράφου Κατάταξη και επιμέτρηση συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών (Τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 2).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 60 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 61 Με το ΔΠΧΑ 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) και τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009 τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις πρέπει να εφαρμόζονται και για αυτή την προγενέστερη περίοδο.
- 62 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις ακόλουθες τροποποιήσεις αναδρομικά σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα:
- α) τις απαιτήσεις της παραγράφου 21A αναφορικά με τον χειρισμό των προϋποθέσεων που δεν αφορούν στην κατοχύρωση·

- β) τους αναθεωρημένους ορισμούς των όρων «κατοχύρωση» και «προϋποθέσεις κατοχύρωσης» στο προσάρτημα Α·
- γ) τις τροποποιήσεις των παραγράφων 28 και 28Α αναφορικά με τις ακυρώσεις.

Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις ανωτέρω τροποποιήσεις σε περίοδο που είναι προγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

- 63 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αναδρομικά τις ακόλουθες τροποποιήσεις, που επήλθαν με το έγγραφο Συναλλαγές ομίλων οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2009, υπό την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 53–59, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2010 ή μεταγενέστερα:
- α) την τροποποίηση της παραγράφου 2, τη διαγραφή της παραγράφου 3 και την προσθήκη των παραγράφων 3Α και 43Α–43Δ και των παραγράφων Β45, Β47, Β50, Β54, Β56–Β58 και Β60 στο προσάρτημα Β όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου.
- β) τους αναθεωρημένους ορισμούς των ακόλουθων όρων στο προσάρτημα Α:
- συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά,
 - συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους,
 - συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, και
 - συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι αναγκαίες πληροφορίες για την αναδρομική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα αντικατοπτρίζει στις χωριστές ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις της τα ποσά που είχε προηγουμένως αναγνωρίσει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για περίοδο προγενέστερη της 1ης Ιανουαρίου 2010, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

- 63Α Με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* και το ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και το προσάρτημα Α. Η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11.
- 63Β Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010–2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 15 και 19. Στο προσάρτημα Α, οι ορισμοί των «προϋποθέσεων κατοχύρωσης» και της «συνθήκης της αγοράς» τροποποιήθηκαν και προστέθηκαν οι ορισμοί του «όρου απόδοσης» και του «όρου υπηρεσίας». Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτή την τροποποίηση μελλοντικά για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, για τις οποίες η ημερομηνία παραχώρησης είναι η 1η Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερη ημερομηνία. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 63Γ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Όταν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 9, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν και την εν λόγω τροποποίηση.
- 63Δ Με το έγγραφο *Κατάταξη και επιμέτρηση συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* (Τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 2), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 19, 30–31, 33, 52 και 63 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 33Α–33Η, 59Α–59Β, 63Δ και Β44Α–Β44Γ και οι αντίστοιχες επικεφαλίδες τους. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 63Ε Με τις *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκαν το 2018, τροποποιήθηκε η υποσημείωση στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο προσάρτημα Α. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτήν την τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή μεταγενέστερα. Η προγενέστερη εφαρμογή επιτρέπεται, εφόσον η οικονομική οντότητα εφαρμόζει ταυτόχρονα και όλες τις άλλες τροποποιήσεις που έγιναν με τις *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 2 αναδρομικά, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 53–59 του παρόντος προτύπου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι η αναδρομική εφαρμογή θα ήταν ανέφικτη ή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, εφαρμόζει την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 2 με παραπομπή στις παραγράφους 23–28, 50–53 και 54ΣΤ του ΔΛΠ 8.

ΑΠΟΣΥΡΣΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ

64 Το έγγραφο *Συναλλαγές ομίλων που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά*, που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2009, αντικαθιστά την ΕΔΔΠΧΑ 8 *Πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2* και την ΕΔΔΠΧΑ 11 *ΔΠΧΑ 2 — Συναλλαγές ομίλου και ιδίων μετοχών*. Με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το εν λόγω έγγραφο ενσωματώθηκαν οι προηγούμενες απαιτήσεις που προβλέπονταν στην ΕΔΔΠΧΑ 8 και στην ΕΔΔΠΧΑ 11, ως ακολούθως:

α) τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 και προστέθηκε η παράγραφος 13Α σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση συναλλαγών για τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει επακριβώς μέρος ή το σύνολο των λαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών. Οι απαιτήσεις αυτές ίσχυσαν για ετήσιες περιόδους που άρχιζαν από την 1η Μαΐου 2006 ή μεταγενέστερα.

β) προστέθηκαν οι παράγραφοι B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 και B61 στο προσάρτημα Β όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου. Οι απαιτήσεις αυτές ίσχυσαν για ετήσιες περιόδους που άρχιζαν από την 1η Μαρτίου 2007 ή μεταγενέστερα.

Οι απαιτήσεις αυτές εφαρμόστηκαν αναδρομικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων του ΔΠΧΑ 2.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ.

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρέωση να μεταβιβάσει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών για ποσά που εξαρτώνται από την τιμή (ή την αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου.

Εργαζόμενοι και άλλοι που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες

Άτομα που παρέχουν προσωπικές υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα και είτε α) είναι άτομα που θεωρούνται εργαζόμενοι για φορολογικούς ή νομικούς σκοπούς, β) είναι άτομα που εργάζονται για την οικονομική οντότητα υπό τη διεύθυνσή της κατά τον ίδιο τρόπο με τα άτομα που θεωρούνται εργαζόμενοι για φορολογικούς ή νομικούς σκοπούς ή γ) οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι παρόμοιες με εκείνες που παρέχονται από εργαζόμενους. Παραδείγματος χάρη, ο όρος καλύπτει όλο το διευθυντικό προσωπικό, ήτοι τα άτομα εκείνα που έχουν τη δικαιοδοσία ή την ευθύνη για τον σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των μη εκτελεστικών διοικητικών στελεχών.

Συμμετοχικός τίτλος

Μια σύμβαση που αποδεικνύει υπολειμματική συμμετοχή στα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της ⁽³⁷⁾.

Παραχωρηθείς συμμετοχικός τίτλος

Το δικαίωμα (υπό όρους ή άνευ όρων) σε **συμμετοχικό τίτλο** της οικονομικής οντότητας που παραχωρείται από την οικονομική οντότητα σε άλλο μέρος, βάσει **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**.

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα

- α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για **συμμετοχικούς τίτλους** της ίδιας της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**), ή
- β) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες, αλλά δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τον προμηθευτή.

Εύλογη αξία

Το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχτεί, μια υποχρέωση να διακανονιστεί ή ένας **παραχωρηθείς συμμετοχικός τίτλος** να ανταλλαχτεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με γνώση των συνθηκών της αγοράς στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Ημερομηνία παραχώρησης

Η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα ή άλλο μέρος (συμπεριλαμβανομένων των εργαζόμενων) συμφωνούν να συνάψουν **συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα και ο αντισυμβαλλόμενος συμφωνούν από κοινού για τους όρους και τις προϋποθέσεις της συμφωνίας. Την ημερομηνία της παραχώρησης, η οικονομική οντότητα παραχωρεί στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας, με την προϋπόθεση της εκπλήρωσης συγκεκριμένων **προϋποθέσεων κατοχύρωσης**, εάν υπάρχουν. Εάν η παραχώρηση υπόκειται σε διαδικασία έγκρισης (για παράδειγμα, εκ μέρους των μετόχων), η ημερομηνία παραχώρησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνεται η έγκριση.

⁽³⁷⁾ Το Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά που εκδόθηκε το 2018 ορίζει ότι μια υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει έναν οικονομικό πόρο, η οποία προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα.

Εσωτερική αξία

Η διαφορά μεταξύ της **εύλογης αξίας** των μετοχών για τις οποίες ο αντισυμβαλλόμενος έχει το (υπό όρους ή άνευ όρων) δικαίωμα να εγγραφεί ή τις οποίες έχει το δικαίωμα να λάβει και της τιμής (αν υφίσταται) που ο αντισυμβαλλόμενος υποχρεώνεται (ή που θα υποχρεωθεί) να καταβάλει για τις μετοχές αυτές. Για παράδειγμα, ένα **μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης** με τιμή άσκησης 15 NM⁽³⁸⁾ επί μετοχής με εύλογη αξία 20 NM, έχει εσωτερική αξία 5 NM.

Συνθήκη της αγοράς

Όρος απόδοσης από τον οποίο εξαρτάται η τιμή άσκησης, η κατοχύρωση ή η δυνατότητα άσκησης ενός **συμμετοχικού τίτλου** και ο οποίος αφορά την αγοραία τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οικονομικής οντότητας (ή των συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου), όπως:

- α) η επίτευξη καθορισμένης τιμής μετοχής ή συγκεκριμένου ποσού της **εσωτερικής αξίας μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης**, ή
- β) η επίτευξη συγκεκριμένου στόχου ο οποίος βασίζεται στην αγοραία τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οικονομικής οντότητας (ή των συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου) σε σχέση με δείκτη των αγοραίων τιμών των **συμμετοχικών τίτλων** άλλων οντοτήτων.

Μια συνθήκη της αγοράς απαιτεί από τον αντισυμβαλλόμενο να ολοκληρώσει συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας (πρόκειται δηλ. για **όρο υπηρεσίας**): η υπηρεσίας μπορεί να απαιτείται ρητά ή σιωπηρά.

Ημερομηνία επιμέτρησης

Η ημερομηνία κατά την οποία η **εύλογη αξία** των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων επιμετράται για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ. Για συναλλαγές με **εργαζόμενους και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες**, η ημερομηνία επιμέτρησης είναι η **ημερομηνία παραχώρησης**. Για συναλλαγές με μέρη εκτός των εργαζόμενων (και όσων παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες), η ημερομηνία επιμέτρησης είναι η ημερομηνία που η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει τις υπηρεσίες.

Όρος απόδοσης

Προϋπόθεση κατοχύρωσης, που απαιτεί:

- α) την ολοκλήρωση, από τον αντισυμβαλλόμενο, συγκεκριμένης περιόδου υπηρεσίας (πρόκειται δηλ. για **όρο υπηρεσίας**): η υπηρεσίας μπορεί να απαιτείται ρητά ή σιωπηρά· και
- β) την επίτευξη ενός ή περισσότερων καθορισμένων στόχων επιδόσεων καθ' όσον χρόνο ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία που απαιτείται στο στοιχείο α).

Η περίοδος για την επίτευξη του στόχου (ή των στόχων) επιδόσεων:

- α) δεν παρατείνεται πέραν του τέλους της περιόδου παροχής της υπηρεσίας· και
- β) μπορεί να αρχίσει πριν από την περίοδο παροχής της υπηρεσίας, υπό τον όρο ότι η ημερομηνία έναρξης ισχύος του στόχου επιδόσεων δεν είναι σημαντικά νωρίτερη από την έναρξη της περιόδου παροχής της υπηρεσίας.

⁽³⁸⁾ Στο παρόν προσάρτημα, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM).

Ο στόχος επιδόσεων καθορίζεται αναφορικά με:

- α) τις πράξεις (ή δραστηριότητες) της ίδιας της οικονομικής οντότητας ή τις πράξεις ή δραστηριότητες άλλης οικονομικής οντότητας του ίδιου ομίλου (δηλ. συνθήκη που δεν σχετίζεται με την αγορά) ή
- β) την τιμή (ή αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** της οικονομικής οντότητας ή άλλης οικονομικής οντότητας του ίδιου ομίλου (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών και των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) (δηλ. **συνθήκη της αγοράς**).

Ένας στόχος επιδόσεων μπορεί να αφορά τις επιδόσεις είτε ολόκληρης της οικονομικής οντότητας είτε μέρους αυτής (ή μέρους του ομίλου), π. χ. τις επιδόσεις ενός τμήματος ή τις ατομικές επιδόσεις ενός εργαζομένου.

Χαρακτηριστικό αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης

Χαρακτηριστικό που προβλέπει αυτόματη παραχώρηση επιπρόσθετων **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης** όποτε ο κάτοχος των δικαιωμάτων προαίρεσης ασκεί δικαιώματα προαίρεσης που είχαν παραχωρηθεί προγενέστερα χρησιμοποιώντας τις μετοχές της οικονομικής οντότητας, αντί μετρητών, για την κάλυψη της τιμής άσκησης.

Δυνατότητα αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης

Νέο **μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης** που παραχωρείται όταν χρησιμοποιείται μετοχή για την κάλυψη της τιμής άσκησης παλαιότερου μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης.

Όρος υπηρεσίας

Προϋπόθεση κατοχύρωσης που απαιτεί από τον αντισυμβαλλόμενο να ολοκληρώσει συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας κατά την οποία παρέχονται υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα. Εάν ο αντισυμβαλλόμενος, για οποιονδήποτε λόγο, σταματήσει να παρέχει υπηρεσίες κατά τη διάρκεια της **περιόδου κατοχύρωσης**, αθετεί τον όρο αυτό. Ένας όρος υπηρεσίας δεν απαιτεί την επίτευξη στόχου επιδόσεων.

Συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Συμφωνία μεταξύ της οικονομικής οντότητας (ή άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου ⁽³⁹⁾) ή οιοσδήποτε μετόχου οιασδήποτε οντότητας του ίδιου ομίλου) και άλλου μέρους (συμπεριλαμβανομένου και ενός εργαζομένου) η οποία παρέχει το δικαίωμα στο έτερο μέρος να λάβει

- α) μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας έναντι ποσών που εξαρτώνται από την τιμή (ή την αξία) των **συμμετοχικών τίτλων** (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών ή των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου, ή
- β) **συμμετοχικούς τίτλους** (συμπεριλαμβανομένων των μετοχών ή των **μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης**) της οικονομικής οντότητας ή άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου,

εφόσον πληρούνται οι συγκεκριμένες **προϋποθέσεις κατοχύρωσης**, αν υφίστανται.

Συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Συναλλαγή στο πλαίσιο της οποίας η οικονομική οντότητα

- α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τον προμηθευτή εκείνων των αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένου και ενός εργαζομένου) στο πλαίσιο **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, ή
- β) αναλαμβάνει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τον προμηθευτή στο πλαίσιο **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, ενώ άλλη οντότητα του ίδιου ομίλου λαμβάνει εκείνα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

⁽³⁹⁾ Ο «όμιλος» ορίζεται στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* ως «μια μητρική εταιρεία και όλες οι θυγατρικές της» από την πλευρά της τελικής μητρικής εταιρείας της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας.

Μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης

Σύμβαση που δίνει στον κάτοχο το δικαίωμα, αλλά όχι την υποχρέωση, να εγγραφεί για τις μετοχές της οικονομικής οντότητας σε σταθερή και καθορίσιμη τιμή επί συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Κατοχύρωση

Η μετατροπή σε δικαίωμα. Σε **συμφωνία παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**, το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας κατοχυρώνεται όταν το δικαίωμα του αντισυμβαλλόμενου δεν εξαρτάται πλέον από την ικανοποίηση οποιωνδήποτε **προϋποθέσεων κατοχύρωσης**.

Προϋποθέσεις κατοχύρωσης

Όρος που προσδιορίζει εάν η οικονομική οντότητα θα λάβει τις υπηρεσίες που παρέχουν στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα να λάβει μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία ή **συμμετοχικούς τίτλους** της οικονομικής οντότητας, βάσει **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**. Μια προϋπόθεση κατοχύρωσης είναι είτε **όρος υπηρεσίας** είτε **όρος απόδοσης**.

Περίοδος κατοχύρωσης

Η περίοδος κατά την οποία πρέπει να ικανοποιηθούν όλες οι καθορισθείσες **προϋποθέσεις κατοχύρωσης** μιας **συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών**.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ.

Εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων

B1 Οι παράγραφοι B2–B41 του παρόντος προσαρτήματος αναλύουν την επιμέτρηση της εύλογης αξίας παραχωρηθέντων μετοχών και μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, εστιάζοντας στους συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις που αποτελούν κοινά χαρακτηριστικά μιας παραχώρησης μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης σε εργαζόμενους. Συνεπώς, δεν είναι εξαντλητικές. Επιπλέον, επειδή τα θέματα αποτίμησης που αναλύονται κατωτέρω εστιάζουν στις μετοχές και τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, θεωρείται ότι η εύλογη αξία των μετοχών ή των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης επιμετράται στην ημερομηνία της παραχώρησης. Ωστόσο, πολλά από τα θέματα αποτίμησης που αναλύονται κατωτέρω (π.χ. ο προσδιορισμός της αναμενόμενης μεταβλητότητας) εφαρμόζονται και στα πλαίσια της εκτίμησης της εύλογης αξίας μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρούνται σε άτομα που δεν είναι εργαζόμενοι κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

Μετοχές

B2 Για μετοχές που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, η εύλογη αξία των μετοχών επιμετράται στην αγοραία τιμή των μετοχών της οικονομικής οντότητας (ή σε εκτιμώμενη αγοραία τιμή, αν οι μετοχές της οικονομικής οντότητας δεν αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης), προσαρμοσμένη ώστε να λαμβάνει υπόψη τους όρους και τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι μετοχές (εκτός από προϋποθέσεις κατοχύρωσης που εξαιρούνται από την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, σύμφωνα με τις παραγράφους 19–21).

B3 Για παράδειγμα, αν ο εργαζόμενος δεν δικαιούται να λάβει μερίσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, ο παράγοντας αυτός λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων μετοχών. Ομοίως, αν οι μετοχές υπόκεινται σε περιορισμούς στη μεταβίβαση μετά την ημερομηνία της κατοχύρωσης, ο παράγοντας αυτός λαμβάνεται υπόψη, αλλά μόνο στον βαθμό που οι περιορισμοί που υπάρχουν μετά την κατοχύρωση επηρεάζουν την τιμή που θα πλήρωνε για εκείνη τη μετοχή ένας συμμετέχοντας στην αγορά που ενεργεί με τη θέλησή του και με γνώση των συνθηκών της αγοράς. Για παράδειγμα, αν οι μετοχές αποτελούν αντικείμενο ενεργούς διαπραγμάτευσης σε βαθιά αγορά που χαρακτηρίζεται από ρευστότητα, οι περιορισμοί στις μεταβιβάσεις μετά την κατοχύρωση μπορεί να επηρεάζουν πολύ λίγο, αν επηρεάζουν καν, την τιμή που θα πλήρωνε για εκείνες τις μετοχές ένας συμμετέχοντας στην αγορά που ενεργεί με τη θέλησή του και με γνώση των συνθηκών της αγοράς. Οι περιορισμοί στις μεταβιβάσεις ή άλλοι περιορισμοί που υπάρχουν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης δεν λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των παραχωρηθέντων μετοχών, επειδή οι περιορισμοί αυτοί προέρχονται από την ύπαρξη προϋποθέσεων κατοχύρωσης, που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 19–21.

Μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης

B4 Σε πολλές περιπτώσεις δεν υπάρχουν διαθέσιμες χρηματιστηριακές τιμές για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, επειδή τα παραχωρηθέντα δικαιώματα προαίρεσης υπόκεινται σε όρους και προϋποθέσεις που δεν εφαρμόζονται σε δικαιώματα προαίρεσης που είναι εμπορεύσιμα σε χρηματιστηριακές αγορές. Αν δεν υπάρχουν εμπορεύσιμα χρηματιστηριακά δικαιώματα προαίρεσης με παρόμοιους όρους και προϋποθέσεις, η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης εκτιμάται με τη χρήση υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης.

B5 Η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τους παράγοντες που θα λαμβάνονταν υπόψη από μέρη που ενεργούν με τη θέλησή τους και με γνώση των συνθηκών αγοράς για την επιλογή του υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που πρέπει να εφαρμοστεί. Για παράδειγμα, πολλά δικαιώματα προαίρεσης εργαζομένων έχουν μεγάλες διάρκειες και συνήθως είναι ασκήσιμα κατά το διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας κατοχύρωσης και του τέλους της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης, και συχνά ασκούνται πρόωρα. Οι παράγοντες αυτοί πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης κατά την ημερομηνία παραχώρησης. Για πολλές οικονομικές οντότητες, αυτό μπορεί να αποκλείει τη χρήση του τύπου Black-Scholes-Merton, που δεν προβλέπει τη δυνατότητα άσκησης πριν από το τέλος της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης και μπορεί να μην αντανακλά κατάλληλα τις επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης. Επίσης, δεν προβλέπει την πιθανότητα ότι η αναμενόμενη μεταβλητότητα και άλλα δεδομένα μπορεί να κυμανθούν κατά τη διάρκεια της ζωής του δικαιώματος προαίρεσης. Όμως, για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης με σχετικά σύντομες συμβατικές διάρκειες ή που πρέπει να ασκηθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης, οι παράγοντες που αναφέρθηκαν ανωτέρω μπορεί να μην έχουν εφαρμογή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο τύπος Black-Scholes-Merton μπορεί να παράγει μια αξία που είναι ουσιαστικά ίδια με εκείνη ενός πιο ευέλικτου υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης.

B6 Κάθε υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης λαμβάνει υπόψη, κατ' ελάχιστο, τους ακόλουθους παράγοντες:

- α) την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης·
- β) τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης·
- γ) την τρέχουσα τιμή των υποκείμενων μετοχών·

- δ) την αναμενόμενη μεταβλητότητα της τιμής της μετοχής·
- ε) τα μερίσματα που αναμένεται να ληφθούν από τις μετοχές (αν αρμόζει)· και
- στ) το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου για τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης.
- B7 Λαμβάνονται επίσης υπόψη άλλοι παράγοντες που θα εξέταζαν συμμετέχοντες της αγοράς που ενεργούν με τη θέλησή τους και με γνώση των συνθηκών της αγοράς προκειμένου να καθορίσουν την τιμή (εκτός από προϋποθέσεις κατοχύρωσης και χαρακτηριστικά αυτόματης παραχώρησης επιπρόσθετων δικαιωμάτων προαίρεσης που εξαιρούνται από την επιμέτρηση της εύλογης αξίας σύμφωνα με τις παραγράφους 19–22).
- B8 Για παράδειγμα, ένα μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης που παραχωρείται σε εργαζόμενο συνήθως δεν μπορεί να ασκηθεί σε καθορισμένες περιόδους (π.χ. κατά την περίοδο κατοχύρωσης ή σε περιόδους που καθορίζονται από εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων). Ο παράγοντας αυτός λαμβάνεται υπόψη αν το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που εφαρμόζεται θα βασιζόταν, σε διαφορετική περίπτωση, στην παραδοχή ότι το δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να ασκηθεί σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια της ζωής του. Όμως, αν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που αποτιμά δικαιώματα προαίρεσης που μπορούν να ασκηθούν μόνο στο τέλος της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης, δεν απαιτείται καμία προσαρμογή για την αδυναμία άσκησης κατά την περίοδο κατοχύρωσης (ή σε άλλες περιόδους κατά τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης), επειδή το υπόδειγμα τεκμαίρει ότι τα δικαιώματα προαίρεσης δεν μπορούν να ασκηθούν στις περιόδους αυτές.
- B9 Ομοίως, ένας άλλος κοινός παράγοντας των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης των εργαζομένων είναι η δυνατότητα πρόωρης άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης, παραδείγματος χάρη επειδή το δικαίωμα προαίρεσης δεν μεταβιβάζεται ελεύθερα ή επειδή ο εργαζόμενος πρέπει να ασκήσει όλα τα κατοχυρωμένα δικαιώματα με τη λήξη της εργασιακής σχέσης. Οι επιδράσεις της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης λαμβάνονται ληφθούν υπόψη, όπως αναφέρεται στις παραγράφους B16–B21.
- B10 Παράγοντες οι οποίοι δεν θα λαμβάνονταν υπόψη από έναν ενδιαφερόμενο συμμετέχοντα στην αγορά, ο οποίος ενεργεί με γνώση των συνθηκών της αγοράς, για τον καθορισμό της τιμής ενός μετοχικού δικαιώματος προαίρεσης (ή άλλου συμμετοχικού τίτλου) δεν λαμβάνονται υπόψη ούτε κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης (ή άλλων συμμετοχικών τίτλων) που παραχωρούνται. Για παράδειγμα, για μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, οι παράγοντες που επηρεάζουν την αξία του δικαιώματος προαίρεσης μόνο από την άποψη του μεμονωμένου εργαζόμενου δεν έχουν πρακτική ουσία στην εκτίμηση μιας τιμής που θα καθοριζόταν από έναν ενδιαφερόμενο συμμετέχοντα στην αγορά ο οποίος ενεργεί με γνώση των συνθηκών της αγοράς.

Δεδομένα για υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης

- B11 Κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας και των αναμενόμενων μερισμάτων των υποκείμενων μετοχών, ο στόχος είναι η προσέγγιση των προσδοκίων που θα αντανάκλωναν σε τρέχουσα αγοραία τιμή ή σε διαπραγματεύσιμη τιμή ανταλλαγής για το δικαίωμα προαίρεσης. Ομοίως, κατά την εκτίμηση των επιδράσεων της πρόωρης άσκησης των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εργαζομένων, ο στόχος είναι η προσέγγιση των προσδοκίων που θα ανέπτυξε ένα εξωτερικό μέρος με πρόσβαση σε λεπτομερή πληροφόρηση για τη συμπεριφορά των εργαζομένων όσον αφορά την άσκηση, βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.
- B12 Συχνά, είναι πιθανό να υφίσταται φάσμα λογικών προσδοκίων σχετικά με τη μελλοντική μεταβλητότητα, τα μερίσματα και την πιθανή συμπεριφορά όσον αφορά την άσκηση. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να υπολογιστεί μια αναμενόμενη αξία, με στάθμιση κάθε ποσού του φάσματος με τη σχετική πιθανότητα εμφάνισης του.
- B13 Οι προσδοκίες για το μέλλον συνήθως βασίζονται στην εμπειρία και τροποποιούνται αν το μέλλον αναμένεται εύλογα να διαφέρει από το παρελθόν. Σε κάποιες περιπτώσεις, προσδιορισμοί παράγοντες μπορεί να υποδεικνύουν ότι οι μη προσαρμοσμένες εμπειρίες του παρελθόντος αποτελούν σχετικά φτωχό μέσο πρόβλεψης των μελλοντικών εμπειριών. Για παράδειγμα, αν μια οικονομική οντότητα με δύο σαφώς διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες διαθέσει τη μια, που εμπειρείχε σημαντικά λιγότερους κινδύνους από την άλλη, η ιστορική μεταβλητότητα μπορεί να μην αποτελεί την καλύτερη πληροφόρηση στην οποία θα μπορούσε να βασιστούν λογικές προσδοκίες για το μέλλον.
- B14 Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι διαθέσιμη η ιστορική πληροφόρηση. Για παράδειγμα, μια νεοεισηγμένη στο χρηματιστήριο οικονομική οντότητα θα διαθέτει περιορισμένα ιστορικά δεδομένα, αν τα διαθέτει, για τη μεταβλητότητα της τιμής της μετοχής της. Οι μη εισηγμένες και οι νεοεισηγμένες οικονομικές οντότητες εξετάζονται κατωτέρω.
- B15 Συνοψίζοντας, η οικονομική οντότητα δεν θα πρέπει να στηρίζει τις εκτιμήσεις της μεταβλητότητας, της συμπεριφοράς όσον αφορά την άσκηση και των μερισμάτων αποκλειστικά στην ιστορική πληροφόρηση χωρίς να εξετάζει τον βαθμό στον οποίο οι παρελθούσες εμπειρίες αναμένεται να είναι ευλόγως ενδεικτικές των μελλοντικών εμπειριών.

Αναμενόμενη πρόωρη άσκηση

- B16 Οι εργαζόμενοι συχνά ασκούν τα μετοχικά δικαιώματα πρόωρα, για διάφορους λόγους. Για παράδειγμα, τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης συνήθως δεν μεταβιβάζονται. Το γεγονός αυτό συχνά ωθεί τους εργαζόμενους να ασκήσουν πρόωρα τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσής τους, διότι είναι ο μόνος τρόπος να ρευστοποιήσουν τη θέση τους. Επίσης, συνήθως απαιτείται από τους εργαζόμενους που διακόπτουν την εργασιακή σχέση να ασκήσουν σε σύντομο χρονικό διάστημα τυχόν κατοχυρωμένα δικαιώματα προαίρεσης, διότι σε διαφορετική περίπτωση καταπίπτουν. Ο παράγοντας αυτός επίσης προκαλεί την πρόωρη άσκηση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης των εργαζομένων. Άλλοι παράγοντες που προκαλούν την πρόωρη άσκηση είναι η αποφυγή κινδύνου και η έλλειψη διασποράς των κεφαλαίων τους.
- B17 Ο τρόπος με τον οποίο λαμβάνονται υπόψη οι επιδράσεις της πρόωρης άσκησης εξαρτάται από το υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που εφαρμόζεται. Για παράδειγμα, η αναμενόμενη πρόωρη άσκηση θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη με τη χρήση εκτίμησης της αναμενόμενης διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης (η οποία, για ένα μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης εργαζομένου, είναι ο χρόνος από την ημερομηνία της παραχώρησης μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία αναμένεται να ασκηθεί το δικαίωμα προαίρεσης) ως δεδομένου στο πλαίσιο υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης (π.χ. του τύπου Black-Scholes-Merton). Εναλλακτικά, η αναμενόμενη πρόωρη άσκηση θα μπορούσε να απεικονιστεί σε διωνυμικό ή παρόμοιο υπόδειγμα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης που χρησιμοποιεί ως δεδομένο τη συμβατική διάρκεια.
- B18 Στους παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη στην εκτίμηση της πρόωρης άσκησης περιλαμβάνονται:
- α) η διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, επειδή συνήθως το μετοχικό δικαίωμα προαίρεσης δεν μπορεί να ασκηθεί μέχρι το τέλος της περιόδου κατοχύρωσης. Συνεπώς, ο προσδιορισμός των συνεπειών της αποτίμησης της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης βασίζεται στην παραδοχή ότι τα δικαιώματα προαίρεσης θα κατοχυρωθούν. Οι συνέπειες των προϋποθέσεων κατοχύρωσης εξετάζονται στις παραγράφους 19–21·
 - β) η μέση διάρκεια για την οποία παρόμοια δικαιώματα προαίρεσης έχουν παραμείνει ανεξόφλητα κατά το παρελθόν·
 - γ) η τιμή των υποκείμενων μετοχών. Η εμπειρία μπορεί να υποδεικνύει ότι οι εργαζόμενοι τείνουν να ασκούν δικαιώματα προαίρεσης όταν η τιμή της μετοχής υπερβαίνει κατά ένα καθορισμένο επίπεδο την τιμή άσκησης·
 - δ) η θέση του εργαζόμενου στην εταιρεία. Για παράδειγμα, η εμπειρία μπορεί να υποδεικνύει ότι οι εργαζόμενοι σε υψηλότερες θέσεις τείνουν να ασκούν τα δικαιώματα προαίρεσης αργότερα από εργαζόμενους σε χαμηλότερες θέσεις (γίνεται περαιτέρω αναφορά στο θέμα αυτό στην παράγραφο B21)·
 - ε) η αναμενόμενη μεταβλητότητα των υποκείμενων μετοχών. Κατά μέσο όρο, οι εργαζόμενοι μπορεί να τείνουν να ασκούν δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που χαρακτηρίζονται από υψηλό επίπεδο μεταβλητότητας νωρίτερα από εκείνα μετοχών με χαμηλά επίπεδα μεταβλητότητας.
- B19 Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο B17, οι επιδράσεις της πρόωρης άσκησης θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη με χρήση εκτίμησης της αναμενόμενης διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης ως δεδομένου στο πλαίσιο υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης ζωής των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που παραχωρήθηκαν σε ομάδα εργαζομένων, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να στηρίξει την εκτίμηση αυτή σε κατάλληλα σταθμισμένη μέση αναμενόμενη διάρκεια για ολόκληρη την ομάδα των εργαζομένων ή στις κατάλληλες σταθμισμένες μέσες διάρκειες για υποομάδες εργαζομένων εντός της ομάδας, βασισμένη σε πιο λεπτομερή στοιχεία για τη συμπεριφορά των εργαζομένων όσον αφορά την άσκηση (αναλύεται περαιτέρω).
- B20 Ο διαχωρισμός μιας παραχώρησης δικαιώματος προαίρεσης σε ομάδες για εργαζόμενους με σχετικά ομοιογενή συμπεριφορά όσον αφορά την άσκηση είναι πιθανό να είναι σημαντικός. Η αξία του δικαιώματος προαίρεσης δεν είναι γραμμική συνάρτηση της διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης· η αξία αυξάνεται με φθίνοντα ρυθμό καθώς η διάρκεια επιμηκύνεται. Για παράδειγμα, αν όλες οι υπόλοιπες παραδοχές παραμείνουν αμετάβλητες, αν και ένα διετές δικαίωμα προαίρεσης έχει μεγαλύτερη αξία από ό,τι ένα μονοετές, δεν αξίζει δύο φορές παραπάνω. Αυτό σημαίνει ότι ο υπολογισμός της εκτιμώμενης αξίας του δικαιώματος προαίρεσης βάσει μοναδικής σταθμισμένης μέσης διάρκειας που περιλαμβάνει μεμονωμένες διάρκειες με μεγάλες διαφορές μεταξύ τους θα προσαύξανε τη συνολική εύλογη αξία των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης. Ο διαχωρισμός των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης σε αρκετές ομάδες, καθεμία με σταθμισμένη μέση διάρκεια που περιέχει διάρκειες που δεν διαφέρουν ευρέως μεταξύ τους, μειώνει την προσαύξηση αυτή.
- B21 Πρέπει να εκτιμηθούν παρόμοιοι παράγοντες όταν γίνεται χρήση διωνυμικού ή παρόμοιου μοντέλου. Για παράδειγμα, η εμπειρία μιας οικονομικής οντότητας που παραχωρεί δικαιώματα προαίρεσης σε εργαζόμενους όλων των θέσεων μπορεί να υποδεικνύει ότι τα υψηλόβαθμα στελέχη τείνουν να διακρατούν τα δικαιώματα προαίρεσης για μεγαλύτερο διάστημα από τους εργαζόμενους σε μεσαία επίπεδα διοίκησης και ότι οι εργαζόμενοι σε χαμηλότερα επίπεδα τείνουν να ασκούν τα δικαιώματά τους νωρίτερα απ' οποιαδήποτε άλλη ομάδα. Πέραν τούτου, οι εργαζόμενοι που ενθαρρύνονται ή που απαιτείται να διακρατούν ένα ελάχιστο ποσοστό των συμμετοχικών τίτλων του εργοδότη τους, συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης, μπορεί κατά μέσο όρο να ασκούν τα δικαιώματα προαίρεσης αργότερα απ' ό,τι οι εργαζόμενοι που δεν υπάγονται σε τέτοια απαίτηση. Στις περιπτώσεις αυτές, ο διαχωρισμός των δικαιωμάτων προαίρεσης σε ομάδες παραληπτών με σχετικά ομοιογενή συμπεριφορά όσον αφορά την άσκηση θα καταλήξει σε πιο ακριβή εκτίμηση της συνολικής εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων προαίρεσης.

Αναμενόμενη μεταβλητότητα

- B22 Η αναμενόμενη μεταβλητότητα είναι ένα μέτρο του ποσού κατά το οποίο μια τιμή αναμένεται να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Το μέτρο της μεταβλητότητας που χρησιμοποιείται σε υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης είναι η ετήσια σταθερή απόκλιση των συνεχώς ανατοκίζόμενων ποσοστών απόδοσης της μετοχής κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου. Η μεταβλητότητα συνήθως εκφράζεται σε ετήσια βάση που είναι συγκρίσιμη ασχέτως από τη χρονική περίοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον υπολογισμό, για παράδειγμα ημερήσιες, εβδομαδιαίες ή μηνιαίες παρατηρήσεις τιμών.
- B23 Το ποσοστό απόδοσης (που μπορεί να είναι θετικό ή αρνητικό) μιας μετοχής για μια χρονική περίοδο επιμετρά την έκταση στην οποία ένας μέτοχος έχει ωφεληθεί από τα μερίσματα και την αύξηση (ή τη μείωση) της τιμής της μετοχής.
- B24 Η αναμενόμενη ετήσια μεταβλητότητα μιας μετοχής είναι το φάσμα εντός του οποίου αναμένεται να βρίσκεται το συνεχώς ανατοκίζόμενο ετήσιο ποσοστό απόδοσης περίπου τα δύο τρίτα των φορών. Για παράδειγμα, αν υποθέσουμε ότι μετοχή με αναμενόμενο συνεχώς ανατοκίζόμενο ποσοστό απόδοσης 12 τοις εκατό έχει μεταβλητότητα 30 τοις εκατό, που σημαίνει ότι η πιθανότητα το ποσοστό απόδοσης της μετοχής για ένα έτος να είναι μεταξύ -18 τοις εκατό ($12\% - 30\%$) και 42 τοις εκατό ($12\% + 30\%$) είναι περίπου δύο τρίτα. Αν η τιμή της μετοχής είναι 100 NM στην αρχή του έτους και δεν καταβληθούν μερίσματα, η τιμή στο τέλος του έτους θα αναμενόταν να είναι μεταξύ 83,53 NM ($100\text{ NM} \times e^{-0,18}$) και 152,20 NM ($100\text{ NM} \times e^{0,42}$), περίπου τα δύο τρίτα των φορών.
- B25 Στους παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας περιλαμβάνονται:
- η τεκμαρτή μεταβλητότητα από διαπραγματεύσιμα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης των μετοχών της οικονομικής οντότητας ή άλλων διαπραγματέυσμων μέσω της οικονομικής οντότητας που περιλαμβάνουν χαρακτηριστικά δικαιωμάτων προαίρεσης (όπως οι μετατρέψιμοι χρεωστικοί τίτλοι), αν υπάρχουν·
 - η ιστορική μεταβλητότητα της τιμής μετοχής κατά την πιο πρόσφατη περίοδο που είναι γενικά αντίστοιχη με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης (λαμβάνομένων υπόψη της εναπομένουσας συμβατικής διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης και των επιδράσεων της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης)·
 - η χρονική διάρκεια κατά την οποία οι μετοχές της οικονομικής οντότητας διαπραγματεύονται δημόσια. Μια νεοεισηγμένη οικονομική οντότητα μπορεί να έχει υψηλή ιστορική μεταβλητότητα, σε σύγκριση με άλλες οικονομικές οντότητες που είναι εισηγμένες για μεγαλύτερο διάστημα. Περαιτέρω καθοδήγηση για νεοεισηγμένες οικονομικές οντότητες δίνεται κατωτέρω·
 - η τάση της μεταβλητότητας να επανέλθει στο μέσο της, ήτοι το μακροπρόθεσμο μέσο επίπεδο της και άλλοι παράγοντες που υποδεικνύουν ότι η αναμενόμενη μελλοντική μεταβλητότητα μπορεί να διαφέρει από την παρελθούσα μεταβλητότητα. Για παράδειγμα, αν η τιμή μετοχής μιας οικονομικής οντότητας ήταν εξαιρετικά ρευστή για κάποια προσδιορίσιμη χρονική περίοδο λόγω προσφοράς εξαγοράς που δεν προχώρησε ή λόγω σημαντικής αναδιάρθρωσης, η περίοδος αυτή θα μπορούσε να μη ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό της ιστορικής μέσης ετήσιας μεταβλητότητας·
 - κατάλληλα και τακτικά διαστήματα για παρατηρήσεις τιμών. Οι παρατηρήσεις τιμών θα πρέπει να είναι συνεπείς από περίοδο σε περίοδο. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την τιμή κλεισίματος για κάθε εβδομάδα ή την υψηλότερη τιμή της εβδομάδας, αλλά δεν θα πρέπει να χρησιμοποιεί την τιμή κλεισίματος για κάποιες εβδομάδες και την υψηλότερη τιμή για άλλες εβδομάδες. Επίσης, οι παρατηρήσεις των τιμών θα πρέπει να εκφράζονται στο ίδιο νόμισμα με την τιμή άσκησης.

Νεοεισηγμένες οικονομικές οντότητες

- B26 Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο B25, η οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη την ιστορική μεταβλητότητα της τιμής της μετοχής κατά την πιο πρόσφατη περίοδο που είναι γενικά αντίστοιχη με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης. Αν μια νεοεισηγμένη εταιρεία δεν διαθέτει επαρκή πληροφόρηση για την ιστορική μεταβλητότητα, θα πρέπει μολαταύτα να υπολογίσει την ιστορική μεταβλητότητα για τη μεγαλύτερη περίοδο για την οποία διατίθεται δραστηριότητα συναλλαγών. Θα πρέπει επίσης να λάβει υπόψη την ιστορική μεταβλητότητα παρόμοιων οικονομικών οντοτήτων σε συνέχεια μιας συγκρίσιμης περιόδου της ζωής τους. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που είναι εισηγμένη για μόνον ένα έτος και παραχωρεί δικαιώματα προαίρεσης με αναμενόμενη μέση ζωή πέντε ετών μπορεί να λάβει υπόψη το ρυθμό και το επίπεδο της ιστορικής μεταβλητότητας οικονομικών οντοτήτων του ίδιου κλάδου για τα πρώτα έξι έτη κατά τα οποία οι μετοχές εκείνων των οικονομικών οντοτήτων διαπραγματεύονταν δημόσια.

Μη εισηγμένες οικονομικές οντότητες

- B27 Μια οικονομική οντότητα που δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο δεν θα έχει στη διάθεσή της ιστορικές πληροφορίες για την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας. Παρατίθενται κατωτέρω κάποιοι παράγοντες που μπορούν να ληφθούν υπόψη αντί αυτής.
- B28 Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια μη εισηγμένη οικονομική οντότητα που τακτικά εκδίδει δικαιώματα προαίρεσης ή μετοχές σε εργαζόμενους (ή άλλα μέρη) μπορεί να έχει δημιουργήσει εσωτερική αγορά για τις μετοχές της. Η μεταβλητότητα των τιμών εκείνων των μετοχών θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη κατά την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας.

- B29 Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να λάβει υπόψη την ιστορική ή τεκμαρτή μεταβλητότητα παρόμοιων εισηγμένων οικονομικών οντοτήτων, για τις οποίες διατίθενται πληροφορίες σχετικά με την τιμή μετοχής ή την τιμή των δικαιωμάτων προαίρεσης, για την εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας. Αυτό θα ήταν κατάλληλο αν η οικονομική οντότητα έχει στηρίξει την αξία των μετοχών της στις τιμές των μετοχών παρόμοιων εισηγμένων οικονομικών οντοτήτων.
- B30 Αν η οικονομική οντότητα δεν έχει στηρίξει την εκτίμηση της αξίας των μετοχών της στις τιμές μετοχών παρόμοιων εισηγμένων οικονομικών οντοτήτων και έχει αντ' αυτού χρησιμοποιήσει άλλη μέθοδο αποτίμησης για τις μετοχές της, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να διατυπώσει εκτίμηση της αναμενόμενης μεταβλητότητας η οποία είναι συνεπής προς αυτή τη μέθοδο αποτίμησης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να αποτιμήσει τις μετοχές της βασισμένη στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ή στα καθαρά κέρδη. Θα μπορούσε να ξεετάσει την αναμενόμενη μεταβλητότητα των αξιών εκείνων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων ή των καθαρών κερδών.

Αναμενόμενα μερίσματα

- B31 Το αν θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα αναμενόμενα μερίσματα κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας των παραχωρηθέντων μετοχών ή δικαιωμάτων προαίρεσης εξαρτάται από το αν ο αντισυμβαλλόμενος δικαιούται να λάβει μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών.
- B32 Για παράδειγμα, αν παραχωρήθηκαν στους εργαζόμενους δικαιώματα προαίρεσης και οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν μερίσματα επί των υποκείμενων μετοχών ή ισοδύναμα αυτών (που δύνανται να καταβληθούν σε μετρητά ή να χρησιμοποιηθούν για τη μείωση της τιμής άσκησης) ανάμεσα στην ημερομηνία παραχώρησης και στην ημερομηνία άσκησης, τα παραχωρηθέντα δικαιώματα προαίρεσης θα πρέπει να αποτιμηθούν σαν να μην πρόκειται να καταβληθούν μερίσματα επί των υποκείμενων μετοχών, ήτοι το δεδομένο για τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να είναι μηδέν.
- B33 Ομοίως, κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των μετοχών που παραχωρούνται σε εργαζόμενους, δεν απαιτείται προσαρμογή για τα αναμενόμενα μερίσματα αν ο εργαζόμενος δικαιούται να λάβει μερίσματα που καταβάλλονται κατά την περίοδο κατοχύρωσης.
- B34 Αντιθέτως, αν οι εργαζόμενοι δεν δικαιούνται να λάβουν μερίσματα ή ισοδύναμα αυτών κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης (ή πριν από την άσκηση, στην περίπτωση των δικαιωμάτων προαίρεσης), η αποτίμηση της ημερομηνίας παραχώρησης των δικαιωμάτων επί μετοχών ή δικαιωμάτων προαίρεσης θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα μερίσματα. Αυτό σημαίνει ότι όταν γίνεται εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός παραχωρηθέντος δικαιώματος προαίρεσης, τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην εφαρμογή του υποδείγματος αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Όταν γίνεται εκτίμηση της εύλογης αξίας μιας παραχωρηθείσας μετοχής, η αποτίμηση αυτή θα πρέπει να μειώνεται κατά την παρούσα αξία των μερισμάτων που αναμένεται να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης.
- B35 Τα υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης συνήθως απαιτούν την αναμενόμενη μερισματική απόδοση. Ωστόσο, τα υποδείγματα αυτά δύνανται να τροποποιηθούν ώστε να γίνει χρήση ενός αναμενόμενου ποσού μερισμάτων αντί της μερισματικής απόδοσης. Η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί είτε την αναμενόμενη απόδοση είτε τις αναμενόμενες καταβολές. Αν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιήσει τις τελευταίες, θα πρέπει να λάβει υπόψη τον ιστορικό ρυθμό αύξησης των μερισμάτων. Για παράδειγμα, αν η πολιτική της οικονομικής οντότητας ήταν να αυξάνει τα μερίσματα κατά 3 τοις εκατό ετησίως, η εκτιμώμενη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης δεν θα πρέπει να υποθέτει σταθερό ποσό μερισμάτων για όλη τη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης, εκτός αν υπάρχουν στοιχεία που υποστηρίζουν την εν λόγω παραδοχή.
- B36 Γενικά, η παραδοχή σχετικά με τα αναμενόμενα μερίσματα θα πρέπει να βασίζεται σε πληροφορίες που είναι δημόσια διαθέσιμες. Η οικονομική οντότητα που δεν καταβάλλει μερίσματα και που δεν έχει σκοπό να το πράξει στο μέλλον θα πρέπει να θεωρήσει ότι η αναμενόμενη μερισματική απόδοση είναι μηδενική. Όμως, μια αναδυόμενη οικονομική οντότητα που δεν έχει ιστορικό καταβολής μερισμάτων μπορεί να αναμένει να αρχίσει να καταβάλλει μερίσματα στις αναμενόμενες διάρκειες των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης των εργαζομένων της. Οι εν λόγω οικονομικές οντότητες θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν ένα μέσο της παρελθούσας μερισματικής απόδοσης (μηδέν) και τη μέση μερισματική απόδοση μιας κατάλληλα συγκρίσιμης ομότιμης ομάδας.

Επιτόκιο μηδενικού κινδύνου

- B37 Συνήθως, το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου είναι η επί του παρόντος διαθέσιμη τεκμαρτή απόδοση των κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκφράζεται η τιμή άσκησης, με εναπομένουσα διάρκεια που ισούται με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης που αποτιμάται (βάσει της εναπομένουσας συμβατικής διάρκειας του δικαιώματος προαίρεσης και λαμβανομένων υπόψη των επιδράσεων της αναμενόμενης πρόωρης άσκησης). Μπορεί να απαιτείται η χρήση κατάλληλου υποκατάστατου, αν δεν υπάρχουν τέτοια κρατικά ομόλογα ή αν οι συνθήκες υποδεικνύουν ότι η τεκμαρτή απόδοση των κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο δεν είναι αντιπροσωπευτική του επιτοκίου μηδενικού κινδύνου (για παράδειγμα, σε οικονομίες υψηλού πληθωρισμού). Επίσης, πρέπει να χρησιμοποιείται κατάλληλο υποκατάστατο αν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα προσδιόριζαν συνήθως το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου χρησιμοποιώντας το εν λόγω υποκατάστατο, αντί της τεκμαρτής απόδοσης κρατικών ομολόγων χωρίς τοκομερίδιο, κατά την εκτίμηση της εύλογης αξίας δικαιώματος προαίρεσης με διάρκεια που ισούται με την αναμενόμενη διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης που αποτιμάται.

Επιδράσεις της κεφαλαιακής διάρθρωσης

- B38 Συνήθως τρίτα μέρη, και όχι η οικονομική οντότητα, διαθέτουν διαπραγματεύσιμα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης. Όταν ασκούνται αυτά τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, ο διαθέτης παραδίδει τις μετοχές στον κάτοχο του δικαιώματος προαίρεσης. Οι μετοχές αυτές αποκτώνται από υπάρχοντες μετόχους. Συνεπώς, η άσκηση διαπραγματεύσιμων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης δεν έχει μειωτική επίδραση.

- B39 Αντίθετα, αν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης διατίθενται από την οικονομική οντότητα, εκδίδονται νέες μετοχές όταν εκείνα τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ασκούνται (είτε εκδίδονται στην πραγματικότητα είτε εκδίδονται στην ουσία, αν χρησιμοποιούνται μετοχές που είχαν προηγουμένως επαναγοραστεί και κατέχονται από την οικονομική οντότητα). Δεδομένου ότι οι μετοχές θα εκδοθούν στην τιμή άσκησης αντί της τρέχουσας χρηματιστηριακής τιμής κατά την ημερομηνία της άσκησης, αυτή η πραγματική ή δυνητική απομείωση μπορεί να μειώσει την τιμή της μετοχής, ώστε ο κάτοχος του δικαιώματος να μην έχει τόσο μεγάλο κέρδος όσο θα είχε αν ασκούσε ένα κατά τα άλλα παρόμοιο διαπραγματεύσιμο δικαίωμα προαίρεσης που δεν μειώνει την τιμή της μετοχής.
- B40 Κατά πόσον αυτό θα έχει σημαντική επίδραση στην αξία των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, όπως ο αριθμός των νέων μετοχών που θα εκδοθούν με την έκδοση των δικαιωμάτων προαίρεσης σε σύγκριση με τον αριθμό μετοχών που έχουν ήδη εκδοθεί. Επίσης, αν η αγορά ήδη αναμένει την παραχώρηση των δικαιωμάτων προαίρεσης, μπορεί να έχει ήδη προεξοφλήσει τη δυνητική απομείωση στην τιμή της μετοχής κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.
- B41 Όμως, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξετάσει αν η δυνητική μειωτική επίδραση της μελλοντικής άσκησης των παραχωρηθέντων μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης μπορεί να έχει επίδραση στην εκτιμώμενη αξία τους κατά την ημερομηνία παραχώρησης. Τα υποδείγματα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης μπορούν να προσαρμοστούν ώστε να λαμβάνουν υπόψη αυτήν τη δυνητική μειωτική επίδραση.

Τροποποιήσεις σε συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους

- B42 Η παράγραφος 27 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει, κατ' ελάχιστο, τις ληφθείσες υπηρεσίες επιμετρηθείσες στην εύλογη αξία της ημερομηνίας παραχώρησης των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, άσχετα αν έχουν υπάρξει τροποποιήσεις των όρων και των προϋποθέσεων βάσει των οποίων οι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρήθηκαν, ή ακύρωση ή διακανονισμός της εν λόγω παραχώρησης συμμετοχικών τίτλων, εκτός αν οι εν λόγω συμμετοχικοί τίτλοι δεν κατοχυρώνονται λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης κάποιας προϋπόθεσης κατοχύρωσης (εκτός από συνθήκη της αγοράς) που είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει τις επιδράσεις τροποποιήσεων που αυξάνουν τη συνολική εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ή που ωφελούν κατ' οποιονδήποτε άλλον τρόπο τον εργαζόμενο.
- B43 Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 27:
- α) αν η τροποποίηση αυξάνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων (π.χ. μειώνοντας την τιμή άσκησης), που επιμετράται αμέσως πριν και μετά την τροποποίηση, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει την επαυξητική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε στην επιμέτρηση του ποσού που αναγνωρίζεται για τις ληφθείσες υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για τους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους. Η παραχωρηθείσα επαυξητική εύλογη αξία είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του τροποποιημένου συμμετοχικού τίτλου και εκείνης του αρχικού συμμετοχικού τίτλου, με εκτίμηση αμφοτέρων κατά την ημερομηνία της τροποποίησης. Αν η τροποποίηση γίνει κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η επαυξητική εύλογη αξία που παραχωρείται περιλαμβάνεται στην επιμέτρηση του ποσού που αναγνωρίζεται για υπηρεσίες που λαμβάνονται κατά την περίοδο από την ημερομηνία της τροποποίησης μέχρι την ημερομηνία κατοχύρωσης των τροποποιημένων συμμετοχικών τίτλων, επιπρόσθετα του ποσού που βασίζεται στην ημερομηνία παραχώρησης των αρχικών συμμετοχικών τίτλων, που αναγνωρίζεται κατά το εναπομένον διάστημα της αρχικής περιόδου κατοχύρωσης. Αν η τροποποίηση γίνει μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης, η επαυξητική εύλογη αξία που παραχωρήθηκε αναγνωρίζεται αμέσως, ή κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης αν ο εργαζόμενος απαιτείται να συμπληρώσει επιπρόσθετη περίοδο υπηρεσίας προτού λάβει το άνευ όρων δικαίωμα σε αυτούς τους τροποποιημένους συμμετοχικούς τίτλους.
- β) ομοίως, αν η τροποποίηση αυξάνει τον αριθμό των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει την εύλογη αξία των επιπρόσθετων συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν, επιμετρημένων κατά την ημερομηνία της τροποποίησης, στην επιμέτρηση του ποσού που αναγνωρίστηκε για τις υπηρεσίες που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για τους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του στοιχείου α) ανωτέρω. Για παράδειγμα, αν η τροποποίηση γίνει κατά τη διάρκεια της περιόδου κατοχύρωσης, η εύλογη αξία των επιπρόσθετων συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν περιλαμβάνεται στην επιμέτρηση του ποσού που αναγνωρίζεται για υπηρεσίες που λαμβάνονται κατά την περίοδο από την ημερομηνία της τροποποίησης μέχρι την ημερομηνία κατοχύρωσης των επιπρόσθετων συμμετοχικών τίτλων, επιπρόσθετα του ποσού που βασίζεται στην ημερομηνία παραχώρησης των αρχικών συμμετοχικών τίτλων, που αναγνωρίζεται κατά το εναπομένον διάστημα της αρχικής περιόδου κατοχύρωσης.
- γ) Αν η οικονομική οντότητα τροποποιήσει τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά τρόπο που ωφελεί τον εργαζόμενο, για παράδειγμα μειώνοντας την περίοδο κατοχύρωσης ή τροποποιώντας ή απαλείφοντας έναν όρο απόδοσης [εκτός από συνθήκη της αγοράς, οι τροποποιήσεις της οποίας αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο α) ανωτέρω], η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τις τροποποιημένες προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 19–21.

B44 Επίσης, αν η οικονομική οντότητα τροποποιήσει όρους ή προϋποθέσεις των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων κατά τρόπο που μειώνει τη συνολική εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ή που δεν ωφελεί με άλλο τρόπο τον εργαζόμενο, η οικονομική οντότητα συνεχίζει, παρά ταύτα, να αντιμετωπίζει λογιστικά τις ληφθείσες υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για τους παραχωρηθέντες συμμετοχικούς τίτλους, σαν να μην είχε γίνει η τροποποίηση αυτή (εκτός από ακύρωση μέρους ή όλων των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 28). Για παράδειγμα:

- α) αν η τροποποίηση μειώνει την εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων που επιμετράται αμέσως πριν και μετά την τροποποίηση, η οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει την εν λόγω μείωση της εύλογης αξίας και συνεχίζει να επιμετρά το ποσό που αναγνωρίζεται για τις ληφθείσες υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για τους συμμετοχικούς τίτλους βάσει της εύλογης αξίας της ημερομηνίας παραχώρησης των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων·
- β) αν η τροποποίηση μειώνει τον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν σε εργαζόμενο, η μείωση αυτή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακύρωση εκείνου του τμήματος της παραχώρησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 28·
- γ) αν η οικονομική οντότητα τροποποιήσει τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά τρόπο που δεν ωφελεί τον εργαζόμενο, για παράδειγμα αυξάνοντας την περίοδο κατοχύρωσης ή τροποποιώντας ή προσθέτοντας έναν όρο απόδοσης [εκτός από συνθήκη της αγοράς, οι τροποποιήσεις της οποίας αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το στοιχείο α) ανωτέρω], η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τις τροποποιημένες προϋποθέσεις κατοχύρωσης κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 19–21.

Λογιστική αντιμετώπιση τροποποίησης συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, η οποία επανακατατάσσεται από διακανονιζόμενη σε μετρητά σε διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους

B44A Εάν τροποποιηθούν οι όροι και οι προϋποθέσεις μιας συναλλαγής που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά, με αποτέλεσμα να μετατραπεί σε συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους, η συναλλαγή λογιστικοποιείται ως τέτοια από την ημερομηνία της τροποποίησης. Συγκεκριμένα:

- α) Η συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους επιμετράται με αναφορά στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν κατά την ημερομηνία της τροποποίησης. Η συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους αναγνωρίζεται στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία της τροποποίησης, στον βαθμό που έχουν ληφθεί τα αγαθά ή οι υπηρεσίες.
- β) Η υποχρέωση για τη συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά κατά την ημερομηνία της τροποποίησης παύει να αναγνωρίζεται από εκείνη την ημερομηνία.
- γ) Κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης που παύει να αναγνωρίζεται και του ποσού των συμμετοχικών τίτλων που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία τροποποίησης αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα.

B44B Εάν, ως επακόλουθο της τροποποίησης, η περίοδος κατοχύρωσης παραταθεί ή συντομευθεί, η εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου B44A αντικατοπτρίζει την τροποποιηθείσα περίοδο κατοχύρωσης. Οι απαιτήσεις της παραγράφου B44A ισχύουν ακόμη και αν η τροποποίηση συμβεί μετά την περίοδο κατοχύρωσης.

B44Γ Μια συναλλαγή που αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά μπορεί να ακυρωθεί ή να διακανονιστεί (εκτός από συναλλαγή που ακυρώνεται διά της κατάπτωσης, όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης). Εάν κατά την ημερομηνία της παραχώρησης των συμμετοχικών τίτλων, η οικονομική οντότητα τους χαρακτηρίσει ως συμμετοχικούς τίτλους που αντικαθιστούν την ακυρωθείσα παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους B44A και B44B.

Συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου (τροποποιήσεις του 2009)

B45 Στις παραγράφους 43Α–43Γ εξετάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου, στις χωριστές ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις εκάστης οικονομικής οντότητας. Στις παραγράφους B46–B61 εξετάζεται το πώς μπορούν να εφαρμοστούν οι απαιτήσεις των παραγράφων 43Α–43Γ. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 43Δ, οι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου μπορεί να πραγματοποιηθούν για ποικιλία λόγων, αναλόγως των περιστατικών και των περιστάσεων. Επομένως, η παρούσα εξέταση δεν είναι διεξοδική και βασίζεται στην παραδοχή ότι όταν η οικονομική οντότητα που λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες δεν έχει καμία δέσμευση να διακανονίσει τη συναλλαγή, η συναλλαγή αποτελεί εισφορά συμμετοχικών τίτλων από τη μητρική εταιρεία στη θυγατρική, ανεξάρτητα από τις συμφωνίες εξόφλησης στο πλαίσιο του ομίλου.

B46 Μολονότι η κατωτέρω εξέταση εστιάζει σε συναλλαγές με εργαζομένους, ισχύει επίσης και για παρόμοιες συναλλαγές παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με προμηθευτές αγαθών ή υπηρεσιών που δεν είναι εργαζόμενοι. Μια συμφωνία μεταξύ μητρικής και της θυγατρικής της μπορεί να απαιτήσει από τη θυγατρική να καταβάλει στη μητρική αμοιβή για την παροχή των συμμετοχικών τίτλων στους εργαζομένους. Η κατωτέρω εξέταση δεν ασχολείται με το θέμα του πώς πρέπει να αντιμετωπίζεται λογιστικά μια τέτοιου είδους ενδοομιλική συμφωνία παροχής.

B47 Στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου ανακύπτουν συνήθως τέσσερα θέματα. Προς διευκόλυνση, στα κατωτέρω παραδείγματα εξετάζονται τα θέματα από την άποψη της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής της.

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας

B48 Το πρώτο θέμα αφορά το κατά πόσον οι κατωτέρω συναλλαγές στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους ή ως διακανονιζόμενες σε μετρητά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ:

α) η οικονομική οντότητα παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα επί συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οικονομικής οντότητας (π.χ. μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) και είτε επιλέγει να αγοράσει συμμετοχικούς τίτλους (π.χ. ίδιες μετοχές) από άλλο μέρος, για να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της στους εργαζομένους της και

β) στους εργαζομένους της οικονομικής οντότητας παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας (π.χ. μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) είτε από την ίδια την οικονομική οντότητα είτε από τους μετόχους της, και οι μέτοχοι της οικονομικής οντότητας παρέχουν τους απαιτούμενους συμμετοχικούς τίτλους.

B49 Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες λαμβάνει υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή συμμετοχικών τίτλων της ίδιας της οικονομικής οντότητας, ως διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από το αν η οικονομική οντότητα επιλέγει ή υποχρεούται να αγοράζει τους εν λόγω συμμετοχικούς της τίτλους από άλλο μέρος προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της προς τους εργαζομένους της βάσει της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Το ίδιο ισχύει ανεξάρτητα του κατά πόσον:

α) τα δικαιώματα των εργαζομένων σε συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας παραχωρήθηκαν από την ίδια την οικονομική οντότητα ή από μέτοχο (ή μετόχους) της· ή

β) η συμφωνία παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών διακανονίστηκε από την ίδια την οικονομική οντότητα ή από μέτοχο (ή μετόχους) της.

B50 Εάν ο μέτοχος έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της εκδότριας, παρέχει συμμετοχικούς τίτλους της εκδότριας του αντί για δικούς του. Επομένως, εάν η εκδότρια του βρίσκεται στον ίδιο όμιλο με τον μέτοχο, σύμφωνα με την παράγραφο 43Γ, ο μέτοχος επιμετρά την υποχρέωσή του σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του μετόχου, και εκείνες που εφαρμόζονται στις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μετόχου.

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας

B51 Το δεύτερο θέμα έχει να κάνει με συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ δύο ή περισσότερων οντοτήτων εντός του ίδιου ομίλου, στις οποίες περιλαμβάνεται συμμετοχικός τίτλος άλλης οντότητας του ομίλου. Για παράδειγμα, στους εργαζομένους μιας θυγατρικής παρέχονται δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη θυγατρική.

B52 Κατά συνέπεια, το δεύτερο θέμα αφορά τις ακόλουθες συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών:

α) η μητρική εταιρεία χορηγεί δικαιώματα σε συμμετοχικούς της τίτλους απευθείας στους εργαζομένους της θυγατρικής της: η μητρική εταιρεία (όχι η θυγατρική) έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους της θυγατρικής τους συμμετοχικούς τίτλους και

β) η θυγατρική παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της: η θυγατρική έχει την υποχρέωση να παράσχει στους εργαζομένους τους συμμετοχικούς τίτλους.

Η μητρική εταιρεία χορηγεί και μετέχει σε ίδια κεφάλαια σε υπαλλήλους της θυγατρικής της [παράγραφος Β 5 2 α)]

B53 Η θυγατρική δεν έχει υποχρέωση να παράσχει συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της εταιρείας στους εργαζομένους της θυγατρικής. Επομένως, σύμφωνα με την παράγραφο 43Β, η θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από τους εργαζομένους της σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, και αναγνωρίζει αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια ως εισφορά από τη μητρική εταιρεία.

B54 Η μητρική εταιρεία έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της θυγατρικής, παρέχοντας συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της μητρικής εταιρείας. Επομένως, σύμφωνα με την παράγραφο 43Γ, η μητρική εταιρεία επιμετρά την υποχρέωσή της σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους.

Η θυγατρική παραχωρεί στους εργαζομένους της δικαιώματα σε μετοχικούς τίτλους της μητρικής της [παράγραφος Β 52 β]

B55 Επειδή η θυγατρική δεν πληροί καμία από τις δύο προϋποθέσεις της παραγράφου 43B, αντιμετωπίζει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της ως διακανονιζόμενη σε μετρητά. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο η θυγατρική αποκτά τους συμμετοχικούς τίτλους προκειμένου να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της έναντι των εργαζομένων της.

Συμφωνίες παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στις οποίες περιλαμβάνονται παροχές στους εργαζομένους που διακανονίζονται σε μετρητά

B56 Το τρίτο θέμα είναι το πώς μια οικονομική οντότητα που λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες από τους προμηθευτές της (συμπεριλαμβανομένων των εργαζομένων) πρέπει να αντιμετωπίσει λογιστικά τις συμφωνίες που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά όταν η ίδια η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία υποχρέωση να καταβάλει τις απαιτούμενες παροχές στους προμηθευτές της. Παραδείγματος χάρι, εξετάζονται οι ακόλουθες συμφωνίες βάσει των οποίων η μητρική εταιρεία (όχι η ίδια η οικονομική οντότητα) έχει υποχρέωση να καταβάλει τις απαιτούμενες παροχές σε μετρητά στους εργαζομένους της οικονομικής οντότητας:

α) οι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας θα λάβουν παροχές σε μετρητά που συνδέονται με την τιμή των συμμετοχικών τίτλων της.

β) οι εργαζόμενοι της οικονομικής οντότητας θα λάβουν παροχές σε μετρητά που συνδέονται με την τιμή των συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας της.

B57 Η θυγατρική δεν έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της. Επομένως, η θυγατρική αντιμετωπίζει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της ως διακανονιζόμενη με συμμετοχικούς τίτλους, και αναγνωρίζει αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια ως εισφορά από τη μητρική της εταιρεία. Η θυγατρική επιμετρά εκ νέου το κόστος της συναλλαγής εκ των υστέρων για να καλυφθούν τυχόν αλλαγές που προκύπτουν από μη εκπλήρωση προϋποθέσεων κατοχύρωσης που δεν αφορούν την αγορά, σύμφωνα με τις παραγράφους 19–21. Αυτό διαφέρει από την επιμέτρηση του ποσού της συναλλαγής ως διακανονιζόμενης σε μετρητά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

B58 Επειδή η μητρική εταιρεία έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους, και το αντάλλαγμα είναι μετρητά, η μητρική εταιρεία (και ο ενοποιημένος όμιλος) επιμετρά την υποχρέωσή της σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 43Γ που ισχύουν για τις συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά.

Μετάθεση εργαζομένων μεταξύ οντοτήτων του ομίλου

B59 Το τέταρτο θέμα αφορά συμφωνίες στο πλαίσιο του ομίλου για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών οι οποίες αφορούν εργαζομένους περισσότερων από μια οντότητα του ομίλου. Παραδείγματος χάρι, μια μητρική εταιρεία θα μπορούσε να παρέχει δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους της στους εργαζομένους των θυγατρικών της, υπό τον όρο της συμπλήρωσης συνεχούς υπηρεσίας εντός του ομίλου για καθορισμένη χρονική περίοδο. Ο εργαζόμενος μιας θυγατρικής θα μπορούσε να μεταφέρει χρόνο απασχόλησης σε άλλη θυγατρική κατά τη διάρκεια της καθορισθείσας περιόδου κατοχύρωσης, χωρίς να επηρεάζονται τα δικαιώματα του εργαζομένου επί των συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας, δυνάμει της αρχικής συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Εάν οι θυγατρικές δεν έχουν καμία υποχρέωση να διακανονίσουν τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών με τους εργαζομένους τους, την αντιμετωπίζουν ως συναλλαγή που διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους. Κάθε θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται από τον εργαζόμενο με αναφορά στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία κατά την οποία τα δικαιώματα επί αυτών των συμμετοχικών τίτλων χορηγήθηκαν αρχικά από τη μητρική εταιρεία, όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α, και ανάλογα με το τμήμα της περιόδου κατοχύρωσης που υπηρέτησε ο εργαζόμενος σε κάθε θυγατρική.

B60 Εάν η θυγατρική έχει υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή με τους εργαζομένους της με συμμετοχικούς τίτλους της μητρικής της εταιρείας, αντιμετωπίζει τη συναλλαγή ως διακανονιζόμενη σε μετρητά. Κάθε θυγατρική επιμετρά τις υπηρεσίες που λαμβάνονται με βάση την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά την ημερομηνία παραχώρησης, ανάλογα με το τμήμα της περιόδου κατοχύρωσης που υπηρέτησε ο εργαζόμενος σε κάθε θυγατρική. Επιπλέον, κάθε θυγατρική αναγνωρίζει οιαδήποτε αλλαγή στην εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων κατά τη διάρκεια της περιόδου υπηρεσίας του εργαζομένου σε κάθε θυγατρική.

B61 Ένας τέτοιος εργαζόμενος, αφού μετακινηθεί μεταξύ οντοτήτων του ίδιου ομίλου, είναι πιθανό να μην πληροί κάποια από τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, όπως ορίζεται στο προσάρτημα Α, π.χ. εάν ο εργαζόμενος εγκαταλείψει τον όμιλο προτού συμπληρώσει την καθορισμένη περίοδο υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή, επειδή η προϋπόθεση κατοχύρωσης είναι η υπηρεσία στον όμιλο, κάθε θυγατρική προσαρμόζει το ποσό που είχε προηγουμένως αναγνωρίσει σε σχέση με τις ληφθείσες υπηρεσίες από τον εργαζόμενο, σύμφωνα με τις αρχές της παραγράφου 19. Επομένως, εάν τα δικαιώματα σε συμμετοχικούς τίτλους που παραχωρήθηκαν από τη μητρική εταιρεία δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας του εργαζομένου να εκπληρώσει κάποια προϋπόθεση κατοχύρωσης, εκτός από τις συνθήκες της αγοράς, κανένα ποσό δεν αναγνωρίζεται σε αθροιστική βάση για τις υπηρεσίες που λήφθηκαν από τον εν λόγω εργαζόμενο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις οιασδήποτε οντότητας του ομίλου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 3

Συνενώσεις επιχειρήσεων

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι η βελτίωση της συνέπειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας των στοιχείων που παρέχει μια αναφέρουσα οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις για μια συνένωση επιχειρήσεων και τις επιδράσεις της. Για την επίτευξη των ανωτέρω, το παρόν ΔΠΧΑ θέτει αρχές και απαιτήσεις ως προς τον τρόπο με τον οποίο ο αποκτών:
- α) αναγνωρίζει και επιμετρά στις οικονομικές καταστάσεις του τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις, καθώς και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο·
 - β) αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε στη συνένωση επιχειρήσεων ή το κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας· και
 - γ) προσδιορίζει ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιηθεί ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν τη φύση και τη χρηματοοικονομική επίδραση της συνένωσης επιχειρήσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για συναλλαγή ή άλλο γεγονός που ικανοποιεί τον ορισμό της συνένωσης επιχειρήσεων. Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται:
- α) στη λογιστική αντιμετώπιση της δημιουργίας ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις του εν λόγω σχήματος·
 - β) στην απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων που δεν αποτελούν επιχείρηση. Σε περιπτώσεις όπως αυτή, ο αποκτών εντοπίζει και αναγνωρίζει τα επιμέρους αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των περιουσιακών στοιχείων που ανταποκρίνονται στον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία) και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις. Το κόστος της ομάδας επιμερίζεται στα επιμέρους αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με βάση τις σχετικές τους εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία αγοράς. Συναλλαγή τέτοιου είδους δεν καταλήγει σε υπεραξία.
 - γ) σε συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο (οι παράγραφοι Β1-Β4 παρέχουν σχετική καθοδήγηση εφαρμογής).
- 2Α Οι απαιτήσεις του παρόντος προτύπου δεν ισχύουν για την απόκτηση από εταιρεία επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, μιας επένδυσης σε θυγατρική που απαιτείται να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

- 3 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων με την εφαρμογή του ορισμού στο παρόν ΔΠΧΑ, το οποίο απαιτεί τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις να αποτελούν μια επιχείρηση. Εάν τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν επιχείρηση, η αναφέρουσα οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τη συναλλαγή ή άλλο γεγονός ως απόκτηση περιουσιακού στοιχείου. Οι παράγραφοι Β5-Β12Δ παρέχουν καθοδήγηση για την αναγνώριση συνένωσης επιχειρήσεων και του ορισμού μιας επιχείρησης.

Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ

- 4 Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί κάθε συνένωση επιχειρήσεων με την εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης.
- 5 Η εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης απαιτεί:
- α) την αναγνώριση του αποκτώντος·
 - β) τον προσδιορισμό της ημερομηνίας απόκτησης·

- γ) την αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων, των αναληφθεισών υποχρεώσεων καθώς και τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο και
- δ) την αναγνώριση και επιμέτρηση υπεραξίας ή του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας.

Η αναγνώριση του αποκτώντος

6 Μία από τις συνενούμενες οικονομικές οντότητες αναγνωρίζεται ως αποκτών για κάθε συνένωση επιχειρήσεων.

- 7 Οι οδηγίες του ΔΠΧΑ 10 χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση του αποκτώντος —της οικονομικής οντότητας που αποκτά τον έλεγχο μιας άλλης οικονομικής οντότητας, δηλ. του αποκτώμενου. Εάν έχει πραγματοποιηθεί μια συνένωση επιχειρήσεων αλλά η εφαρμογή των οδηγιών του ΔΠΧΑ 10 δεν δηλώνει καθαρά ποια από τις συνενούμενες οικονομικές οντότητες είναι ο αποκτών, τότε λαμβάνονται υπόψη τα κριτήρια των παραγράφων Β14-Β18 για να γίνει ο προσδιορισμός.

Προσδιορισμός της ημερομηνίας απόκτησης

8 Ο αποκτών προσδιορίζει την ημερομηνία της απόκτησης, που είναι η ημερομηνία κατά την οποία αποκτά τον έλεγχο της αποκτώμενης επιχείρησης.

- 9 Η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αναλαμβάνει τον έλεγχο του αποκτώμενου θεωρείται η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών μεταβιβάζει νομίμως το αντάλλαγμα, αποκτά τα περιουσιακά στοιχεία και αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις του αποκτώμενου — η ημερομηνία κλεισίματος. Ωστόσο, ο αποκτών ενδέχεται να αναλάβει τον έλεγχο νωρίτερα ή αργότερα από την ημερομηνία κλεισίματος. Για παράδειγμα, η ημερομηνία της απόκτησης προηγείται της ημερομηνίας κλεισίματος, εάν η ανάληψη του ελέγχου του αποκτώμενου από τον αποκτώντα παρέχεται μέσω εγγράφου συμφωνίας σε ημερομηνία πριν την ημερομηνία κλεισίματος. Ένας αποκτών λαμβάνει υπόψη όλα τα σχετικά γεγονότα και συνθήκες για τον προσδιορισμό της ημερομηνίας απόκτησης.

Αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων, των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων καθώς και τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο

Αρχή της αναγνώρισης

- 10 Την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών αναγνωρίζει, χωριστά από την υπεραξία, τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, τις αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν μη ελεγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο. Η αναγνώριση των αποκτώμενων αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων υπόκειται στους όρους που καθορίζονται στις παραγράφους 11 και 12.

Όροι αναγνώρισης

- 11 Για να πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης ως μέρος της εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης, τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις πρέπει να ανταποκρίνονται κατά την ημερομηνία της απόκτησης στους ορισμούς των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σύμφωνα με το *Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά*. Για παράδειγμα, κόστος που αναμένει ο αποκτών αλλά δεν είναι υποχρεωμένος να υποστεί μελλοντικά για να αποδεδμευθεί από μια δραστηριότητα ενός αποκτώμενου ή για να τερματίσει την απασχόληση ή να μετακινήσει τους εργαζομένους ενός αποκτηθέντος, δεν είναι υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία απόκτησης. Συνεπώς, ο αποκτών δεν αναγνωρίζει αυτό το κόστος ως μέρος της εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης. Αντίθετα, ο αποκτών αναγνωρίζει αυτό το κόστος στις μετά τη συνένωση οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ.
- 12 Επιπροσθέτως, για να πληρούν τα κριτήρια της αναγνώρισης ως μέρος της εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης, τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις πρέπει να είναι μέρος αυτού που αντάλλαξαν ο αποκτών και ο αποκτώμενος (ή οι πρώην ιδιοκτήτες του) κατά τη συναλλαγή της συνένωσης επιχειρήσεων, και όχι το αποτέλεσμα χωριστών συναλλαγών. Ο αποκτών εφαρμόζει τις οδηγίες των παραγράφων 51-53 για να προσδιορίσει ποια αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία ή αναληφθείσες υποχρεώσεις αποτελούν μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο και ποια είναι τα αποτελέσματα χωριστών συναλλαγών, εάν υπάρχουν, που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τη φύση τους και τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ.
- 13 Η εφαρμογή της αρχής και των όρων αναγνώρισης από τον αποκτώντα ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων τα οποία ο αποκτώμενος δεν είχε αναγνωρίσει προηγουμένως ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στις οικονομικές του καταστάσεις. Για παράδειγμα, ο αποκτών αναγνωρίζει τα αποκτώμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως ένα εμπορικό σήμα, μια ευρεσιτεχνία ή μια πελατειακή σχέση, που ο αποκτώμενος δεν είχε αναγνωρίσει ως περιουσιακά στοιχεία στις οικονομικές του καταστάσεις, επειδή τα είχε αναπτύξει εσωτερικά και είχε χρεώσει το σχετικό κόστος στα έξοδα.
- 14 Οι παράγραφοι Β31-Β40 παρέχουν οδηγίες για την αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι παράγραφοι 21Α-28Β καθορίζουν τους τύπους αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που περιλαμβάνουν στοιχεία για τα οποία το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει περιορισμένες εξαιρέσεις όσον αφορά την αρχή και τους όρους αναγνώρισης.

Κατάταξη ή προσδιορισμός αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και υποχρεώσεων που αναληφθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων

- 15 **Κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών κατατάσσει ή προσδιορίζει τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις, όπως απαιτείται για τη μεταγενέστερη εφαρμογή άλλων ΔΠΧΑ. Ο αποκτών πραγματοποιεί αυτές τις κατατάξεις ή τους προσδιορισμούς με βάση τους συμβατικούς όρους, τις οικονομικές συνθήκες, τις λειτουργικές ή λογιστικές πολιτικές, καθώς και άλλες σχετικές συνθήκες όπως υφίστανται κατά την ημερομηνία απόκτησης.**
- 16 Σε κάποιες περιπτώσεις, τα ΔΠΧΑ κάνουν πρόβλεψη για διαφορετική λογιστικοποίηση, αναλόγως του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα κατατάσσει ή προσδιορίζει ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση. Παραδείγματα κατατάξεων ή προσδιορισμών που πραγματοποιεί ο αποκτών με βάση τις σχετικές συνθήκες όπως υφίστανται κατά την ημερομηνία απόκτησης είναι, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) κατάταξη συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή στο αποσβεσμένο κόστος, ή ως χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα·
- β) προσδιορισμός παράγωγου μέσου ως μέσου αντιστάθμισης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9· και
- γ) αξιολόγηση του αν ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα πρέπει να διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 (που είναι θέμα «κατάταξης» καθώς το παρόν ΔΠΧΑ χρησιμοποιεί αυτόν τον όρο).
- 17 Το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει μια εξαίρεση από την αρχή που αναφέρεται στην παράγραφο 15:
- α) κατάταξη μιας σύμβασης μίσθωσης στην οποία ο αποκτώμενος είναι ο εκμισθωτής είτε ως λειτουργικής μίσθωσης είτε ως χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις.
- β) [διαγράφηκε]
- Ο αποκτών κατατάσσει αυτά τα συμβόλαια με βάση τους συμβατικούς όρους και άλλους παράγοντες κατά την έναρξη της σύμβασης (ή, εάν οι όροι της σύμβασης έχουν τροποποιηθεί με τρόπο που να αλλάζει την κατάταξή τους, με βάση την ημερομηνία αυτής της τροποποίησης, η οποία μπορεί να είναι η ημερομηνία απόκτησης).
- Η αρχή της επιμέτρησης*
- 18 **Ο αποκτών επιμετρά τα αποκτηθέντα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησής τους.**
- 19 Για κάθε συνένωση επιχειρήσεων, ο αποκτών επιμετρά, κατά την ημερομηνία της απόκτησης, τα συστατικά μέρη των μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο που είναι υφιστάμενα δικαιώματα ιδιοκτησίας και δίνουν στους κατόχους τους δικαίωμα σε αναλογικό μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας σε περίπτωση εκκαθάρισης:
- α) είτε στην εύλογη αξία,
- β) είτε στο αναλογικό μερίδιο των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας επί των αναγνωρισμένων ποσών των καθαρών αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων του αποκτώμενου.
- Όλα τα άλλα συστατικά μέρη των μη ελεγχουσών συμμετοχών επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης, εκτός εάν επιβάλλεται άλλη βάση επιμέτρησης βάσει των ΔΠΧΑ.
- 20 Οι παράγραφοι 24-31Α προσδιορίζουν τους τύπους αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που περιλαμβάνουν στοιχεία για τα οποία το παρόν ΔΠΧΑ προβλέπει περιορισμένες εξαιρέσεις στην αρχή της επιμέτρησης.
- Εξαιρέσεις στις αρχές αναγνώρισης ή επιμέτρησης*
- 21 Το παρόν ΔΠΧΑ παρέχει περιορισμένες εξαιρέσεις στις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης. Οι παράγραφοι 21Α-31Α καθορίζουν και τα συγκεκριμένα στοιχεία για τα οποία παρέχονται εξαιρέσεις και τη φύση αυτών των εξαιρέσεων. Ο αποκτών λογιστικοποιεί αυτά τα στοιχεία με την εφαρμογή των απαιτήσεων των παραγράφων 21Α-31Α, που θα έχουν ως αποτέλεσμα κάποια στοιχεία να:

α) αναγνωριστούν είτε με την εφαρμογή συνθηκών αναγνώρισης επιπλέον αυτών που ορίζονται στις παραγράφους 11 και 12 ή με την εφαρμογή των απαιτήσεων άλλων ΔΠΧΑ, με αποτελέσματα που διαφέρουν από αυτά της εφαρμογής των αρχών και των όρων της αναγνώρισης·

β) επιμετρηθούν σε ύψος ποσού άλλου από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησής τους.

Εξαιρέσεις από την αρχή της αναγνώρισης

Υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 37 ή της ΕΔΔΠΧΑ 21

- 21A Η παράγραφος 21B εφαρμόζεται σε υποχρεώσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις που θα ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία ή της ΕΔΔΠΧΑ 21 Εισφορές εάν προέκυπταν χωριστά αντί να αναληφθούν σε συνένωση επιχειρήσεων.
- 21B Το Εννοιολογικό Πλαίσιο για τη Χρηματοοικονομική Αναφορά ορίζει ότι μια υποχρέωση είναι «μια παρούσα δέσμευση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει έναν οικονομικό πόρο, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα». Για μια πρόβλεψη ή ενδεχόμενη υποχρέωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37, ο αποκτών εφαρμόζει τις παραγράφους 15–22 του ΔΛΠ 37, προκειμένου να προσδιορίσει αν κατά την ημερομηνία της απόκτησης υφίσταται παρούσα δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα. Για μια εισφορά που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ΕΔΔΠΧΑ 21, ο αποκτών εφαρμόζει την ΕΔΔΠΧΑ 21, προκειμένου να προσδιορίσει αν το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς έχει επέλθει έως την ημερομηνία της απόκτησης.
- 21Γ Μια παρούσα δέσμευση που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 21B μπορεί να ανταποκρίνεται στον ορισμό της ενδεχόμενης υποχρέωσης που παρατίθεται στην παράγραφο 22 στοιχείο β). Στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζεται η παράγραφος 23 στην εν λόγω ενδεχόμενη υποχρέωση.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

- 22 Το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ορίζει μια ενδεχόμενη υποχρέωση ως:
- α) μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την επέλευση ή μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας· ή
- β) μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από παρελθόντα γεγονότα, αλλά δεν αναγνωρίζεται γιατί:
- i) δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη θα είναι απαραίτητη για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή
- ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

- 23 Ο αποκτών αναγνωρίζει από την ημερομηνία της απόκτησης μια ενδεχόμενη υποχρέωση αναληφθείσα σε μια συνένωση επιχειρήσεων, εάν είναι παρούσα δέσμευση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και η εύλογη αξία της μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Συνεπώς, αντιθέτως με τις παραγράφους 14(β), 23, 27, 29 και 30 του ΔΛΠ 37, ο αποκτών αναγνωρίζει μια ενδεχόμενη υποχρέωση αναληφθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων από την ημερομηνία της απόκτησης, ακόμη και αν δεν είναι πιθανό πως η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα είναι απαραίτητη για τον διακανονισμό της δέσμευσης. Η παράγραφος 56 του παρόντος ΔΠΧΑ δίνει οδηγίες για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση για ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

- 23A Το ΔΛΠ 37 ορίζει ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο ως «ένα πιθανό περιουσιακό στοιχείο, που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα και του οποίου η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνον από την επέλευση ή τη μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενων στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας». Ο αποκτών δεν αναγνωρίζει ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Εξαιρέσεις τόσο από τις αρχές αναγνώρισης όσο και από τις αρχές μέτρησης

Φόρος εισοδήματος

- 24 Ο αποκτών αναγνωρίζει και επιμετρά ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που προκύπτει από τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις σε μια συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος.
- 25 Ο αποκτών λογιστικοποιεί τις εν δυνάμει φορολογικές επιδράσεις προσωρινών διαφορών και άλλων μεταφερόμενων ενός αποκτώμενου που υφίστανται κατά την ημερομηνία απόκτησης ή προκύπτουν ως αποτέλεσμα της απόκτησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Παροχές εργαζομένων

- 26 Ο αποκτών αναγνωρίζει και επιμετρά μια υποχρέωση (ή τυχόν περιουσιακό στοιχείο) που σχετίζεται με παροχές σε εργαζομένους του αποκτώμενου σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*.

Περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης

- 27 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων, ο πωλητής μπορεί να αποζημιώσει συμβατικά τον αποκτώντα για το αποτέλεσμα ενδεχόμενου γεγονότος ή αβεβαιότητας που έχει σχέση εν όλω ή εν μέρει με συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για παράδειγμα, ο πωλητής μπορεί να αποζημιώσει τον αποκτώντα για ζημιές πάνω από ένα συγκεκριμένο ποσό σε μια υποχρέωση που προκύπτει από συγκεκριμένο ενδεχόμενο γεγονός. Με άλλα λόγια, ο πωλητής θα εγγυάται ότι η υποχρέωση του αποκτώντα δεν θα υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο ποσό. Έτσι, ο αποκτών λαμβάνει ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης. Ο αποκτών αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης ταυτόχρονα με την αναγνώριση του στοιχείου αποζημίωσης το οποίο επιμετράται στην ίδια βάση με το στοιχείο αποζημίωσης, και υπόκειται στην ανάγκη σχηματισμού πρόβλεψης για ανείσπρακτα ποσά. Συνεπώς, εάν η αποζημίωση έχει σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης και επιμετράται στην εύλογη αξία του/της κατά την ημερομηνία της απόκτησής του/της, ο αποκτών αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης κατά την ημερομηνία της απόκτησης και το επιμετρά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία απόκτησής του. Για ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης που επιμετράται στην εύλογη αξία, οι επιδράσεις της αβεβαιότητας μελλοντικών ταμειακών ροών λόγω θεμάτων εισπραξιμότητας περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση στην εύλογη αξία και δεν χρειάζεται χωριστός λογαριασμός πρόβλεψης (η παράγραφος B41 παρέχει τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής).

- 28 Σε κάποιες περιπτώσεις, η αποζημίωση μπορεί να έχει σχέση με περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που αποτελεί εξαίρεση στις αρχές αναγνώρισης ή επιμέτρησης. Για παράδειγμα, μια αποζημίωση μπορεί να συνδέεται με ενδεχόμενη υποχρέωση η οποία δεν αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης, επειδή η εύλογη αξία της δεν επιμετράται αξιόπιστα κατά την ημερομηνία αυτή. Εναλλακτικά, μια αποζημίωση μπορεί να συνδέεται με περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που προκύπτει, για παράδειγμα, από παροχή σε εργαζόμενους, το οποίο επιμετράται σε βάση άλλη από την εύλογη αξία της ημερομηνίας απόκτησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, το περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης αναγνωρίζεται και επιμετράται με βάση παραδοχές που συμφωνούν προς αυτές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση του αποζημιούμενου στοιχείου, με την επιφύλαξη της αξιολόγησης της διοίκησης αναφορικά με την εισπραξιμότητα του περιουσιακού στοιχείου αποζημίωσης και τυχόν συμβατικών περιορισμών στο ποσό της αποζημίωσης. Η παράγραφος 57 δίνει οδηγίες για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση περιουσιακού στοιχείου αποζημίωσης.

Μισθώσεις στις οποίες ο αποκτών είναι ο μισθωτής

- 28A 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 περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B3-B8 του ΔΠΧΑ 16).

- 28B 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 αντανakλά τους ευνοϊκούς ή μη ευνοϊκούς όρους της μίσθωσης σε σύγκριση με τους όρους της αγοράς.

*Εξαιρέσεις από την αρχή της μέτρησης**Επανακτηθέντα δικαιώματα*

- 29 Ο αποκτών επιμετρά την αξία ενός επανακτηθέντος δικαιώματος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο βάσει της υπολειπόμενης συμβατικής διάρκειας της σχετικής σύμβασης ανεξαρτήτως του εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα εξετάσουν το ενδεχόμενο ανανέωσης της σύμβασης κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του. Σχετικές οδηγίες εφαρμογής παρέχονται στις παραγράφους B35 και B36.

Συναλλαγές πληρωμής βάσει μετοχών

- 30 Ο αποκτών επιμετρά μια υποχρέωση ή έναν συμμετοχικό τίτλο σχετικό με συναλλαγές του αποκτώμενου οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών ή σχετικό με την αντικατάσταση των εν λόγω συναλλαγών με συναλλαγές του αποκτώντος οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών σύμφωνα με τη μέθοδο του ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών* κατά την ημερομηνία απόκτησης. (Το παρόν ΔΠΧΑ αναφέρεται στο αποτέλεσμα της μεθόδου αυτής ως «αγοραία επιμέτρηση» της συναλλαγής η οποία αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών.)

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση

- 31 Ο αποκτών επιμετρά ένα αποκτηθέν μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία απόκτησης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες* στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης σύμφωνα με τις παραγράφους 15-18 του εν λόγω ΔΠΧΑ.

Ασφαλιστικές συμβάσεις

- 31A Ο αποκτών επιμετρά ομάδα συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια* και αποκτώνται στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων, καθώς επίσης τυχόν περιουσιακά στοιχεία για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17, ως υποχρέωση ή ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και B93–B95ΣΤ του ΔΠΧΑ 17, κατά την ημερομηνία απόκτησης.

Αναγνώριση και επιμέτρηση υπεραξίας ή του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας

- 32 **Ο αποκτών αναγνωρίζει την υπεραξία από την ημερομηνία απόκτησης επιμετρώμενη ως το υπερβάλλον του α) επί του β) κατωτέρω:**

α) το άθροισμα:

- i) του ανταλλάγματος που μεταβιβάστηκε επιμετρώμενου σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, το οποίο κατά κανόνα απαιτεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης (βλ. παράγραφο 37),
- ii) του ποσού τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο επιμετρώμενων σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ, και
- iii) σε συνένωση επιχειρήσεων που ολοκληρώνεται σε στάδια (βλ. παράγραφους 41 και 42), της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο·

β) το καθαρό των ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης από τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις επιμετρημένα σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

- 33 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων στην οποία ο αποκτών και ο αποκτώμενος (ή οι προηγούμενοι του ιδιοκτήτες) ανταλλάσσουν μόνο συμμετοχικά δικαιώματα, η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώμενου μπορεί να επιμετρηθεί με μεγαλύτερη αξιοπιστία από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώντος. Σε αυτή την περίπτωση, ο αποκτών προσδιορίζει το ποσό της υπεραξίας χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώμενου αντί της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που μεταφέρονται. Για τον καθορισμό του ποσού υπεραξίας σε μια συνένωση επιχειρήσεων κατά την οποία δεν μεταβιβάζεται ανταλλάγμα, ο αποκτών χρησιμοποιεί την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώντος (στον αποκτώμενο αντί για την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος [παράγραφος 32 στοιχείο α) σημείο i]). Οι παράγραφοι B46-B49 παρέχουν σχετική καθοδήγηση εφαρμογής.

Αγορές ευκαιρίας

- 34 Περιστασιακά, ένας αποκτών θα προβεί σε μια αγορά ευκαιρίας, που αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων στην οποία το ποσό της παραγράφου 32 στοιχείο β) υπερβαίνει το άθροισμα των ποσών που κατονομάζονται στην παράγραφο 32 στοιχείο α). Εάν αυτό το υπερβάλλον ποσό παραμείνει μετά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 36, ο αποκτών αναγνωρίζει το προκύπτον κέρδος στα αποτελέσματα κατά την ημερομηνία απόκτησης. Το κέρδος αποδίδεται στον αποκτώντα.
- 35 Μια αγορά ευκαιρίας μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, σε μια συνένωση επιχειρήσεων που αποτελεί αναγκαστική πώληση στην οποία ο πωλητής ενεργεί υπό συνθήκες ξαναγκασμού. Ωστόσο, οι εξαιρέσεις αναγνώρισης ή επιμέτρησης για συγκεκριμένα στοιχεία που εξετάζονται στις παραγράφους 22-31A μπορεί επίσης να έχουν ως αποτέλεσμα την αναγνώριση κέρδους (ή να μεταβάλλουν το ποσό αναγνωρισθέντος κέρδους) επί αγοράς ευκαιρίας.
- 36 Πριν την αναγνώριση κέρδους επί αγοράς ευκαιρίας, ο αποκτών επανεκτιμά αν έχει προσδιορίσει ορθώς όλα τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και όλες τις αναληφθείσες υποχρεώσεις και αναγνωρίζει τυχόν πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που προσδιορίζονται κατά τη διάρκεια αυτής της επανεξέτασης. Εν συνέχεια, ο αποκτών επανεξετάζει τις διαδικασίες που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση των ποσών τα οποία απαιτεί να αναγνωριστούν το παρόν ΔΠΧΑ κατά την ημερομηνία απόκτησης για όλα τα κατωτέρω:

α) τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις·

β) τις τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο·

γ) σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σε στάδια, τα συμμετοχικά δικαιώματα που κατείχε ο αποκτών προηγουμένως στον αποκτώμενο· και

δ) το μεταβιβασθέν αντάλλαγμα.

Το αντικείμενο της επανεξέτασης είναι να διασφαλιστεί ότι η επιμέτρηση αντικατοπτρίζει καταλλήλως την εξέταση όλων των διαθέσιμων πληροφοριών κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Το μεταβιβασθέν αντάλλαγμα

37 Το μεταβιβασθέν αντάλλαγμα σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται σε εύλογη αξία, η οποία υπολογίζεται ως το άθροισμα της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης των μεταφερθέντων περιουσιακών στοιχείων από τον αποκτώντα, των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα προς τους προηγούμενους ιδιοκτήτες και τα συμμετοχικά δικαιώματα που έχει εκδώσει ο αποκτών. (Ωστόσο, οποιοδήποτε ποσοστό των παροχών του αποκτώντος που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ανταλλάχθηκε για παροχές που οφείλονται σε εργαζόμενους του αποκτώμενου και περιλαμβάνεται στο αντάλλαγμα που μεταβιβάζεται στη συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 30 και όχι στην εύλογη αξία.) Παραδείγματα εν δυνάμει μορφών ανταλλάγματος, περιλαμβάνουν μετρητά, άλλα περιουσιακά στοιχεία, επιχείρηση ή θυγατρική του αποκτώντος, ενδεχόμενο αντάλλαγμα, κοινούς ή προνομιούχους συμμετοχικούς τίτλους, δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και συμμετοχές των μελών σε αμοιβαίες οντότητες.

38 Το μεταβιβασθέν αντάλλαγμα μπορεί να περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις του αποκτώντος που έχουν λογιστικές αξίες οι οποίες διαφέρουν από τις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησης (για παράδειγμα, μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή μια επιχείρηση του αποκτώντος). Σε αυτή την περίπτωση, ο αποκτών επιμετρά εκ νέου τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις στις εύλογες αξίες τους από την ημερομηνία απόκτησης και αναγνωρίζει τα τυχόν προκύπτοντα κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μεταφερόμενα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις παραμένουν στη συνενωμένη οικονομική οντότητα μετά τη συνένωση των επιχειρήσεων (για παράδειγμα, επειδή τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις μεταβιβάστηκαν στον αποκτώμενο αντί στους προηγούμενους του ιδιοκτήτες) και συνεπώς ο αποκτών διατηρεί τον έλεγχο τους. Σε αυτή την περίπτωση, ο αποκτών επιμετρά αυτά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις στη λογιστική τους αξία αμέσως πριν την ημερομηνία απόκτησης και δεν αναγνωρίζει στα αποτελέσματα κέρδος ή ζημία σχετικά με περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που ελέγχει πριν και μετά τη συνένωση των επιχειρήσεων.

Ενδεχόμενη αντιπαροχή

39 Η αντιπαροχή που μεταφέρει ο αποκτών σε αντάλλαγμα του αποκτώμενου περιλαμβάνει τυχόν περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που προκύπτει από ρύθμιση ενδεχόμενου ανταλλάγματος (βλέπε παράγραφο 37). Ο αποκτών αναγνωρίζει την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης ενδεχόμενου ανταλλάγματος ως μέρος της αντιπαροχής που μεταβιβάστηκε σε αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο.

40 Ο αποκτών κατατάσσει μια δέσμευση για καταβολή ενδεχόμενου ανταλλάγματος που πληροί τον ορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως ίδια κεφάλαια με βάση τους ορισμούς του συμμετοχικού τίτλου και της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*. Ο αποκτών κατατάσσει ως περιουσιακό στοιχείο δικαίωμα επιστροφής προηγούμενως μεταφερθείσας αντιπαροχής εάν πληρούνται συγκεκριμένοι όροι. Η παράγραφος 58 παρέχει οδηγίες για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση για ενδεχόμενο αντάλλαγμα.

Πρόσθετες οδηγίες για την εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης σε συγκεκριμένους τύπους συνένωσης επιχειρήσεων

Συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά

41 Ενίοτε ένας αποκτών αποκτά τον έλεγχο ενός αποκτώμενου στον οποίο κατείχε συμμετοχικά δικαιώματα αμέσως πριν την ημερομηνία απόκτησης. Για παράδειγμα, την 31η Δεκεμβρίου 20X1, η οικονομική οντότητα Α κατέχει ποσοστό 35 τοις εκατό μειοψηφικών συμμετοχών στην οικονομική οντότητα Β. Την ημερομηνία αυτή, η οικονομική οντότητα Α αγοράζει πρόσθετο ποσοστό συμμετοχής 40 τοις εκατό στην οικονομική οντότητα Β, που της δίνει τον έλεγχο της οικονομικής οντότητας Β. Το παρόν ΔΠΧΑ αναφέρεται σε τέτοιου είδους συναλλαγή, δηλαδή συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά, η οποία ενίοτε αποκαλείται επίσης σταδιακή απόκτηση.

42 Σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά, ο αποκτών επιμετρά εκ νέου τα συμμετοχικά δικαιώματα που κατείχε προγενέστερα στον αποκτώμενο στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης και αναγνωρίζει τυχόν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα, κατά περίπτωση. Σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς, ο αποκτών μπορεί να έχει αναγνωρίσει μεταβολές στην αξία συμμετοχικών του δικαιωμάτων στον αποκτώμενο στα λοιπά συνολικά έσοδα. Σε αυτή την περίπτωση, το ποσό που αναγνωρίστηκε στα λοιπά συνολικά έσοδα αναγνωρίζεται στην ίδια βάση που θα απαιτείτο εάν ο αποκτών είχε διαθέσει απευθείας τα συμμετοχικά δικαιώματα που διατηρούσε προγενέστερα.

42Α Όταν ένας συμμετέχων σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*) αποκτά τον έλεγχο μιας επιχείρησης που αποτελεί κοινή επιχείρηση (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11) και είχε δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις για τις υποχρεώσεις σε σχέση με την εν λόγω κοινή επιχείρηση αμέσως πριν από την ημερομηνία της απόκτησης, η συναλλαγή είναι συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά. Επομένως, ο αποκτών εφαρμόζει τις απαιτήσεις για συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά, συμπεριλαμβανομένης της εκ νέου επιμέτρησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε προγενέστερα στην κοινή επιχείρηση, κατά τον τρόπο που περιγράφεται στην παράγραφο 42. Εν προκειμένω, ο αποκτών επιμετρά εκ νέου το σύνολο των συμμετοχικών δικαιωμάτων που κατείχε προγενέστερα στην κοινή επιχείρηση.

Συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται χωρίς μεταφορά ανταλλάγματος

43 Ένας αποκτών ενίοτε αποκτά τον έλεγχο ενός αποκτώμενου, χωρίς τη μεταφορά ανταλλάγματος. Σε αυτές τις συνενώσεις, για τη λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων εφαρμόζεται η μέθοδος απόκτησης. Τέτοιες περιπτώσεις περιλαμβάνουν:

α) Ο αποκτώμενος επαναγοράζει επαρκή αριθμό των δικών του μετοχών ώστε ένας υπάρχων επενδυτής (ο αποκτών) να αποκτήσει τον έλεγχο.

β) Εκπνέουν μειοψηφικά δικαιώματα βέτο, τα οποία προηγουμένως δεν επέτρεπαν στον αποκτώντα να ελέγχει έναν αποκτώμενο στον οποίο ο αποκτών κατείχε τα πλειοψηφικά δικαιώματα ψήφου.

γ) Ο αποκτών και ο αποκτώμενος συμφωνούν να συνενώσουν τις επιχειρήσεις τους μόνο με σύμβαση. Ο αποκτών δεν καταβάλλει αντίτιμο ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο ενός αποκτώμενου ούτε διατηρεί συμμετοχικά δικαιώματα στον αποκτώμενο, είτε κατά την ημερομηνία απόκτησης είτε προηγουμένως. Παραδείγματα συνένωσης επιχειρήσεων που επιτυγχάνονται μόνο με σύμβαση περιλαμβάνουν τη συνένωση δύο επιχειρήσεων μέσω συμφωνίας σύνδεσης των μετοχών (stapling) ή την εισαγωγή των μετοχών σε δύο χρηματιστήρια.

44 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται μόνο με σύμβαση, ο αποκτών αποδίδει στους ιδιοκτήτες του αποκτώμενου το ποσό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του αποκτώμενου που αναγνωρίζονται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ. Δηλαδή, τα συμμετοχικά δικαιώματα στον αποκτώμενο που κατέχονται από μέρη άλλα από τον αποκτώντα αποτελούν μη ελέγχουσα συμμετοχή στις μετά τη συνένωση οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντα, ακόμα και αν το αποτέλεσμα είναι ότι όλα τα συμμετοχικά δικαιώματα στον αποκτώμενο αποδίδονται στη μη ελέγχουσα συμμετοχή.

Περίοδος επιμέτρησης

45 Αν η αρχική λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων δεν έχει ολοκληρωθεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιείται η συνένωση, ο αποκτών αναφέρει στις οικονομικές καταστάσεις προσωρινά ποσά για τα στοιχεία για τα οποία η λογιστικοποίηση δεν είναι πλήρης. Κατά τη διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης, ο αποκτών προσαρμόζει αναδρομικά τα προσωρινά ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία απόκτησης ώστε να αντικατοπτρίζουν νέες πληροφορίες που ελήφθησαν για γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία απόκτησης και, εάν ήταν γνωστά, θα είχαν επηρεάσει την επιμέτρηση των ποσών που αναγνωρίστηκαν από εκείνη την ημερομηνία. Κατά τη διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης, ο αποκτών αναγνωρίζει επίσης πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις εάν ληφθούν νέες πληροφορίες για γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία απόκτησης και, εάν ήταν γνωστά, θα είχαν ως αποτέλεσμα την αναγνώριση αυτών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων από εκείνη την ημερομηνία. Η περίοδος επιμέτρησης λήγει μόλις ο αποκτών λάβει τις πληροφορίες που αναζητούσε σχετικά με τα γεγονότα και τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία απόκτησης ή καταλήξει ότι δεν υπάρχουν πρόσθετες πληροφορίες. Ωστόσο, η περίοδος επιμέτρησης δεν υπερβαίνει το ένα έτος από την ημερομηνία απόκτησης.

46 Η περίοδος επιμέτρησης είναι η περίοδος μετά την ημερομηνία απόκτησης κατά την οποία ο αποκτών μπορεί να προσαρμόσει τα προσωρινά ποσά που αναγνωρίζονται για μια συνένωση επιχειρήσεων. Η περίοδος επιμέτρησης παρέχει στον αποκτώντα εύλογο χρονικό διάστημα για τη λήψη των απαραίτητων πληροφοριών για να αναγνωρίσει και να επιμετρήσει από την ημερομηνία απόκτησης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ, τα κατωτέρω:

α) τα αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο·

β) το αντάλλαγμα που μεταβιβάζεται στον αποκτώμενο (ή το άλλο ποσό που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της υπεραξίας)·

γ) σε συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά, τα συμμετοχικά δικαιώματα στον αποκτώμενο που κατείχε προηγουμένως ο αποκτών· και

δ) την προκύπτουσα υπεραξία ή το κέρδος σε μια αγορά ευκαιρίας.

- 47 Ο αποκτών λαμβάνει υπόψη όλους τους σχετικούς παράγοντες για να προσδιοριστεί εάν οι πληροφορίες που ελήφθησαν μετά την ημερομηνία απόκτησης θα πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα την προσαρμογή των αναγνωρισθέντων προσωρινών ποσών ή εάν οι πληροφορίες αυτές προκύπτουν από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία απόκτησης. Οι σχετικοί παράγοντες περιλαμβάνουν την ημερομηνία κατά την οποία λαμβάνονται οι πρόσθετες πληροφορίες και εάν ο αποκτών μπορεί να προσδιορίσει ένα λόγο για αλλαγή στα προσωρινά ποσά. Πληροφορίες που λαμβάνονται εντός μικρού χρονικού διαστήματος μετά την ημερομηνία απόκτησης έχουν μεγαλύτερη πιθανότητα να αντικατοπτρίζουν συνθήκες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία απόκτησης, σε σχέση με πληροφορίες που λαμβάνονται αρκετούς μήνες αργότερα. Για παράδειγμα, εκτός εάν μπορεί να στοιχειοθετηθεί ένα γεγονός που μεσολάβησε και άλλαξε την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, η πώλησή του σε τρίτους σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την ημερομηνία απόκτησης έναντι ποσού που διαφέρει σημαντικά από την προσωρινή εύλογη αξία που καθορίστηκε κατά την εν λόγω ημερομηνία ενδεχομένως να δηλώνει σφάλμα στο προσωρινό ποσό.
- 48 Ο αποκτών αναγνωρίζει αύξηση (μείωση) στο προσωρινό ποσό που αναγνωρίζεται για ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο (υποχρέωση) με μείωση (αύξηση) στην υπεραξία. Όμως, νέες πληροφορίες που λαμβάνονται κατά την περίοδο επιμέτρησης μπορεί ενίοτε να έχουν ως αποτέλεσμα μια προσαρμογή στο προσωρινό ποσό περισσότερων από ένα περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, ο αποκτών μπορεί να είχε αναλάβει την υποχρέωση να καταβάλει αποζημίωση σχετικά με κάποιο ατύχημα σε μία από τις εγκαταστάσεις του αποκτώμενου, μέρος ή το σύνολο της οποίας καλυπτόταν από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο του αποκτώμενου. Εάν ο αποκτών λάβει νέες πληροφορίες κατά την περίοδο επιμέτρησης για την εύλογη αξία αυτής της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της απόκτησης, η προσαρμογή στην υπεραξία που προκύπτει από μια αλλαγή στο προσωρινό ποσό που αναγνωρίστηκε για την υποχρέωση θα συμψηφίζεται (εν μέρει ή εν όλω) από αντίστοιχη προσαρμογή στην υπεραξία που προκύπτει από αλλαγή στο προσωρινό ποσό που αναγνωρίστηκε για την εισπρακτέα απαίτηση από τον ασφαλιστή.
- 49 Κατά τη διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης, ο αποκτών αναγνωρίζει προσαρμογές στα προσωρινά ποσά σαν να είχε ολοκληρωθεί η λογιστικοποίηση για τη συνένωση των επιχειρήσεων κατά την ημερομηνία απόκτησης. Έτσι, ο αποκτών αναθεωρεί τη συγκριτική πληροφόρηση για προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν χρειάζεται, συμπεριλαμβανομένων τυχόν αλλαγών στις αποσβέσεις ή άλλων επιδράσεων στα έσοδα που αναγνωρίζονται κατά την ολοκλήρωση της αρχικής λογιστικοποίησης.
- 50 Αφού τελειώσει η περίοδος της επιμέτρησης, ο αποκτών αναθεωρεί τη λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων μόνο για διόρθωση λάθους σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

Προσδιορισμός του τι αποτελεί μέρος της συναλλαγής συνένωσης επιχειρήσεων

- 51 **Ο αποκτών και ο αποκτώμενος ενδέχεται να είχαν προϋπάρχουσα σχέση ή άλλη συμφωνία πριν αρχίσουν οι διαπραγματεύσεις για τη συνένωση των επιχειρήσεων ή ενδέχεται να προβούν σε συμφωνία, κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων, η οποία είναι χωριστή από τη συνένωση των επιχειρήσεων. Σε οποιαδήποτε από τις δύο περιπτώσεις, ο αποκτών προσδιορίζει τυχόν ποσά τα οποία δεν είναι μέρος αυτών που ο αποκτών και ο αποκτώμενος (ή οι προηγούμενοί του ιδιοκτήτες) ανταλλάξαν κατά τη συνένωση επιχειρήσεων, δηλαδή ποσά τα οποία δεν αποτελούν μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο. Ο αποκτών αναγνωρίζει ως μέρος της εφαρμογής της μεθόδου απόκτησης μόνο το αντίτιμο που μεταβιβάζεται για τον αποκτώμενο και τα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις στην ανταλλαγή για τον αποκτώμενο. Οι χωριστές συναλλαγές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το σχετικό ΔΠΧΑ.**
- 52 Μια συναλλαγή στην οποία εισέρχεται ο αποκτών ή άλλος για λογαριασμό του ή πρωτίστως προς όφελος του αποκτώντος ή της συνενωμένης οικονομικής οντότητας, αντί πρωτίστως προς όφελος του αποκτώμενου (ή των προηγούμενων ιδιοκτητών του) πριν τη συνένωση, ενδέχεται να αποτελεί χωριστή συναλλαγή. Τα παρακάτω είναι παραδείγματα χωριστών συναλλαγών που δεν μπορούν να συμπεριληφθούν κατά την εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης:
- α) μια συναλλαγή η οποία διευθετεί προϋπάρχουσες σχέσεις μεταξύ του αποκτώντος και του αποκτώμενου·
 - β) μια συναλλαγή που αμείβει υπαλλήλους ή προηγούμενους ιδιοκτήτες του αποκτώμενου για μελλοντικές υπηρεσίες· και
 - γ) μια συναλλαγή που αποζημιώνει τον αποκτώμενο ή τους προηγούμενους ιδιοκτήτες του για την πληρωμή των εξόδων του αποκτώντος που συνδέονται με την απόκτηση.

Οι παράγραφοι B50-B62 παρέχουν σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

Κόστος το οποίο σχετίζεται με την απόκτηση

- 53 Το σχετικό με την απόκτηση κόστος είναι εκείνο που αναλαμβάνει ο αποκτών για να πραγματοποιήσει μια συνένωση επιχειρήσεων. Αυτό το κόστος περιλαμβάνει αμοιβές ευθέτου, αμοιβές συμβούλων, νομικών, λογιστικής, αποτίμησης και άλλες επαγγελματικές και συμβουλευτικές αμοιβές, γενικά διοικητικά έξοδα, συμπεριλαμβανομένου του κόστους διατήρησης εσωτερικού τμήματος εξαγορών και συγχωνεύσεων· και του κόστους καταχώρισης και έκδοσης χρεωστικών και συμμετοχικών τίτλων. Ο αποκτών λογιστικοποιεί το σχετιζόμενο με τις αποκτήσεις κόστος ως έξοδο εντός των περιόδων κατά τη διάρκεια των οποίων ανέλαβε το κόστος και παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, με μία εξαίρεση. Το κόστος έκδοσης χρεωστικών ή συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 και το ΔΠΧΑ 9.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ

54 Γενικώς, ένας αποκτών επιμετρά και λογιστικοποιεί μεταγενέστερα τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες ή δημιουργηθείσες υποχρεώσεις και τους εκδοθέντες συμμετοχικούς τίτλους σε μια συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ που ισχύουν για αυτά τα στοιχεία, ανάλογα με τη φύση τους. Όμως, το παρόν ΔΠΧΑ παρέχει οδηγίες πάνω στη μεταγενέστερη επιμέτρηση και λογιστικοποίηση για τα κάτωθι αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία, αναληφθείσες ή δημιουργηθείσες υποχρεώσεις και εκδοθέντες συμμετοχικούς τίτλους σε μια συνένωση επιχειρήσεων:

α) επαναποκτηθέντα δικαιώματα·

β) ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία απόκτησης·

γ) περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης· και

δ) ενδεχόμενο αντάλλαγμα.

Η παράγραφος Β63 παρέχει τις σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

Επαναποκτηθέντα δικαιώματα

55 Ένα επαναποκτηθέν δικαίωμα που έχει αναγνωριστεί ως άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται στη διάρκεια της αναπομένουσας συμβατικής περιόδου για την οποία δόθηκε το δικαίωμα. Ένας αποκτών ο οποίος μεταγενέστερα πωλεί επαναποκτηθέν δικαίωμα σε τρίτους συμπεριλαμβάνει τη λογιστική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας επί της πώλησής του.

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

56 Μετά την αρχική αναγνώριση και μέχρι να διακανονιστεί, να ακυρωθεί ή να λήξει η υποχρέωση, ο αποκτών επιμετρά ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναγνωριστεί σε μια συνένωση επιχειρήσεων στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

α) του ποσού που θα αναγνωριζόταν σύμφωνα με το ΔΛΠ 37· και

β) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, εάν συντρέχει περίπτωση, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.

Η απαίτηση αυτή δεν εφαρμόζεται σε συμβάσεις που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης

57 Στο τέλος κάθε μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, ο αποκτών επιμετρά ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης που αναγνωρίστηκε την ημερομηνία της απόκτησης στην ίδια βάση με την αποζημιωθείσα υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο, με την επιφύλαξη τυχόν συμβατικών περιορισμών ως προς το ποσό τους και, για ένα περιουσιακό στοιχείο αποζημίωσης που δεν επιμετράται μεταγενέστερα στην εύλογη του αξία, της εκτιμώμενης από τη διοίκηση εισπραξιμότητας του περιουσιακού στοιχείου αποζημίωσης. Ο αποκτών παύει την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου αποζημίωσης μόνο όταν εισπράξει το περιουσιακό στοιχείο, το πωλήσει ή απολέσει τον έλεγχο πάνω του με άλλο τρόπο.

Ενδεχόμενο αντάλλαγμα

58 Ορισμένες αλλαγές στην εύλογη αξία του ενδεχόμενου ανταλλάγματος την οποία αναγνωρίζει ο αποκτών μετά την ημερομηνία απόκτησης μπορεί να είναι αποτέλεσμα πρόσθετων πληροφοριών που έλαβε ο αποκτών μετά την ημερομηνία αυτή για γεγονότα και συνθήκες που υφίσταντο κατά την ημερομηνία απόκτησης. Τέτοιες αλλαγές είναι οι προσαρμογές κατά την περίοδο επιμέτρησης, σύμφωνα με τις παραγράφους 45-49. Ωστόσο, οι αλλαγές που προκύπτουν από γεγονότα μετά την ημερομηνία απόκτησης, όπως η ικανοποίηση ενός στόχου εσόδων, η επίτευξη καθορισμένης τιμής μετοχής ή ενός ορόσημου στο πλαίσιο έργου έρευνας και ανάπτυξης, δεν συνιστούν προσαρμογές κατά την περίοδο επιμέτρησης. Ο αποκτών λογιστικοποιεί τις αλλαγές στην εύλογη αξία του ενδεχόμενου ανταλλάγματος που δεν είναι προσαρμογές κατά την περίοδο επιμέτρησης ως ακολούθως:

α) Ενδεχόμενο αντάλλαγμα που κατατάσσεται ως καθαρή θέση δεν επιμετράται εκ νέου και ο μεταγενέστερος διακανονισμός λογιστικοποιείται στην καθαρή θέση.

β) Άλλο ενδεχόμενο αντάλλαγμα, το οποίο:

- i) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 επιμετρώνται στην εύλογη αξία σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9,
- ii) δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 επιμετρώνται στην εύλογη αξία σε κάθε ημερομηνία αναφοράς και οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

59 Ο αποκτών γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την οικονομική επίδραση μιας συνένωσης επιχειρήσεων που πραγματοποιείται είτε:

- α) κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου αναφοράς· ή**
- β) μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.**

60 Για να εκπληρώσει τον στόχο της παραγράφου 59, ο αποκτών γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στις παραγράφους B64-B66.

61 Ο αποκτών γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών του καταστάσεων να αξιολογήσουν τη χρηματοοικονομική επίδραση των προσαρμογών που αναγνωρίστηκαν στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς και που σχετίζονται με συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.

62 Για να εκπληρώσει τον στόχο της παραγράφου 61, ο αποκτών γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται την παράγραφο B67.

63 Εάν οι συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν και άλλα ΔΠΧΑ δεν πληρούν τους στόχους που παρατίθενται στις παραγράφους 59 και 61, ο αποκτών γνωστοποιεί οποιοδήποτε άλλες πληροφορίες απαιτούνται για να εκπληρωθούν αυτοί οι στόχοι.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

64 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς που ξεκινά την 1η Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται μόνο στην αρχή ετήσιας περιόδου αναφοράς που ξεκινά την 30ή Ιουνίου 2007 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ πριν την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει ταυτόχρονα το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008).

64A [απαλείφθηκε]

64B Με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010 τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 19, 30 και B56 και προστέθηκαν οι παράγραφοι B62A και B62B. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η εφαρμογή θα πρέπει να είναι μελλοντική από την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ.

64Γ Με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010, προστέθηκαν οι παράγραφοι 65A-65E. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται στα υπόλοιπα των ενδεχόμενων ανταλλαγμάτων που προκύπτουν από συνενώσεις επιχειρήσεων με ημερομηνία απόκτησης πριν από την εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ, όπως εκδόθηκε το 2008.

64Δ [απαλείφθηκε]

64E Με το ΔΠΧΑ 10, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 7, B13, B63 στοιχείο ε) και το προσάρτημα Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10.

64ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 20, 29, 33 και 47, τροποποιήθηκε ο ορισμός της εύλογης αξίας στο προσάρτημα Α και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι B22, B40, B43-B46, B49 και B64. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

- 64Z Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 7 και προστέθηκε η παράγραφος 2Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- 64H [απαλείφθηκε]
- 64Θ Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 40 και 58 και προστέθηκε η παράγραφος 67Α και ο αντίστοιχος τίτλος της. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι η 1η Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερη. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Μια οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει την τροποποίηση νωρίτερα, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν επίσης τεθεί σε εφαρμογή τα ΔΠΧΑ 9 και ΔΛΠ 37 (όπως τροποποιήθηκαν από τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012*). Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 64I Με τον *Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2011-2013*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 στοιχείο α). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 64ΙΑ Με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 56. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.
- 64ΙΒ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 16, 42, 53, 56, 58 και Β41 και διαγράφηκαν οι παράγραφοι 64Α, 64ΔΕ και 64Η. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.
- 64ΙΓ Με το ΔΠΧΑ 16, που εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 14, 17, Β32 και Β42, απαλείφθηκαν οι παράγραφοι Β28-Β30 και ο αντίστοιχος τίτλος τους και προστέθηκαν οι παράγραφοι 28Α-28Β και ο αντίστοιχος τίτλος τους. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- 64ΙΔ Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 17, 20, 21, 35 και Β63 και, μετά την παράγραφο 31, προστέθηκε επικεφαλίδα και η παράγραφος 31Α. Με τις *Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 17*, που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2020, τροποποιήθηκε η παράγραφος 31Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στην παράγραφο 17 στις συνενώσεις επιχειρήσεων με ημερομηνία απόκτησης μετά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις άλλες τροποποιήσεις όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17.
- 64ΙΕ Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2015-2017*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος 42Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 64ΙΣΤ Με το έγγραφο *Ορισμός επιχείρησης*, που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2018, προστέθηκαν οι παράγραφοι Β7Α-Β7Γ, Β8Α και Β12Α-Β12Δ, τροποποιήθηκε ο ορισμός του όρου «επιχείρηση» στο προσάρτημα Α, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, Β7-Β9, Β11 και Β12 και απαλείφθηκε η παράγραφος Β10. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις στις συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα και στα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται κατά ή μετά την έναρξη της εν λόγω περιόδου. Επιτρέπεται η εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων για προγενέστερες περιόδους. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 64ΙΖ Με το έγγραφο *Παραπομπή στο Εννοιολογικό Πλαίσιο*, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 11, 14, 21, 22 και 23 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 21Α, 21Β, 21Γ και 23Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2022 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα εφόσον, ταυτόχρονα, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης και όλες τις άλλες τροποποιήσεις που έγιναν με τις *Τροποποιήσεις των Παραπομπών στο Εννοιολογικό Πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2018.

Μεταβατική περίοδος

- 65 Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προέκυψαν από συνενώσεις επιχειρήσεων, των οποίων οι ημερομηνίες απόκτησης προηγούνται της εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, δεν προσαρμόζονται με την εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ.

- 65A Τα υπόλοιπα των ενδεχόμενων ανταλλαγμάτων που προκύπτουν από τις συνενώσεις επιχειρήσεων των οποίων οι ημερομηνίες απόκτησης προηγήθηκαν της ημερομηνίας κατά την οποία μια οικονομική οντότητα εφάρμοσε για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ όπως εκδόθηκε το 2008 δεν προσαρμόζονται κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ. Οι παράγραφοι 65B-65E εφαρμόζονται στη μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση των εν λόγω υπολοίπων. Οι παράγραφοι 65B-65E δεν εφαρμόζονται στη λογιστική αντιμετώπιση των υπολοίπων των ενδεχόμενων ανταλλαγμάτων που προκύπτουν από τις συνενώσεις επιχειρήσεων με ημερομηνίες απόκτησης που συμπίπτουν ή είναι μεταγενέστερες της ημερομηνίας κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφάρμοσε για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ όπως εκδόθηκε το 2008. Στις παραγράφους 65B-65E η συνένωση επιχειρήσεων αναφέρεται αποκλειστικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων των οποίων οι ημερομηνίες απόκτησης προηγήθηκαν της εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ όπως εκδόθηκε το 2008.
- 65B Όταν μια συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων προβλέπει την προσαρμογή του κόστους της συνένωσης βάσει μελλοντικών γεγονότων, ο αποκτών περιλαμβάνει το ποσό της προσαρμογής αυτής στο κόστος της συνένωσης κατά την ημερομηνία της απόκτησης εάν η προσαρμογή είναι πιθανή και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.
- 65Γ Μια συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων μπορεί να επιτρέπει προσαρμογές στο κόστος της συνένωσης που εξαρτώνται από ένα ή περισσότερα μελλοντικά γεγονότα. Η προσαρμογή μπορεί, για παράδειγμα, να εξαρτάται από ένα καθορισμένο επίπεδο κερδών, που θα διατηρείται ή θα επιτυγχάνεται σε μελλοντικές περιόδους, ή από τη σταθερότητα της χρηματιστηριακής τιμής των μέσων που εκδόθηκαν. Είναι συνήθως εφικτό να εκτιμάται το ποσό κάθε τέτοιας προσαρμογής κατά την αρχική λογιστικοποίηση της συνένωσης χωρίς να παραβλάπτεται η αξιοπιστία της πληροφόρησης, έστω και αν υπάρχει κάποια αβεβαιότητα. Αν τα μελλοντικά γεγονότα δεν συμβούν ή η εκτίμηση πρέπει να αναθεωρηθεί, το κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων προσαρμόζεται ανάλογα.
- 65Δ Όμως, όταν μια συμφωνία συνένωσης επιχειρήσεων προβλέπει τέτοια προσαρμογή, η προσαρμογή αυτή δεν περιλαμβάνεται στο κόστος της συνένωσης κατά την αρχική λογιστικοποίησή της αν δεν είναι πιθανή ή δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αν η προσαρμογή μεταγενέστερα καταστεί πιθανή και μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το επιπλέον αντάλλαγμα αντιμετωπίζεται ως προσαρμογή στο κόστος της συνένωσης.
- 65E Σε μερικές περιπτώσεις, ο αποκτών μπορεί να χρειάζεται να προβεί σε συμπληρωματική πληρωμή προς τον πωλητή, ως αποζημίωση για τη μείωση στην αξία των παραχωρηθέντων περιουσιακών στοιχείων, των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων ή των υποχρεώσεων που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν από τον αποκτώντα ως αντάλλαγμα για τον έλεγχο του αποκτώμενου. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ο αποκτών εγγυάται τη χρηματιστηριακή τιμή των συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων που εξέδωσε ως μέρος του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων και απαιτείται να προβεί σε περαιτέρω έκδοση συμμετοχικών ή χρεωστικών τίτλων για την αποκατάσταση του αρχικώς προσδιορισμένου κόστους. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν αναγνωρίζεται αύξηση του κόστους της συνένωσης επιχειρήσεων. Στην περίπτωση των συμμετοχικών τίτλων, η εύλογη αξία της επιπρόσθετης καταβολής αντισταθμίζεται με ισοδύναμη μείωση της αξίας που αποδίδεται στους συμμετοχικούς τίτλους που εκδόθηκαν αρχικά. Στην περίπτωση των χρεωστικών τίτλων, η επιπρόσθετη καταβολή θεωρείται μείωση του υπέρ το άρτιο ή αύξηση του υπό το άρτιο ποσού της αρχικής έκδοσης.
- 66 Μια οικονομική οντότητα όπως η αμοιβαία οντότητα, η οποία δεν έχει ακόμα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 και είχε μία ή περισσότερες συνενώσεις επιχειρήσεων που λογιστικοποιήθηκαν με τη χρήση της μεθόδου της αγοράς, εφαρμόζει τις διατάξεις μετάβασης των παραγράφων B68 και B69.

Φόροι εισοδήματος

- 67 Για συνενώσεις επιχειρήσεων των οποίων η ημερομηνία απόκτησης ήταν πριν την εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ, ο αποκτών εφαρμόζει μελλοντικά τις απαιτήσεις της παραγράφου 68 του ΔΛΠ 12, όπως τροποποιήθηκε από το παρόν ΔΠΧΑ. Δηλαδή, ο αποκτών δεν προσαρμόζει τη λογιστικοποίηση για προηγούμενες συνενώσεις επιχειρήσεων ώστε να αντικατοπτρίζουν αλλαγές σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία που είχαν αναγνωριστεί νωρίτερα. Όμως, από την ημερομηνία εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, ο αποκτών αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα αποτελέσματα (ή, εάν το απαιτεί το ΔΛΠ 12, εκτός των αποτελεσμάτων), αλλαγές σε αναγνωρισμένα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία.

ΠΑΡΑΠΟΜΠΗ ΣΤΟ ΔΠΧΑ 9

- 67A Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οποιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 3 (2004)

- 68 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* (όπως εκδόθηκε το 2004).

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

αποκτώμενος	Η επιχείρηση ή οι επιχειρήσεις των οποίων το έλεγχο αναλαμβάνει ο αποκτών σε μια συνένωση επιχειρήσεων .
αποκτών	Η οικονομική οντότητα που αναλαμβάνει τον έλεγχο του αποκτώμενου .
ημερομηνία απόκτησης	Η ημερομηνία κατά την οποία ο αποκτών αναλαμβάνει τον έλεγχο του αποκτώμενου .
επιχείρηση	Ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων που έχει τη δυνατότητα να καθοδηγείται και να διευθύνεται με σκοπό την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτες, από το οποίο παράγονται έσοδα επενδύσεων (όπως μερίσματα ή τόκοι) ή άλλα έσοδα από συνήθεις δραστηριότητες.
συνένωση επιχειρήσεων	Μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός με το οποίο ένας αποκτών αναλαμβάνει τον έλεγχο μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων . Συναλλαγές οι οποίες ενίοτε αναφέρονται ως «πραγματικές συγχωνεύσεις» ή «συγχωνεύσεις ίσων» είναι επίσης συνενώσεις επιχειρήσεων , με την έννοια που χρησιμοποιείται ο όρος στο παρόν ΔΠΧΑ.
ενδεχόμενο αντάλλαγμα	Συνήθως, μια δέσμευση του αποκτώντος να μεταβιβάσει πρόσθετα περιουσιακά στοιχεία ή συμμετοχικούς τίτλους σε πρώην ιδιοκτήτες ενός αποκτώμενου ως μέρος της ανταλλαγής για τον έλεγχο του αποκτώμενου , εάν στο μέλλον συμβούν συγκεκριμένα γεγονότα ή εκπληρωθούν συγκεκριμένες συνθήκες. Ωστόσο, το ενδεχόμενο αντάλλαγμα μπορεί επίσης να δώσει στον αποκτώντα το δικαίωμα επιστροφής προηγουμένως μεταβιβασθέντος τιμήματος, εάν εκπληρωθούν συγκεκριμένες συνθήκες.
συμμετοχικά δικαιώματα	Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ο όρος συμμετοχικά δικαιώματα χρησιμοποιείται με την ευρεία του έννοια και καλύπτει τα ιδιοκτησιακά δικαιώματα οικονομικών οντοτήτων που κατέχονται από τον επενδυτή και δικαιώματα ιδιοκτητών, μελών ή συμμετεχόντων σε αμοιβαίες οντότητες.
εύλογη αξία	<i>Εύλογη αξία</i> είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οικονομική οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλλε μια οικονομική οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. (Βλ. ΔΠΧΑ 13.)
υπεραξία	Ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο αντιπροσωπεύει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων , τα οποία δεν προσδιορίζονται μεμονωμένα και δεν αναγνωρίζονται χωριστά.
αναγνωρίσιμο	Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο εάν είτε: α) είναι διαχωρίσιμο, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διασπαστεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ασχέτως εάν η οικονομική οντότητα σκοπεύει να το πράξει· ή β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως εάν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίσιμα από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.
άυλο περιουσιακό στοιχείο	Ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση.

αμοιβαία οντότητα

Μια οικονομική οντότητα, εκτός από οικονομική οντότητα που κατέχεται από τον επενδυτή, η οποία παρέχει μερίσματα, χαμηλότερο κόστος ή άλλα οικονομικά οφέλη απευθείας στους **ιδιοκτήτες**, στα μέλη της ή σε συμμετέχοντες σε αυτή. Για παράδειγμα, μια αλληλασφαλιστική εταιρεία, μια πιστωτική ένωση ή μια συνεταιριστική εταιρεία είναι όλες αμοιβαίες οντότητες.

**μη ελέγχουσες συμμετοχές
ιδιοκτήτες**

Τα ίδια κεφάλαια σε θυγατρική που δεν αποδίδονται, άμεσα ή έμμεσα, σε μητρική εταιρεία.

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ο όρος **ιδιοκτήτες** χρησιμοποιείται με την ευρεία του έννοια και περιλαμβάνει κατόχους **συμμετοχικών δικαιωμάτων** από τις οικονομικές οντότητες που κατέχονται από τον επενδυτή, καθώς και ιδιοκτήτες ή μέλη ή συμμετέχοντες σε **αμοιβαίες οντότητες**.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΠΟΥ ΤΕΛΟΥΝ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ [ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 2 στοιχείο γ)]

- B1 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε μια συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο. Μια συνένωση επιχειρήσεων που αφορά οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις τελούσες υπό κοινό έλεγχο είναι μια συνένωση επιχειρήσεων στην οποία όλες οι οικονομικές οντότητες ή επιχειρήσεις που συνενώνονται ελέγχονται τελικά από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη πριν και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων και ο έλεγχος αυτός δεν είναι παροδικός.
- B2 Μια ομάδα ατόμων θεωρείται ότι ελέγχει μια οικονομική οντότητα όταν, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, έχει συλλογικά το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της. Επομένως, μια συνένωση επιχειρήσεων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ όταν η ίδια ομάδα ατόμων έχει, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, την τελική συλλογική ισχύ να κατευθύνει τις οικονομικές και επιχειρηματικές πολιτικές καθεμίας από τις οικονομικές οντότητες που συνενώνονται ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές τους και αυτή η τελική συλλογική ισχύς δεν είναι παροδική.
- B3 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να ελέγχεται από ένα άτομο ή από μια ομάδα ατόμων που δρα συλλογικά βάσει συμβατικού διακανονισμού και το άτομο ή τα άτομα αυτά μπορεί να μην υπόκεινται στις απαιτήσεις των ΔΠΧΑ για την παρουσίαση χρηματοοικονομικών αναφορών. Συνεπώς, δεν είναι αναγκαίο να περιλαμβάνονται οι συνενωμένες οικονομικές οντότητες ως μέρος των ιδίων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ώστε η συνένωση αυτή να θεωρείται ότι περιλαμβάνει οικονομικές οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο.
- B4 Η έκταση των μη ελεγχουσών συμμετοχών πριν και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων σε καθεμία από τις οικονομικές οντότητες που συνενώνονται είναι άσχετη για τον καθορισμό του κατά πόσον η συνένωση αφορά οικονομικές οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο. Ομοίως, το γεγονός ότι μία από τις συνενωμένες οικονομικές οντότητες είναι θυγατρική που έχει εξαιρεθεί από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι άσχετο όσον αφορά τον καθορισμό κατά πόσο η συνένωση αφορά οικονομικές οντότητες τελούσες υπό κοινό έλεγχο.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 3)

- B5 Το παρόν ΔΠΧΑ ορίζει μια συνένωση επιχειρήσεων ως μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός με το οποίο ένας αποκτών αναλαμβάνει τον έλεγχο μίας ή περισσότερων επιχειρήσεων. Ένας αποκτών μπορεί να αναλάβει τον έλεγχο ενός αποκτώμενου με διάφορους τρόπους, για παράδειγμα:
- α) με τη μεταβίβαση μετρητών, ταμειακών ισοδυνάμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν μια επιχείρηση)·
 - β) αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις·
 - γ) εκδίδοντας συμμετοχικά δικαιώματα·
 - δ) παρέχοντας περισσότερα από ένα είδος ανταλλάγματος· ή
 - ε) χωρίς τη μεταβίβαση ανταλλάγματος, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης μόνο με σύμβαση (βλ. παράγραφο 43).
- B6 Μια συνένωση επιχειρήσεων μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους για νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους που περιλαμβάνουν αλλά δεν περιορίζονται στους εξής:
- α) μία ή περισσότερες επιχειρήσεις καθίστανται θυγατρικές ενός αποκτώντος ή τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μίας ή περισσότερων επιχειρήσεων συγχωνεύονται νομίμως εντός του αποκτώντος·
 - β) μία οικονομική οντότητα που συνενώνεται μεταβιβάζει τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της, ή οι ιδιοκτήτες της μεταβιβάζουν τα συμμετοχικά τους δικαιώματα, σε άλλη οικονομική οντότητα που συνενώνεται ή στους ιδιοκτήτες της·

- γ) όλες οι οικονομικές οντότητες που συνενώνονται μεταβιβάζουν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία τους, ή οι ιδιοκτήτες των εν λόγω οικονομικών οντοτήτων μεταβιβάζουν τα συμμετοχικά τους δικαιώματα, σε νεοϊδρυθείσα οικονομική οντότητα [η οποία ενίοτε αναφέρεται ως συναλλαγή συσπείρωσης (roll-up) ή συγκέντρωσης (put-together)]· ή
- δ) μια ομάδα πρώην ιδιοκτητών μίας από τις οικονομικές οντότητες που συνενώνονται αναλαμβάνει τον έλεγχο της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

Ορισμός επιχείρησης (εφαρμογή της παραγράφου 3)

B7 Μια επιχείρηση απαρτίζεται από εισροές και διαδικασίες που εφαρμόζονται σε αυτές τις εισροές και έχουν την ικανότητα να συνεισφέρουν στη δημιουργία εκροών. Τα τρία στοιχεία μιας επιχείρησης ορίζονται ως εξής (βλ. παραγράφους B8-B12Δ για καθοδήγηση σχετικά με τα στοιχεία μιας επιχείρησης):

- α) **Εισροή:** Οποιοσδήποτε οικονομικός πόρος που δημιουργεί εκροές, ή έχει την ικανότητα να συνεισφέρει στη δημιουργία εκροών, όταν εφαρμόζονται σε αυτόν μία ή περισσότερες διαδικασίες. Παραδείγματα περιλαμβάνουν μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των άυλων περιουσιακών στοιχείων ή των δικαιωμάτων να χρησιμοποιεί μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία), πνευματική ιδιοκτησία, την ικανότητα να αποκτά πρόσβαση στα απαραίτητα υλικά ή δικαιώματα και εργαζόμενους.
- β) **Διαδικασία:** Οποιοδήποτε σύστημα, πρότυπο, πρωτόκολλο, συνθήκη ή κανόνας που, όταν εφαρμόζεται σε εισροή ή εισροές, δημιουργεί εκροές ή έχουν την ικανότητα να συνεισφέρουν στη δημιουργία εκροών. Στα παραδείγματα περιλαμβάνονται στρατηγικές διαδικασίες διοίκησης, λειτουργικές διαδικασίες και διαδικασίες διαχείρισης πόρων. Συνήθως οι διαδικασίες αυτές τεκμηριώνονται, ωστόσο οι διανοητικές ικανότητες ενός οργανωμένου εργατικού δυναμικού που κατέχει τις απαραίτητες δεξιότητες και την πείρα, ακολουθώντας κανόνες και συνθήκες, μπορούν να παράσχουν τις απαραίτητες διαδικασίες οι οποίες μπορούν να εφαρμοστούν σε εισροές για τη δημιουργία εκροών. (Η λογιστική, η τιμολόγηση, η μισθοδοσία και άλλα διοικητικά συστήματα, δεν είναι κατά κανόνα διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία εκροών).
- γ) **Εκροή:** Το αποτέλεσμα των εισροών και των διαδικασιών που εφαρμόζονται σε αυτές τις εισροές και οδηγούν στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, στην παραγωγή εσόδων από επενδύσεις (όπως μερίσματα ή τόκοι) ή στην παραγωγή άλλων εσόδων από συνήθεις δραστηριότητες.

Προαιρετική εξέταση για τον προσδιορισμό της συγκέντρωσης της εύλογης αξίας

B7A Με την παράγραφο B7B καθορίζεται προαιρετική εξέταση (η εξέταση συγκέντρωσης) με την οποία απλουστεύεται η εκτίμηση του κατά πόσον ένα αποκτηθέν σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων δεν αποτελεί επιχείρηση. Μια οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει ή να μην εφαρμόσει την εξέταση. Μια οικονομική οντότητα δύναται να προβεί στην εν λόγω επιλογή χωριστά για κάθε συναλλαγή ή άλλο γεγονός. Η εξέταση συγκέντρωσης έχει τις ακόλουθες συνέπειες:

- α) εάν πληρούνται τα κριτήρια της εξέτασης συγκέντρωσης, το σύνολο των δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων καθορίζεται ότι δεν αποτελεί επιχείρηση και δεν απαιτείται περαιτέρω εκτίμηση·
- β) εάν δεν πληρούνται τα κριτήρια της εξέτασης συγκέντρωσης, ή εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να μην εφαρμόσει την εξέταση, η οικονομική οντότητα προβαίνει τότε στην εκτίμηση που ορίζεται στις παραγράφους B8-B12Δ.

B7B Τα κριτήρια της εξέτασης συγκέντρωσης πληρούνται όταν κατ' ουσίαν το σύνολο της εύλογης αξίας των αποκτηθέντων ακαθάριστων περιουσιακών στοιχείων είναι συγκεντρωμένο σε ένα ενιαίο αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή σε μία ομάδα όμοιων αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων. Για την εξέταση συγκέντρωσης:

- α) από τα ακαθάριστα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία εξαιρούνται τα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και η υπεραξία που προκύπτει από τις επιπτώσεις των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων·
- β) η εύλογη αξία των ακαθάριστων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει κάθε μεταβιβασθέν αντάλλαγμα (συν την εύλογη αξία τυχόν μη ελέγχουσας συμμετοχής και την εύλογη αξία τυχόν συμμετοχών που κατέχονταν προηγουμένως) που υπερβαίνει την εύλογη αξία των καθάρων αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων. Η εύλογη αξία των ακαθάριστων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων μπορεί κανονικά να καθοριστεί ως το ποσό που προκύπτει από την πρόσδεση της εύλογης αξίας του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος (συν την εύλογη αξία τυχόν μη ελέγχουσας συμμετοχής και την εύλογη αξία τυχόν συμμετοχών που κατέχονταν προηγουμένως) στην εύλογη αξία των αναληφθεισών υποχρεώσεων (εκτός από τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις), εξαιρουμένων στη συνέχεια των στοιχείων που προσδιορίζονται στο στοιχείο α). Ωστόσο, εάν η εύλογη αξία των ακαθάριστων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων είναι μεγαλύτερη από το ποσό αυτό, ενδέχεται μερικές φορές να χρειάζεται ακριβέστερος υπολογισμός·

- γ) ένα ενιαίο αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει κάθε περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων που θα αναγνωρίζονταν και θα επιμετρούνταν ως ένα ενιαίο αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο σε μια συνένωση επιχειρήσεων·
- δ) εάν ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο είναι συνδεδεμένο με άλλο, και δεν μπορεί να αποσπαστεί και να χρησιμοποιηθεί χωριστά από άλλο ενσώματο περιουσιακό στοιχείο (ή από ένα υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο που τελεί υπό χρηματοδοτική μίσθωση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις), χωρίς αυτό να συνεπάγεται σημαντικό κόστος ή σημαντική μείωση της χρησιμότητας ή της εύλογης αξίας για οποιοδήποτε από τα δύο περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα γη και κτίρια), τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται ενιαίο αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο·
- ε) κατά την εκτίμηση αν τα περιουσιακά στοιχεία είναι όμοια, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη φύση κάθε ενιαίου αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου και τους κινδύνους που συνδέονται με τη διαχείριση και τη δημιουργία εκροών από τα περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή τα χαρακτηριστικά κινδύνου)·
- στ) τα κατωτέρω στοιχεία δεν θεωρούνται όμοια περιουσιακά στοιχεία:
- i) ενσώματο περιουσιακό στοιχείο και άυλο περιουσιακό στοιχείο,
 - ii) ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν σε διαφορετικές κατηγορίες (για παράδειγμα, αποθέματα, εξοπλισμός παραγωγής και αυτοκίνητα οχήματα), εκτός εάν θεωρούνται ενιαίο αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το κριτήριο στο στοιχείο δ),
 - iii) αναγνωρίσιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν σε διαφορετικές κατηγορίες (για παράδειγμα εμπορικά σήματα, άδειες και άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη),
 - iv) χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο,
 - v) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν σε διαφορετικές κατηγορίες (για παράδειγμα λογαριασμοί εισπρακτέοι και επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους), και
 - vi) αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στην ίδια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, αλλά διαφέρουν σημαντικά ως προς τα χαρακτηριστικά κινδύνου.

B7Γ Οι απαιτήσεις στην παράγραφο B7B δεν μεταβάλλουν τις οδηγίες για τα όμοια περιουσιακά στοιχεία στο ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία· ούτε μεταβάλλουν το νόημα του όρου «κατηγορία» στο ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια, το ΔΛΠ 38 και στο ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.

Στοιχεία της επιχείρησης

- B8 Παρότι οι επιχειρήσεις συνήθως έχουν εκροές, δεν απαιτούνται εκροές ώστε μια ολοκληρωμένη ομάδα δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων να θεωρείται επιχείρηση. Για να έχει ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων τη δυνατότητα να καθοδηγείται και να διευθύνεται για τον σκοπό που προσδιορίζεται στον ορισμό μιας επιχείρησης, απαιτούνται δύο βασικά στοιχεία — εισροές και διαδικασίες που εφαρμόζονται σε αυτές τις εισροές. Μια επιχείρηση δεν χρειάζεται να περιλαμβάνει όλες τις εισροές ή τις διαδικασίες που ο πωλητής χρησιμοποίησε στη λειτουργία της εν λόγω επιχείρησης. Ωστόσο, για να θεωρηθεί επιχείρηση, ένα ολοκληρωμένο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον μια εισροή και μια ουσιαστική διαδικασία που από κοινού συνεισφέρουν σημαντικά στην ικανότητά του να δημιουργεί εκροή. Οι παράγραφοι B12-B12Δ προσδιορίζουν πώς μπορεί να εκτιμηθεί αν μια διαδικασία είναι ουσιαστική.
- B8A Εάν ένα αποκτηθέν σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων έχει εκροές, η συνέχιση των εσόδων δεν καταδεικνύει από μόνη της ότι αποκτήθηκαν αφενός μια εισροή και αφετέρου μια ουσιαστική διαδικασία.
- B9 Η φύση των στοιχείων μιας επιχείρησης διαφέρει ως προς τον κλάδο και τη δομή των λειτουργιών (δραστηριότητες) μιας οικονομικής οντότητας, που συμπεριλαμβάνει το στάδιο ανάπτυξης της οικονομικής οντότητας. Καθιερωμένες επιχειρήσεις συχνά έχουν πολλά διαφορετικά είδη εισροών, διαδικασιών και εκροών, ενώ νέες επιχειρήσεις συχνά έχουν λίγες εισροές και διαδικασίες και ενίοτε μόνον μία εκροή (προϊόν). Σχεδόν όλες οι επιχειρήσεις επίσης έχουν υποχρεώσεις, όμως μια επιχείρηση δεν είναι απαραίτητο να έχει υποχρεώσεις. Επιπλέον, ένα αποκτηθέν σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν αποτελεί επιχείρηση μπορεί να έχει υποχρεώσεις.
- B10 [Απαλειφθηκε]

B11 Ο προσδιορισμός συγκεκριμένου συνόλου δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων ως επιχείρησης βασίζεται στο αν το ολοκληρωμένο σύνολο έχει τη δυνατότητα να καθοδηγείται και να διευθύνεται ως επιχείρηση από μέλος της αγοράς. Έτσι, κατά την αξιολόγηση του ενδεχομένου ένα σύνολο να αποτελεί επιχείρηση, δεν έχει σημασία εάν ο πωλητής εκμεταλλεύεται το σύνολο ως επιχείρηση ή εάν ο αποκτών σκοπεύει να το εκμεταλλευθεί ως επιχείρηση.

Εκτίμηση αν μια αποκτηθείσα διαδικασία είναι ουσιαστική

B12 Στις παραγράφους B12A-B12Δ εξηγείται πώς πρέπει να εκτιμάται αν μια αποκτηθείσα διαδικασία είναι ουσιαστική όταν το αποκτηθέν σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων δεν έχει εκροές (παράγραφος B12B) και όταν έχει εισροές (παράγραφος B12Γ).

B12A Παράδειγμα αποκτηθέντος συνόλου δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχει εκροές κατά την ημερομηνία απόκτησης είναι μια οικονομική οντότητα σε αρχικό στάδιο που δεν έχει αρχίσει να παράγει έσοδα. Επιπλέον, εάν ένα αποκτηθέν σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων παρήγαγε έσοδα κατά την ημερομηνία απόκτησης, θεωρείται ότι έχει εκροές κατά την ημερομηνία αυτή, έστω και αν, στη συνέχεια, δεν θα παράγει πλέον έσοδα από εξωτερικούς πελάτες, για παράδειγμα επειδή θα ενσωματωθεί από τον αποκτώντα.

B12B Εάν ένα σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων δεν έχει εκροές κατά την ημερομηνία απόκτησης, μια αποκτηθείσα διαδικασία (ή ομάδα διαδικασιών) θεωρείται ουσιαστική μόνον εάν:

- a) είναι κρίσιμης σημασίας για την ικανότητα να αναπτυχθούν ή να μετατραπούν σε εκροές η αποκτηθείσα εισροή ή οι αποκτηθείσες εισροές· και
- β) οι αποκτηθείσες εισροές περιλαμβάνουν αφενός οργανωμένο εργατικό δυναμικό που διαθέτει τις αναγκαίες δεξιότητες, γνώσεις ή πείρα για την εκτέλεση της εν λόγω διαδικασίας (ή των διαδικασιών) και αφετέρου άλλες εισροές τις οποίες το οργανωμένο εργατικό δυναμικό θα μπορούσε να αναπτύξει ή να μετατρέψει σε εκροές. Οι εν λόγω άλλες εισροές θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν:
 - i) διανοητική ιδιοκτησία που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για την ανάπτυξη αγαθού ή υπηρεσίας,
 - ii) άλλους οικονομικούς πόρους που θα μπορούσαν να αναπτυχθούν για τη δημιουργία εκροών, ή
 - iii) δικαιώματα για πρόσβαση στα αναγκαία υλικά ή δικαιώματα που καθιστούν δυνατή τη δημιουργία μελλοντικών εκροών.

Στα παραδείγματα των εισροών που αναφέρονται στο στοιχείο β) σημεία i)-iii) συγκαταλέγονται η τεχνολογία, τα σχέδια έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη, τα ακίνητα και οι συμμετοχές σε ορυκτούς πόρους.

B12Γ Εάν ένα σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων έχει εκροές κατά την ημερομηνία απόκτησης, μια αποκτηθείσα διαδικασία (ή ομάδα διαδικασιών) θεωρείται ουσιαστική εάν, όταν εφαρμόζεται σε αποκτηθείσα εισροή ή εισροές:

- a) είναι κρίσιμης σημασίας για την ικανότητα να συνεχιστεί η παραγωγή εκροών και οι αποκτώμενες εισροές περιλαμβάνουν οργανωμένο εργατικό δυναμικό με τις απαραίτητες δεξιότητες, γνώσεις ή πείρα για την εκτέλεση αυτής της διαδικασίας (ή της ομάδας διαδικασιών)· ή
- β) συνεισφέρει σημαντικά στην ικανότητα να συνεχιστεί η παραγωγή εκροών και:
 - i) θεωρείται μοναδική ή σπάνια, ή
 - ii) δεν μπορεί να αντικατασταθεί χωρίς σημαντικό κόστος, προσπάθεια ή καθυστέρηση στην ικανότητα να συνεχιστεί η παραγωγή εκροών.

B12Δ Η παρακάτω επιπρόσθετη συζήτηση υποστηρίζει τόσο την παράγραφο B12B όσο και την παράγραφο B12Γ:

- a) Μια αποκτηθείσα σύμβαση αποτελεί εισροή και όχι ουσιαστική διαδικασία. Ωστόσο, μια αποκτηθείσα σύμβαση, για παράδειγμα σύμβαση για την εξωτερική ανάθεση της διαχείρισης ακίνητης περιουσίας ή την εξωτερική ανάθεση της διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων, μπορεί να παρέχει πρόσβαση σε οργανωμένο εργατικό δυναμικό. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν το οργανωμένο εργατικό δυναμικό στο οποίο απέκτησε πρόσβαση μέσω μιας τέτοιας σύμβασης εκτελεί ουσιαστική διαδικασία την οποία ελέγχει και, ως εκ τούτου, έχει αποκτήσει η οικονομική οντότητα. Στους παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την εκτίμηση αυτή περιλαμβάνονται η διάρκεια της σύμβασης και οι όροι ανανέωσης της.

- β) Οι δυσκολίες όσον αφορά την αντικατάσταση του αποκτηθέντος οργανωμένου εργατικού δυναμικού μπορεί να υποδεικνύουν ότι το αποκτηθέν οργανωμένο εργατικό δυναμικό εκτελεί διαδικασία που είναι κρίσιμης σημασίας για την ικανότητα δημιουργίας εκροών.
- γ) Μια διαδικασία (ή ένα σύνολο διαδικασιών) δεν είναι κρίσιμης σημασίας εάν, για παράδειγμα, είναι επικουρική ή ήσσονος σημασίας στο πλαίσιο του συνόλου των διαδικασιών που απαιτούνται για τη δημιουργία εκροών.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΚΤΩΝΤΟΣ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 6 ΚΑΙ 7)

- B13 Οι οδηγίες του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις* χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση του αποκτώντος — της οικονομικής οντότητας που αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Εάν έχει πραγματοποιηθεί μια συνένωση επιχειρήσεων αλλά η εφαρμογή των οδηγιών του ΔΠΧΑ 10 δεν δηλώνει καθαρά ποια από τις συνενοούμενες οικονομικές οντότητες είναι ο αποκτών, τότε λαμβάνονται υπόψη τα κριτήρια των παραγράφων B14-B18 για να γίνει ο προσδιορισμός.
- B14 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιημένη κυρίως με τη μεταφορά μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων ή με την ανάληψη υποχρεώσεων, ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που μεταβιβάζει τα μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία, ή αναλαμβάνει τις υποχρεώσεις.
- B15 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιημένη κυρίως μέσω ανταλλαγής συμμετοχικών δικαιωμάτων, ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που εκδίδει συμμετοχικά δικαιώματα. Ωστόσο, σε κάποιες συνενώσεις επιχειρήσεων, γνωστές ως «ανάστροφες αποκτήσεις», η εκδίδουσα οντότητα είναι ο αποκτώμενος. Οι παράγραφοι B19-B27 παρέχουν οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση των αναστροφών αποκτήσεων. Άλλα σχετικά γεγονότα ή συνθήκες εξετάζονται επίσης για την αναγνώριση του αποκτώντος σε μια συνένωση επιχειρήσεων πραγματοποιούμενη μέσω ανταλλαγής συμμετοχικών τίτλων, και συμπεριλαμβάνουν:
- α) τα σχετικά δικαιώματα ψήφου στη συνενωμένη οικονομική οντότητα μετά τη συνένωση επιχειρήσεων— Ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που συνενώνεται της οποίας οι ιδιοκτήτες κρατούν ή λαμβάνουν το μεγαλύτερο μερίδιο από τα δικαιώματα ψήφου στη συνενωμένη οικονομική οντότητα. Για να προσδιορίσει ποια ομάδα ιδιοκτητών κρατά ή λαμβάνει το μεγαλύτερο μερίδιο των δικαιωμάτων ψήφου, η οικονομική οντότητα εξετάζει την ύπαρξη τυχόν ασυνήθιστων ή ειδικών ρυθμίσεων ψήφου και δικαιωμάτων προαίρεσης, δικαιωμάτων αγοράς μετοχών ή μετατρέψιμων τίτλων.
 - β) την ύπαρξη εκτεταμένου δικαιώματος μειοψηφίας στη συνενωμένη οικονομική οντότητα εάν δεν υπάρχει άλλος ιδιοκτήτης ή οργανωμένη ομάδα ιδιοκτητών με σημαντικό δικαίωμα ψήφου— Ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που συνενώνεται της οποίας ο μοναδικός ιδιοκτήτης ή οργανωμένη ομάδα ιδιοκτητών κρατά το μεγαλύτερο δικαίωμα μειοψηφίας στη συνενωμένη οικονομική οντότητα.
 - γ) τη σύνθεση του διοικητικού σώματος της συνενωμένης οικονομικής οντότητας— Ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που συνενώνεται της οποίας οι ιδιοκτήτες έχουν την ικανότητα να εκλέξουν ή να διορίσουν ή να παύσουν την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού σώματος της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.
 - δ) τη σύνθεση της ανώτερης διοίκησης της συνενωμένης οικονομικής οντότητας— Ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που συνενώνεται της οποίας η (πρώην) διοίκηση υπερισχύει της διοίκησης της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.
 - ε) οι όροι ανταλλαγής των συμμετοχικών δικαιωμάτων— Ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που συνενώνεται και καταβάλλει ένα πρόσθετο ποσό επί της προ της συνένωσης εύλογης αξίας των συμμετοχικών δικαιωμάτων της άλλης οικονομικής οντότητας ή των άλλων οικονομικών οντοτήτων που συνενώνονται.
- B16 Ο αποκτών είναι συνήθως η οικονομική οντότητα που συνενώνεται της οποίας το σχετικό μέγεθος (που επιμετράται, για παράδειγμα, σε περιουσιακά στοιχεία, έσοδα ή κέρδος) είναι σημαντικά μεγαλύτερο από αυτά της άλλης οικονομικής οντότητας ή των άλλων οικονομικών οντοτήτων που συνενώνονται.
- B17 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων όπου εμπλέκονται περισσότερες από δύο οικονομικές οντότητες, ο προσδιορισμός του αποκτώντος περιλαμβάνει μεταξύ άλλων μια εκτίμηση για το ποια από τις οικονομικές οντότητες που συνενώνονται ξεκίνησε τη συνένωση, καθώς και το σχετικό μέγεθος των οικονομικών οντοτήτων που συνενώνονται.
- B18 Μια νέα οικονομική οντότητα που σχηματίζεται για να πραγματοποιήσει μια συνένωση επιχειρήσεων δεν είναι απαραίτητα ο αποκτών. Όταν δημιουργείται νέα οικονομική οντότητα για να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους για την πραγματοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων, μία από τις συνενωμένες οικονομικές οντότητες που προϋπήρχε της συνένωσης των επιχειρήσεων αναγνωρίζεται ως ο αποκτών εφαρμόζοντας τις οδηγίες των παραγράφων B13-B17. Αντίθετα, μια νέα οικονομική οντότητα που μεταβιβάζει μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία ή αναλαμβάνει υποχρεώσεις ως αντάλλαγμα, μπορεί να είναι ο αποκτών.

ΑΝΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ

B19 Μια αναστροφή απόκτηση συμβαίνει όταν η οικονομική οντότητα που εκδίδει τίτλους (ο κατά νόμο αποκτών) αναγνωρίζεται ως αποκτώμενος για λογιστικούς σκοπούς με βάση τις οδηγίες των παραγράφων B13-B18. Η οικονομική οντότητα της οποίας τα συμμετοχικά δικαιώματα αποκτώνται (ο κατά νόμο αποκτών), πρέπει να είναι ο αποκτών για λογιστικούς σκοπούς, για να θεωρηθεί αναστροφή απόκτηση η συναλλαγή. Για παράδειγμα, αναστροφές αποκτήσεις λαμβάνουν ενίοτε χώρα όταν μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ιδιωτικά επιθυμεί να καταστεί δημοσίου ενδιαφέροντος οικονομική οντότητα, αλλά δεν επιθυμεί να εισάγει τις μετοχές της σε χρηματιστήριο. Για να το επιτύχει αυτό, η ιδιωτική οικονομική οντότητα θα κανονίσει με μια δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητα να αποκτήσει τα συμμετοχικά της δικαιώματα σε αντάλλαγμα των συμμετοχικών δικαιωμάτων της δημοσίου ενδιαφέροντος οικονομικής οντότητας. Στο παρόν παράδειγμα, η δημοσίου ενδιαφέροντος οικονομική οντότητα είναι ο **κατά νόμο αποκτών** επειδή εξέδωσε τα συμμετοχικά της δικαιώματα και η ιδιωτική οικονομική οντότητα είναι ο **κατά νόμο αποκτώμενος** επειδή τα συμμετοχικά της δικαιώματα αποκτήθηκαν. Ωστόσο, η εφαρμογή των οδηγιών των παραγράφων B13-B18 έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση:

α) της δημοσίου ενδιαφέροντος οικονομικής οντότητας ως **αποκτώμενου** για λογιστικούς σκοπούς (ο λογιστικά αποκτώμενος)· και

β) της ιδιωτικής οικονομικής οντότητας ως **αποκτώντος** για λογιστικούς σκοπούς (ο λογιστικά αποκτών).

Ο λογιστικά αποκτώμενος πρέπει να πληροί τον ορισμό της επιχείρησης ώστε η συναλλαγή να λογιστικοποιηθεί ως αναστροφή απόκτηση και ισχύουν όλες οι αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ, συμπεριλαμβανομένης και της απαίτησης για αναγνώριση υπεραξίας.

Επιμέτρηση του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος

B20 Σε μια αναστροφή απόκτηση, ο λογιστικά αποκτών συνήθως δεν καταβάλλει αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο. Αντί για αυτό, ο λογιστικά αποκτώμενος, συνήθως εκδίδει τις μετοχές του στους ιδιοκτήτες του λογιστικά αποκτώντος. Κατά συνέπεια, η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται από τον λογιστικά αποκτώντα για τη συμμετοχή του στον λογιστικά αποκτώμενο βασίζεται στον αριθμό των συμμετοχικών τίτλων που θα είχε υποχρεωθεί να εκδώσει η κατά νόμο θυγατρική για να δώσει στους ιδιοκτήτες της κατά νόμο μητρικής το ίδιο ποσοστό συμμετοχικών δικαιωμάτων στη συνενωμένη οικονομική οντότητα που προκύπτει από την αναστροφή απόκτηση. Η εύλογη αξία του αριθμού των συμμετοχικών δικαιωμάτων υπολογισμένη με αυτόν τον τρόπο μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως η εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος τιμήματος ως αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο.

Κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

B21 Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από αναστροφή απόκτηση εκδίδονται με την ονομασία της κατά νόμο μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου), αλλά περιγράφονται στις σημειώσεις ως η συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της κατά νόμο θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος), με μία προσαρμογή που έγκειται στο να αναπροσαρμοστεί αναδρομικά το κατά νόμο κεφάλαιο του λογιστικά αποκτώντος ώστε να αντικατοπτρίζει το κατά νόμο κεφάλαιο του λογιστικά αποκτώμενου. Η αναπροσαρμογή αυτή απαιτείται για να αντικατοπτρίζει το κεφάλαιο της κατά νόμο μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου). Η συγκριτική πληροφόρηση που παρουσιάζεται σε αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επίσης αναπροσαρμόζεται αναδρομικά για να αντικατοπτρίζει το νόμιμο κεφάλαιο της κατά νόμο μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου).

B22 Δεδομένου ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντιπροσωπεύουν τη συνέχεια των οικονομικών καταστάσεων της κατά νόμο θυγατρικής, εκτός από την κεφαλαιακή δομή της, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αντανakλούν:

α) τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της κατά νόμο θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος) που αναγνωρίζονται και επιμετρώνται στην προ της συνένωσης λογιστική αξία·

β) τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της κατά νόμο μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου) που αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ·

γ) τα κέρδη εις νέον και άλλα υπόλοιπα των ιδίων κεφαλαίων της κατά νόμο θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος) **πριν** από τη συνένωση των επιχειρήσεων·

δ) το ποσό που αναγνωρίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως εκδοθέντα συμμετοχικά δικαιώματα που προσδιορίζονται μέσω της προσθήκης των εκδοθέντων συμμετοχικών δικαιωμάτων της κατά νόμο θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος) που βρίσκονταν σε κυκλοφορία αμέσως πριν από τη συνένωση επιχειρήσεων στην εύλογη αξία της κατά νόμο μητρικής (του λογιστικά αποκτώμενου). Ωστόσο, η μετοχική δομή (δηλαδή ο αριθμός και ο τύπος των εκδιδόμενων συμμετοχικών δικαιωμάτων) αντανakλά τη μετοχική δομή της κατά νόμο μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου), περιλαμβανομένων των συμμετοχικών δικαιωμάτων που εκδόθηκαν από την κατά νόμο μητρική για την πραγματοποίηση της συνένωσης. Συνεπώς, η μετοχική δομή της κατά νόμο θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος) επαναδιατυπώνεται χρησιμοποιώντας τη σχέση ανταλλαγής που καθορίστηκε στη σύμβαση απόκτησης ώστε να αντανakλά τον αριθμό των μετοχών της κατά νόμο μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώμενου) που εκδόθηκαν στην αναστροφή απόκτηση.

ε) το αναλογικό ποσοστό της μη ελέγχουσας συμμετοχής των προ της συνένωσης λογιστικών αξιών των κερδών εις νέον και άλλων συμμετοχικών δικαιωμάτων της κατά νόμο θυγατρικής (του λογιστικά αποκτώντος) σύμφωνα με τις παραγράφους B23 και B24.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

- B23 Σε μια ανάστροφη απόκτηση, κάποιος από τους ιδιοκτήτες του κατά νόμο αποκτώντος (του λογιστικά αποκτώντος) ενδέχεται να μην ανταλλάξουν τα συμμετοχικά τους δικαιώματα με τα συμμετοχικά δικαιώματα της κατά νόμο μητρικής εταιρείας (του λογιστικά αποκτώντος). Οι ιδιοκτήτες αυτοί αντιμετωπίζονται ως μη ελέγχουσες συμμετοχές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μετά την ανάστροφη απόκτηση. Αυτό συμβαίνει διότι οι ιδιοκτήτες του κατά νόμο αποκτώντος που δεν ανταλλάσσουν τα συμμετοχικά τους δικαιώματα για συμμετοχικά δικαιώματα του κατά νόμο αποκτώντος έχουν δικαιώματα μόνο στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του κατά νόμο αποκτώντος — όχι στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οικονομικής οντότητας. Αντίθετα, παρότι ο κατά νόμο αποκτών είναι ο αποκτώντος για λογιστικούς σκοπούς, οι ιδιοκτήτες του κατά νόμο αποκτώντος έχουν δικαίωμα στα αποτελέσματα και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.
- B24 Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του κατά νόμο αποκτώντος επιμετρώνται και αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στις προ της συνένωσης λογιστικές αξίες τους [βλ. παράγραφο B22 στοιχείο α)]. Συνεπώς, σε μια ανάστροφη απόκτηση, η μη ελέγχουσα συμμετοχή αντανακλά την αναλογία της συμμετοχής των μετόχων που δεν ασκούν τον έλεγχο στις προ συνένωσης λογιστικές αξίες των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του κατά νόμο αποκτώντος, ακόμα και αν οι μη ελέγχουσες συμμετοχές σε άλλες αποκτήσεις επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Κέρδη ανά μετοχή

- B25 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο B22 στοιχείο δ), η μετοχική δομή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά από ανάστροφη απόκτηση αντανακλά τη μετοχική δομή του κατά νόμο αποκτώντος (του λογιστικά αποκτώντος), περιλαμβανομένων των συμμετοχικών δικαιωμάτων που εκδόθηκαν από τον κατά νόμο αποκτώντα για την πραγματοποίηση της συνένωσης επιχειρήσεων.
- B26 Για τον υπολογισμό του μέσου σταθμισμένου αριθμού κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (του παρονομαστή στον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή) κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία συμβαίνει η ανάστροφη απόκτηση:
- α) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την αρχή της εν λόγω περιόδου μέχρι την ημερομηνία της απόκτησης υπολογίζεται με βάση τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών του κατά νόμο αποκτώντος (του λογιστικά αποκτώντος) σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της περιόδου πολλαπλασιαζόμενος με τη σχέση ανταλλαγής που καθορίστηκε στη σύμβαση συγχώνευσης και
- β) ο αριθμός των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία από την ημερομηνία της απόκτησης μέχρι το τέλος της περιόδου είναι ο πραγματικός αριθμός των κοινών μετοχών του κατά νόμο αποκτώντος (του λογιστικά αποκτώντος) σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου.
- B27 Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή για κάθε συγκριτική περίοδο πριν από την ημερομηνία της απόκτησης που παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μετά από ανάστροφη απόκτηση υπολογίζεται με τη διαίρεση:
- α) του κέρδους ή της ζημίας του κατά νόμο αποκτώντος που αναλογεί σε κατόχους κοινών μετοχών σε καθεμία από τις εν λόγω περιόδους με
- β) τον ιστορικό μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών του κατά νόμο αποκτώντος σε κυκλοφορία πολλαπλασιασμένο με τη σχέση ανταλλαγής που καθορίστηκε στη σύμβαση απόκτησης.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΑΠΟΚΤΗΘΕΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΛΗΦΘΕΙΣΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 10-13)

B28-B30 [Απαλείφθηκε]

Άυλα περιουσιακά στοιχεία

- B31 Ο αποκτών αναγνωρίζει, χωριστά από την υπεραξία, τα αναγνωρίσιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι αναγνωρίσιμο εάν πληροί είτε το κριτήριο της διαχωρισιμότητας είτε το συμβατικό-νομικό κριτήριο.

B32 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) [απαλείφθηκε]

β) Ένας αποκτώμενος κατέχει και εκμεταλλεύεται ένα εργοστάσιο πυρηνικής ενέργειας. Η άδεια λειτουργίας αυτής της εγκατάστασης παραγωγής ενέργειας είναι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που πληροί το συμβατικό-νομικό κριτήριο για αναγνώριση, χωριστά από την υπεραξία, ακόμα και αν ο αποκτώμενος δεν μπορεί να την πωλήσει ή να τη μεταβιβάσει ξεχωριστά από την εγκατάσταση παραγωγής ενέργειας. Ένας αποκτών μπορεί να αναγνωρίζει την εύλογη αξία της άδειας λειτουργίας και την εύλογη αξία της εγκατάστασης παραγωγής ενέργειας ως ένα περιουσιακό στοιχείο για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς, εάν οι ωφέλιμες ζωές αυτών των περιουσιακών στοιχείων είναι παρόμοιες.

γ) Ένας αποκτώμενος κατέχει μια τεχνολογική ευρεσιτεχνία. Έχει δώσει την άδεια αυτής της ευρεσιτεχνίας σε άλλους για αποκλειστική χρήση εκτός της εγχώριας αγοράς, λαμβάνοντας σε αντάλλαγμα συγκεκριμένο ποσοστό μελλοντικού εσόδου από την αλλοδαπή. Και η τεχνολογική ευρεσιτεχνία και η σχετική σύμβαση παραχώρησης δικαιωμάτων πληρούν το συμβατικό-νομικό κριτήριο για αναγνώριση χωριστά από την υπεραξία, ακόμα και αν η πώληση ή ανταλλαγή της ευρεσιτεχνίας και της σχετικής σύμβαση παραχώρησης δικαιωμάτων χωριστά δεν θα είχε πρακτική εφαρμογή.

B33 Το κριτήριο της διαχωρισιμότητας σημαίνει ότι ένα αποκτηθέν άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωριστεί ή να διασπαστεί από τον αποκτώμενο και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, νοικιαστεί ή ανταλλαχθεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο ο αποκτών θα μπορούσε να πωλήσει, να παραχωρήσει ή να ανταλλάξει για κάτι άλλο αξίας πληροί το κριτήριο της διαχωρισιμότητας ακόμη και αν ο αποκτών δεν σκοπεύει να το πωλήσει, παραχωρήσει ή άλλως ανταλλάξει. Ένα αποκτηθέν άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί το κριτήριο της διαχωρισιμότητας εάν υπάρχουν αποδεδειγμένες πράξεις συναλλαγών για αυτόν τον τύπο περιουσιακού στοιχείου ή ενός περιουσιακού στοιχείου συναφούς τύπου, ακόμα και εάν αυτές οι συναλλαγές είναι σποραδικές και ασχέτως εάν ο αποκτών εμπλέκεται σε αυτές. Για παράδειγμα, κατάλογοι πελατών και συνδρομητών παραχωρούνται συχνά και πληρούν το κριτήριο της διαχωρισιμότητας. Ακόμα και εάν ένας αποκτώμενος πιστεύει ότι οι δικοί του κατάλογοι πελατών έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά από άλλους καταλόγους πελατών, το γεγονός ότι κατάλογοι πελατών συχνά παραχωρούνται, γενικώς σημαίνει ότι ο αποκτηθείς κατάλογος πελατών πληροί το κριτήριο της διαχωρισιμότητας. Ωστόσο, ένας κατάλογος πελατών που αποκτήθηκε σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν θα πληρούσε το κριτήριο της διαχωρισιμότητας, εάν οι όροι της εμπιστευτικότητας ή άλλες συμβάσεις απαγορεύουν σε μια οικονομική οντότητα να πωλεί, παραχωρεί ή άλλως ανταλλάσσει πληροφορίες για τους πελάτες της.

B34 Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που δεν διαχωρίζεται ατομικά από τον αποκτώμενο ή τη συνενωμένη οικονομική οντότητα πληροί το κριτήριο της διαχωρισιμότητας εάν διαχωρίζεται σε συνδυασμό με σχετική σύμβαση, αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για παράδειγμα:

α) Μέλη της αγοράς ανταλλάσσουν υποχρεώσεις από καταθέσεις και συναφή άυλα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν τη σχέση με τον καταθέτη σε παρατηρήσιμες συναλλαγές ανταλλαγής. Συνεπώς, ο αποκτών πρέπει να αναγνωρίζει το άυλο περιουσιακό στοιχείο που αφορά τη σχέση με τον καταθέτη χωριστά από την υπεραξία.

β) Ένας αποκτώμενος κατέχει ένα εμπορικό σήμα κατατεθέν και τεκμηριωμένες τεχνικές γνώσεις μη κατοχυρωμένες με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας που χρησιμοποιούνται για την κατασκευή του προϊόντος με σήμα κατατεθέν. Για τη μεταβίβαση της ιδιοκτησίας ενός εμπορικού σήματος, ο ιδιοκτήτης επίσης υποχρεούται να μεταβιβάσει ό,τι άλλο είναι απαραίτητο ώστε ο νέος ιδιοκτήτης να παράγει ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που δεν ξεχωρίζει από αυτό του προηγούμενου ιδιοκτήτη. Επειδή οι τεχνικές γνώσεις που δεν είναι κατοχυρωμένες με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας πρέπει να διαχωριστούν από τον αποκτώμενο ή τη συνενωμένη οικονομική οντότητα και να πωληθούν εάν πωληθεί το σχετικό εμπορικό σήμα, το κριτήριο της διαχωρισιμότητας πληρούται.

Επαναποκτηθέντα δικαιώματα

B35 Ως μέρος μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ένας αποκτών μπορεί να επαναποκτήσει ένα δικαίωμα που είχε προηγουμένως παραχωρήσει στον αποκτώμενο για να χρησιμοποιήσει ένα ή περισσότερα από τα αναγνωρισμένα ή μη αναγνωρισμένα περιουσιακά στοιχεία του αποκτώντος. Παραδείγματα τέτοιων δικαιωμάτων περιλαμβάνουν ένα δικαίωμα χρήσης της εμπορικής επωνυμίας του αποκτώντος βάσει σύμβασης δικαιόχρησης ή ένα δικαίωμα χρήσης της τεχνολογίας του αποκτώντος βάσει σύμβασης παραχώρησης δικαιώματος. Ένα επαναποκτηθέν δικαίωμα είναι αναγνωρίσιμο άυλο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο ο αποκτών αναγνωρίζει χωριστά από την υπεραξία. Η παράγραφος 29 παρέχει οδηγίες για την επιμέτρηση ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος και η παράγραφος 55 παρέχει οδηγίες για τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση ενός επαναποκτηθέντος δικαιώματος.

B36 Εάν οι όροι της σύμβασης από την οποία προκύπτει ένα επαναποκτηθέν δικαίωμα είναι ευνοϊκοί ή όχι σε σχέση με τους όρους των τρεχουσών συναλλαγών στην αγορά για τα ίδια ή παρόμοια είδη, ο αποκτών αναγνωρίζει συμψηφισμό κέρδους ή ζημίας. Η παράγραφος B52 παρέχει οδηγίες για την επιμέτρηση αυτού του συμψηφισμού κέρδους ή ζημίας.

Συγκεντρωμένο εργατικό δυναμικό και άλλα μη αναγνωρίσιμα στοιχεία

- B37 Ο αποκτών συναθροίζει στην υπεραξία την αξία ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου που δεν αναγνωρίζεται από την ημερομηνία της απόκτησης. Για παράδειγμα, ένας αποκτών μπορεί να αποδώσει αξία στην υπεραξία ενός συγκεντρωμένου εργατοδυναμικού, που είναι η υπάρχουσα συγκέντρωση των εργαζομένων που επιτρέπει στον αποκτώντα να συνεχίζει να λειτουργεί μια αποκτηθείσα επιχείρηση από την ημερομηνία της απόκτησης. Ένα συγκεντρωμένο εργατοδυναμικό δεν αντιπροσωπεύει το πνευματικό κεφάλαιο του εξειδικευμένου εργατικού δυναμικού — τη (συχνά εξειδικευμένη) γνώση και εμπειρία που οι εργαζόμενοι ενός αποκτώμενου αποφέρουν στην εργασία τους. Επειδή το συγκεντρωμένο εργατικό δυναμικό δεν είναι ένα εξατομικεύσιμο περιουσιακό στοιχείο προς αναγνώριση χωριστά από την υπεραξία, τυχόν αξία που του αποδίδεται συναθροίζεται στην υπεραξία.
- B38 Ο αποκτών επίσης συναθροίζει στην υπεραξία τυχόν αξία που αποδίδεται στα στοιχεία που δεν χαρακτηρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Για παράδειγμα, ο αποκτών μπορεί να αποδώσει αξία σε εν δυνάμει συμβάσεις για τις οποίες ο αποκτώμενος βρίσκεται σε διαπραγματεύσεις με μελλοντικούς πελάτες την ημερομηνία της απόκτησης. Επειδή αυτές οι εν δυνάμει συμβάσεις δεν είναι περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών δεν τις αναγνωρίζει χωριστά από την υπεραξία. Ο αποκτών δεν πρέπει να επανακατατάσσει μεταγενέστερα την αξία αυτών των συμβάσεων από την υπεραξία για γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Ωστόσο, ο αποκτών πρέπει να αξιολογήσει τις καταστάσεις και τις συνθήκες που σχετίζονται με γεγονότα τα οποία λαμβάνουν χώρα μετά την απόκτηση για να προσδιορίσουν εάν υπήρχε χωριστά αναγνωρίσιμο άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της απόκτησης.
- B39 Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας αποκτών λογιστικοποιεί άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία. Ωστόσο, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 3 του ΔΛΠ 38, η λογιστικοποίηση για κάποια αποκτηθέντα άυλα περιουσιακά στοιχεία μετά την αρχική αναγνώριση καθορίζεται από άλλα ΔΠΧΑ.
- B40 Τα κριτήρια αναγνωρισιμότητας προσδιορίζουν εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται χωριστά από την υπεραξία. Ωστόσο, τα κριτήρια δεν παρέχουν οδηγίες για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και δεν περιορίζουν τις υποθέσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, ο αποκτών θα λάμβανε υπόψη τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, όπως τις προσδοκίες σχετικά με μελλοντικές ανανεώσεις της σύμβασης, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Οι ανανεώσεις δεν είναι απαραίτητο να πληρούν τα κριτήρια αναγνωρισιμότητας. (Ωστόσο, βλέπε την παράγραφο 29, η οποία καθιερώνει μια εξαίρεση στην αρχή της επιμέτρησης της εύλογης αξίας για επαναποκτηθέντα δικαιώματα που αναγνωρίστηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων.) Οι παράγραφοι 36 και 37 του ΔΛΠ 38 παρέχουν οδηγίες για να προσδιορίζεται αν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να συνενώνονται σε μία λογιστική μονάδα με άλλα άυλα ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΜΙΑΣ ΜΗ ΕΛΕΓΧΟΥΣΑΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΕΝΑΝ ΑΠΟΚΤΩΜΕΝΟ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 18 ΚΑΙ 19)

Περιουσιακά στοιχεία με αβέβαιες ταμειακές ροές (ξεχωριστοί λογαριασμοί πρόβλεψης)

- B41 Ο αποκτών δεν αναγνωρίζει χωριστούς λογαριασμούς πρόβλεψης από την ημερομηνία απόκτησης για περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων και τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης, διότι οι επιδράσεις της αβεβαιότητας όσον αφορά τις μελλοντικές ταμειακές ροές περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, επειδή το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί ο αποκτών να επιμετρά τις αποκτηθείσες απαιτήσεις, συμπεριλαμβανομένων δανείων, στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης για τη λογιστικοποίηση μιας συνένωσης επιχειρήσεων, ο αποκτών δεν αναγνωρίζει χωριστό λογαριασμό πρόβλεψης για τις συμβατικές ταμειακές ροές που θεωρούνται ανεισπρακτες κατά την εν λόγω ημερομηνία ή πρόβλεψη ζημίας για αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές.

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

- B42 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.

Περιουσιακά στοιχεία τα οποία ο αποκτών σκοπεύει να μη χρησιμοποιήσει ή να χρησιμοποιήσει με τρόπο διαφορετικό από αυτόν με τον οποίο θα τα χρησιμοποιούσαν άλλα μέλη της αγοράς

- B43 Για την προστασία της ανταγωνιστικής του θέσης ή για άλλους λόγους, ο αποκτών μπορεί να μην προτίθεται να χρησιμοποιήσει ενεργά ένα αποκτηθέν μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή να μην προτίθεται να το χρησιμοποιήσει κατά το μέγιστο και βέλτιστο τρόπο. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να ισχύει στην περίπτωση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου έρευνας και ανάπτυξης που ο αποκτών σκοπεύει να χρησιμοποιήσει αμυντικά, αποτρέποντας τη χρήση του από άλλους. Μολαταύτα, ο αποκτών επιμετρά την εύλογη αξία του μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με παραδοχή της μέγιστης και βέλτιστης χρήσης του από τους συμμετέχοντες στην αγορά σύμφωνα με την κατάλληλη βάση αποτίμησης, αρχικά και κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος διάθεσης για μεταγενέστερο έλεγχο απομείωσης της αξίας.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές σε έναν αποκτώμενο

- B44 Το παρόν ΔΠΧΑ επιτρέπει στον αποκτώντα να επιμετρήσει μια μη ελέγχουσα συμμετοχή στον αποκτώμενο στην εύλογη αξία της κατά την ημερομηνία απόκτησης. Ορισμένες φορές, ένας αποκτών είναι σε θέση να επιμετρήσει την εύλογη αξία μιας μη ελέγχουσας συμμετοχής κατά την ημερομηνία απόκτησης βάσει επίσημης χρηματιστηριακής τιμής σε μια ενεργό αγορά για τα εταιρικά μερίδια (ήτοι αυτά που δεν είναι στην κατοχή του αποκτώντος). Σε άλλες καταστάσεις, ωστόσο, δεν υπάρχει διαθέσιμη επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για τα εταιρικά μερίδια. Στις καταστάσεις αυτές, ο αποκτών επιμετρά την εύλογη αξία της μη ελέγχουσας συμμετοχής χρησιμοποιώντας άλλες τεχνικές αποτίμησης.
- B45 Οι εύλογες αξίες της συμμετοχής του αποκτώντος στον αποκτώμενο και της μη ελέγχουσας συμμετοχής ανά μερίδιο μπορεί να διαφέρουν. Η κύρια διαφορά ενδέχεται να είναι η ενσωμάτωση ενός υπερτιμήματος για την απόκτηση του ελέγχου στην ανά μερίδιο εύλογη αξία της συμμετοχής του αποκτώντος στον αποκτώμενο ή, αντιτρόφως, η ενσωμάτωση μιας έκπτωσης λόγω της απώλειας του ελέγχου (αποκαλούμενη επίσης έκπτωση μη ελέγχουσας συμμετοχής) στην ανά μερίδιο εύλογη αξία της μη ελέγχουσας συμμετοχής, εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά λάμβαναν υπόψη το εν λόγω υπερτίμημα ή έκπτωση κατά την αποτίμηση της μη ελέγχουσας συμμετοχής.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ Η ΚΕΡΔΟΥΣ ΑΠΟ ΜΙΑ ΑΓΟΡΑ ΕΥΚΑΙΡΙΑΣ**Επιμέτρηση της εύλογης αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής του αποκτώντος στον αποκτώμενο χρησιμοποιώντας τεχνικές αποτίμησης (εφαρμογή της παραγράφου 33)**

- B46 Σε μια συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται χωρίς τη μεταβίβαση ανταλλάγματος, ο αποκτών πρέπει να υποκαταστήσει την εύλογη αξία της συμμετοχής του στον αποκτώμενο κατά την ημερομηνία απόκτησης με την εύλογη αξία του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης για την επιμέτρηση της υπεραξίας ή του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας (βλ. παραγράφους 32-34).

Ειδικοί παράγοντες στην εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης σε συνενώσεις αμοιβαίων οντοτήτων (εφαρμογή παραγράφου 33)

- B47 Όταν συνενώνονται δύο αμοιβαίες οντότητες, η εύλογη αξία των συμμετοχικών δικαιωμάτων ή των συμμετοχών των μελών στον αποκτώμενο (ή η εύλογη αξία του αποκτώμενου) μπορεί να επιμετράται πιο αξιόπιστα από την εύλογη αξία των συμμετοχών των μελών που μεταβιβάστηκαν από τον αποκτώντα. Σε αυτή την περίπτωση, η παράγραφος 33 απαιτεί ο αποκτών να προσδιορίζει το ποσό της υπεραξίας, χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία της ημερομηνίας απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων του αποκτώμενου αντί της εύλογης αξίας της ημερομηνίας απόκτησης των συμμετοχικών δικαιωμάτων που μεταφέρονται ως αντάλλαγμα. Επιπρόσθετα, ο αποκτών σε μια συνένωση αμοιβαίων οντοτήτων αναγνωρίζει τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του αποκτώμενου ως άμεση προσθήκη στο μετοχικό κεφάλαιο ή την καθαρή θέση στην κατάσταση οικονομικής θέσης, όχι ως προσθήκη στα κέρδη εις νέον, που συμφωνεί με τον τρόπο με τον οποίο άλλοι τύποι οικονομικών οντοτήτων εφαρμόζουν τη μέθοδο απόκτησης.
- B48 Παρότι έχουν πολλές ομοιότητες με άλλες επιχειρήσεις, οι αμοιβαίες οντότητες έχουν διακριτά χαρακτηριστικά που ανακύπτουν κυρίως επειδή τα μέλη τους είναι και πελάτες και ιδιοκτήτες. Μέλη αμοιβαίων οντοτήτων γενικά αναμένουν να λάβουν οφέλη για τη συμμετοχή τους, συχνά με τη μορφή μειωμένων χρεώσεων για αγαθά και υπηρεσίες ή πελατειακά μερίσματα. Το μερίδιο των πελατειακών μερισμάτων που κατανέμεται σε κάθε μέλος συνήθως βασίζεται στον όγκο της δραστηριότητας που είχε το μέλος με την αμοιβαία οντότητα κατά τη διάρκεια του έτους.
- B49 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας αμοιβαίας οντότητας θα πρέπει να περιλαμβάνει τις υποθέσεις που θα έκαναν οι συμμετέχοντες στην αγορά για τα μελλοντικά οφέλη για τα μέλη, καθώς και κάθε άλλη σχετική υπόθεση που θα έκαναν οι συμμετέχοντες στην αγορά σχετικά με την αμοιβαία οντότητα. Για παράδειγμα, δύναται να χρησιμοποιηθεί τεχνική παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας αμοιβαίας οντότητας. Οι ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται ως εισροές στο μοντέλο πρέπει να βασίζονται στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές της αμοιβαίας οντότητας, οι οποίες ενδεχομένως να αντανakλούν μειώσεις για τα οφέλη των μελών, όπως μειωμένες χρεώσεις για αγαθά και υπηρεσίες.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΝΤΑΣ ΤΙ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΜΕΡΟΣ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΗΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 51 ΚΑΙ 52)

- B50 Ο αποκτών πρέπει να εξετάσει τους ακόλουθους παράγοντες, οι οποίοι δεν είναι ούτε αμοιβαία αποκλειόμενοι ούτε μεμονωμένα καθοριστικοί, για να προσδιορίσει αν μια συναλλαγή είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο ή αν η συναλλαγή είναι χωριστή από τη συνένωση επιχειρήσεων.

α) **Οι λόγοι για τη συναλλαγή**— Η κατανόηση των λόγων για τους οποίους τα μέρη της συνένωσης (ο αποκτών και ο αποκτώμενος και οι ιδιοκτήτες, σύμβουλοι και διευθυντές τους — καθώς και οι αντιπρόσωποί τους) συμπράττουν σε μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή συμφωνία, μπορεί να βοηθήσει να διαπιστωθεί αν αυτή είναι μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος και των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων ή των αναληφθεισών

υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, εάν η συναλλαγή κανονίζεται πρωτίστως προς όφελος του αποκτώντος ή της συνενωμένης οικονομικής οντότητας, αντί πρωτίστως προς όφελος του αποκτώμενου ή των προηγούμενων ιδιοκτητών του πριν τη συνένωση, αυτό το μερίδιο της καταβληθείσας τιμής της συναλλαγής (και τυχόν συνδεδεμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις) είναι λιγότερο πιθανό να είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο. Κατόπιν τούτου, ο αποκτών θα αντιμετωπίζει λογιστικά αυτό το μερίδιο χωριστά από τη συνένωση των επιχειρήσεων.

- β) **Ποιος ξεκίνησε τη συναλλαγή**— Η κατανόηση του ποιος ξεκίνησε τη συναλλαγή μπορεί επίσης να βοηθήσει να διαπιστωθεί αν η συναλλαγή είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο. Για παράδειγμα, μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός που ξεκίνησε από τον αποκτώντα μπορεί να συνήφθη με σκοπό να παράσχει μελλοντικά οικονομικά οφέλη στον αποκτώντα ή τη συνενωμένη οικονομική οντότητα με μικρό ή καθόλου όφελος για τον αποκτώμενο ή τους πρώην ιδιοκτήτες του πριν τη συνένωση. Εξάλλου, μια συναλλαγή ή ρύθμιση που ξεκινά από τον αποκτώμενο ή τους πρώην ιδιοκτήτες του, είναι λιγότερο πιθανό να είναι προς όφελος του αποκτώντος ή της συνενωμένης οικονομικής οντότητας και πιο πιθανό να είναι μέρος της συναλλαγής συνένωσης επιχειρήσεων.
- γ) **Ο χρόνος της συναλλαγής**— Ο χρόνος της συναλλαγής μπορεί επίσης να βοηθήσει να διαπιστωθεί αν η συναλλαγή είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο. Για παράδειγμα, μια συναλλαγή μεταξύ του αποκτώντος και του αποκτώμενου, η οποία πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων των όρων για μια συνένωση επιχειρήσεων, μπορεί να συνήφθη προσβλέποντας στη συνένωση των επιχειρήσεων για την παροχή μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων στον αποκτώντα ή τη συνενωμένη οντότητα. Σε αυτή την περίπτωση, ο αποκτώμενος ή οι πρώην ιδιοκτήτες τους πριν τη συνένωση πιθανόν να λάβουν μικρό ή καθόλου όφελος από τη συναλλαγή, εκτός από τα οφέλη που θα λάβουν ως μέρη της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

Αποτελεσματικός διακανονισμός μιας προϋπάρχουσας σχέσης μεταξύ του αποκτώντος και του αποκτώμενου σε μια συνένωση επιχειρήσεων [εφαρμογή της παραγράφου 52 στοιχείο α)]

B51 Ο αποκτών και ο αποκτώμενος ενδέχεται να έχουν μια σχέση που υπήρχε πριν σχεδιάσουν τη συνένωση επιχειρήσεων, η οποία εδώ αναφέρεται ως «προϋπάρχουσα σχέση». Μια προϋπάρχουσα σχέση μεταξύ του αποκτώντος και του αποκτώμενου ενδέχεται να είναι συμβατική (για παράδειγμα, προμηθευτής και πελάτης ή δικαιούχος και δικαιούχος) ή μη συμβατική (για παράδειγμα, ενάγων και εναγόμενος).

B52 Εάν η συνένωση επιχειρήσεων στην πράξη τακτοποιεί μια προϋπάρχουσα σχέση, ο αποκτών αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία, που επιμετράται ως ακολούθως:

α) για μια προϋπάρχουσα μη συμβατική σχέση (όπως μια αγωγή), εύλογη αξία·

β) για μια προϋπάρχουσα συμβατική σχέση, το μικρότερο από τα σημεία i) και ii):

i) το ποσό κατά το οποίο η σύμβαση είναι ευνοϊκή ή μη ευνοϊκή από την πλευρά του αποκτώντος, όταν συγκρίνεται με τους όρους τρεχουσών συναλλαγών της αγοράς για τα ίδια ή παρόμοια στοιχεία. (Μια μη ευνοϊκή σύμβαση είναι η σύμβαση που δεν είναι ευνοϊκή σύμφωνα με τους τρέχοντες όρους της αγοράς. Δεν είναι απαραίτητως μια επαχθής σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να αποκομιστούν σύμφωνα με αυτή τη σύμβαση.)

ii) το ποσό οποιουδήποτε όρου διακανονισμού στη σύμβαση διαθέσιμου στον αντισυμβαλλόμενο για τον οποίο η σύμβαση δεν είναι ευνοϊκή.

Εάν το ii) είναι μικρότερο από το i), η διαφορά περιλαμβάνεται ως μέρος της λογιστικοποίησης της συνένωσης επιχειρήσεων.

Το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται μπορεί να εξαρτάται εν μέρει από το αν ο αποκτών είχε προηγουμένως αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση και, συνεπώς, το αναφερόμενο κέρδος ή η ζημία ενδέχεται να διαφέρουν από το ποσό που υπολογίζεται με την εφαρμογή των παραπάνω απαιτήσεων.

B53 Μια προϋπάρχουσα σχέση μπορεί να είναι μια σύμβαση την οποία ο αποκτών αναγνωρίζει ως επαναποκτηθέν δικαίωμα. Εάν η σύμβαση περιλαμβάνει όρους που είναι ευνοϊκοί ή μη ευνοϊκοί όταν συγκρίνονται με τις τιμές τρεχουσών συναλλαγών στην αγορά για τα ίδια ή παρόμοια στοιχεία, ο αποκτών αναγνωρίζει χωριστά από τη συνένωση επιχειρήσεων, κέρδος ή ζημία για τον τελικό διακανονισμό της σύμβασης, που επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο B52.

Συμφωνίες για ενδεχόμενες καταβολές σε εργαζομένους ή πωλούντες μετόχους [εφαρμογή της παραγράφου 52 στοιχείο β)]

- B54 Τυχόν συμφωνίες για ενδεχόμενες καταβολές σε εργαζομένους ή πωλούντες μετόχους είναι ενδεχόμενο αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων ή αποτελούν χωριστές συναλλαγές, ανάλογα με τη φύση των συμφωνιών. Η κατανόηση των λόγων για τους οποίους η συμφωνία απόκτησης περιλαμβάνει πρόβλεψη για ενδεχόμενες καταβολές, ποιος ξεκίνησε τη συμφωνία και πότε τα μέρη υπεισήλθαν στη συμφωνία ενδέχεται να βοηθήσει στην εκτίμηση της φύσης της συμφωνίας.
- B55 Εάν δεν είναι ξεκάθαρο ότι συμφωνία για καταβολές σε εργαζομένους ή πωλούντες μετόχους είναι μέρος της ανταλλαγής για τον αποκτώμενο ή είναι χωριστή συναλλαγή από τη συνένωση των επιχειρήσεων, ο αποκτών θα πρέπει να λάβει υπόψη τους ακόλουθους δείκτες:
- α) *Συνεχιζόμενη απασχόληση*— Οι όροι συνεχιζόμενης απασχόλησης από τους πωλούντες μετόχους, οι οποίοι γίνονται βασικοί εργαζόμενοι, ενδέχεται να είναι ένας δείκτης της ύπαρξης μιας συμφωνίας ενδεχόμενου ανταλλάγματος. Οι σχετικοί όροι συνεχιζόμενης απασχόλησης μπορεί να περιλαμβάνονται σε σύμβαση απασχόλησης, σύμβαση απόκτησης ή άλλο έγγραφο. Συμφωνία ενδεχόμενου ανταλλάγματος σύμφωνα με την οποία οι καταβολές αυτομάτως καταπίπτουν εάν λήξει η απασχόληση είναι αμοιβή για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν μετά τη συνένωση. Συμφωνίες βάσει των οποίων οι ενδεχόμενες καταβολές δεν επηρεάζονται από τη λήξη απασχόλησης ενδέχεται να υποδεικνύουν ότι οι ενδεχόμενες καταβολές αποτελούν πρόσθετο αντάλλαγμα και όχι αμοιβή.
 - β) *Διάρκεια συνεχιζόμενης απασχόλησης*— Εάν η περίοδος της απαιτούμενης απασχόλησης συμπίπτει ή είναι μεγαλύτερη από την περίοδο ενδεχόμενης καταβολής, αυτό το γεγονός μπορεί να υποδεικνύει ότι οι ενδεχόμενες καταβολές είναι, κατ' ουσίαν, αμοιβές.
 - γ) *Επίπεδο αμοιβών*— Καταστάσεις κατά τις οποίες οι αμοιβές εργαζομένων εκτός των ενδεχομένων καταβολών βρίσκονται σε λογικό επίπεδο σε σχέση με αυτό άλλων βασικών εργαζομένων στη συνενωμένη οικονομική οντότητα μπορεί να υποδεικνύουν ότι οι ενδεχόμενες καταβολές αποτελούν πρόσθετο αντάλλαγμα και όχι αμοιβή.
 - δ) *Διαφορικές καταβολές σε εργαζομένους*— Εάν οι πωλούντες μέτοχοι, οι οποίοι δεν θα γίνουν εργαζόμενοι λάβουν χαμηλότερες ενδεχόμενες καταβολές ανά μετοχή από τους πωλούντες μετόχους που θα γίνουν εργαζόμενοι της συνενωμένης οικονομικής οντότητας, το γεγονός αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι το διαφορικό ποσό ενδεχομένων καταβολών στους πωλούντες μετόχους που θα γίνουν εργαζόμενοι είναι αμοιβή.
 - ε) *Αριθμός κατεχόμενων μετοχών*— Ο σχετικός αριθμός μετοχών που κατέχονται από τους πωλούντες μετόχους οι οποίοι παραμένουν ως βασικοί εργαζόμενοι μπορεί να είναι ένας δείκτης της ύπαρξης συμφωνίας ενδεχόμενου ανταλλάγματος. Για παράδειγμα, εάν οι πωλούντες μέτοχοι, οι οποίοι ήταν ουσιαστικοί κύριοι όλων των μετοχών του αποκτώμενου, συνεχίσουν ως βασικοί εργαζόμενοι, το γεγονός αυτό ενδέχεται να υποδεικνύει ότι η συμφωνία είναι, κατ' ουσία, μια συμφωνία συμμετοχής στα κέρδη που έχει σκοπό να παράσχει αμοιβή για υπηρεσίες μετά τη συνένωση. Εναλλακτικά, εάν οι πωλούντες μέτοχοι, οι οποίοι συνεχίζουν ως βασικοί εργαζόμενοι, ήταν κύριοι μικρού μόνο αριθμού μετοχών του αποκτώμενου και όλοι οι πωλούντες μέτοχοι λάβουν το ίδιο ποσό ενδεχόμενου ανταλλάγματος ανά μετοχή, το γεγονός αυτό ενδέχεται να υποδεικνύει ότι οι ενδεχόμενες καταβολές αποτελούν επιπλέον αντάλλαγμα. Τα προ της απόκτησης ιδιοκτησιακά δικαιώματα που κατέχουν άτομα συγγενικά προς τους πωλούντες μετόχους οι οποίοι συνεχίζουν ως βασικοί εργαζόμενοι, όπως μέλη της οικογένειας, θα πρέπει επίσης να υπολογίζονται.
 - στ) *Σύνδεση με την αποτίμηση*— Εάν το αρχικό μεταβιβασθέν αντάλλαγμα κατά την ημερομηνία απόκτησης βασίζεται στο χαμηλό άκρο του ορίου διακύμανσης της εκτίμησης του αποκτώμενου και η φόρμουλα του ενδεχόμενου γεγονότος συνδέεται με αυτή την προσέγγιση αποτίμησης, αυτό το γεγονός μπορεί να υποδεικνύει ότι οι ενδεχόμενες καταβολές είναι πρόσθετο αντάλλαγμα. Εναλλακτικά, εάν η φόρμουλα της ενδεχόμενης καταβολής είναι συνεπής με προηγούμενες συμφωνίες συμμετοχής στα κέρδη, το γεγονός αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η ουσία της ρύθμισης είναι να προσφέρει αμοιβή.
 - ζ) *Φόρμουλα προσδιορισμού του ανταλλάγματος*— Η φόρμουλα που θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ενδεχόμενου ανταλλάγματος μπορεί να βοηθήσει στην εκτίμηση της ουσίας της συμφωνίας. Για παράδειγμα, εάν μια ενδεχόμενη καταβολή προσδιορίζεται με βάση ένα πολλαπλάσιο κερδών, αυτό μπορεί να υποδεικνύει ότι η υποχρέωση είναι ενδεχόμενο αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων και ότι σκοπός της φόρμουλας είναι να δημιουργήσει ή να επιβεβαιώσει την εύλογη αξία του αποκτώμενου. Αντιθέτως, μια ενδεχόμενη καταβολή που αποτελεί καθορισμένο ποσοστό κερδών μπορεί να υποδεικνύει ότι η δέσμευση προς τους εργαζομένους είναι συμφωνία με συμμετοχή στα κέρδη για την αμοιβή εργαζομένων για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί.

- η) Άλλες συμφωνίες και θέματα— Οι όροι άλλων συμφωνιών με πωλούντες μετόχους (όπως συμφωνίες μη ανταγωνισμού, συμβάσεις εκτέλεσης, συμβάσεις παροχής συμβουλών και συμφωνίες μίσθωσης ακινήτων) και ο χειρισμός του φόρου εισοδήματος των ενδεχόμενων καταβολών μπορεί να υποδεικνύουν ότι ενδεχόμενες καταβολές αποδίδονται σε κάτι άλλο από αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο. Για παράδειγμα, σχετικά με την απόκτηση, ο αποκτών μπορεί να συνάψει συμφωνία μίσθωσης ακινήτου με σημαντικό πωλούντα μέτοχο. Εάν οι καταβολές μισθώματος που αναφέρονται στη σύμβαση εκμίσθωσης είναι σημαντικά κατώτερες των τιμών της αγοράς, κάποιες ή όλες οι ενδεχόμενες καταβολές προς τον εκμισθωτή (τον πωλούντα μέτοχο) που απαιτούνται από χωριστή συμφωνία για ενδεχόμενες καταβολές μπορεί να είναι, κατ' ουσίαν, καταβολές για τη χρήση του εκμισθωμένου ακινήτου, τις οποίες ο αποκτών θα πρέπει να αναγνωρίζει χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις του μετά τη συνένωση. Αντίθετα, εάν η σύμβαση εκμίσθωσης ορίζει καταβολές μισθώματος που είναι σύμφωνες με τις τιμές της αγοράς για το μισθωμένο ακίνητο, η συμφωνία για ενδεχόμενες καταβολές στον πωλούντα μέτοχο μπορεί να είναι ενδεχόμενο αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων.

Παροχές που βασίζονται στην αξία των μετοχών του αποκτώντος σε ανταλλαγή παροχών που κατέχονται από τους εργαζόμενους του αποκτώμενου [εφαρμογή της παραγράφου 52 στοιχείο β)]

- B56 Ένας αποκτών μπορεί να ανταλλάξει τις παροχές του που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών⁽⁴⁰⁾ (αντικαθιστάμενες παροχές) με παροχές που κατέχονται από εργαζομένους του αποκτώμενου. Ανταλλαγές δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών ή άλλες παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών σε συνδυασμό με μια συνένωση επιχειρήσεων λογιστικοποιούνται ως τροποποιήσιμες παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*. Εάν ο αποκτών αντικαταστήσει τις παροχές του αποκτώμενου, ολόκληρη η αγοραία επιμέτρηση των αντικαθιστάμενων παροχών του αποκτώντος ή μέρος αυτής περιλαμβάνεται στην επιμέτρηση του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται στη συνένωση επιχειρήσεων. Οι παράγραφοι B57-B62 παρέχουν οδηγίες σχετικά με το πώς κατανέμεται η αγοραία επιμέτρηση. Εντούτοις, σε περιπτώσεις στις οποίες οι παροχές του αποκτώμενου μπορεί να εκπνεύσουν ως συνέπεια της συνένωσης επιχειρήσεων και εάν ο αποκτών αντικαταστήσει αυτές τις παροχές παρότι δεν υποχρεούται να το πράξει, ολόκληρη η αγοραία επιμέτρηση των αντικαθιστάμενων παροχών αναγνωρίζεται ως κόστος αμοιβής στις οικονομικές καταστάσεις μετά τη συνένωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2. Δηλαδή, καμία αγοραία επιμέτρηση αυτών των παροχών δεν περιλαμβάνεται στην επιμέτρηση του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος στην συνένωση επιχειρήσεων. Ο αποκτών υποχρεούται να αντικαταστήσει τις παροχές του αποκτώμενου εάν ο αποκτώμενος ή οι εργαζόμενοί του έχουν τη δυνατότητα να επιβάλουν την αντικατάσταση. Για παράδειγμα, για τους σκοπούς της εφαρμογής αυτών των οδηγιών, ο αποκτών υποχρεούται να αντικαταστήσει τις παροχές του αποκτώμενου εάν η αντικατάσταση απαιτείται από:
- α) τους όρους της συμφωνίας απόκτησης·
 - β) τους όρους των αμοιβών του αποκτώμενου· ή
 - γ) εν ισχύ νόμους ή κανονισμούς.
- B57 Για τον προσδιορισμό του τμήματος των αντικαθιστάμενων παροχών που αποτελεί μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος για τον αποκτώμενο και του τμήματος που αποτελεί παροχή για υπηρεσίες μετά τη συνένωση, ο αποκτών επιμετρά τις αντικαθιστάμενες παροχές που δίδονται από τις παροχές τόσο του αποκτώντος όσο και του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία απόκτησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2. Το τμήμα της αγοραίας επιμέτρησης της αντικαθιστάμενης παροχής που αποτελεί μέρος του μεταβιβασθέντος ανταλλάγματος σε αντάλλαγμα για τον αποκτώμενο, είναι ίσο με το τμήμα της παροχής του αποκτώμενου που αποδίδεται σε υπηρεσίες προ της συνένωσης.
- B58 Το τμήμα των αντικαθιστάμενων παροχών που αποδίδεται σε υπηρεσία προ της συνένωσης είναι η αγοραία επιμέτρηση της παροχής του αποκτώμενου πολλαπλασιαζόμενη με τον λόγο του τμήματος της περιόδου κατοχύρωσης που έχει συμπληρωθεί προς τη συνολική περίοδο κατοχύρωσης ή την αρχική περίοδο κατοχύρωσης της παροχής του αποκτώμενου, ανάλογα με το ποια είναι μεγαλύτερη. Η περίοδος κατοχύρωσης είναι η περίοδος κατά την οποία πρέπει να ικανοποιηθούν όλοι οι συγκεκριμένοι όροι της κατοχύρωσης. Οι προϋποθέσεις κατοχύρωσης ορίζονται στο ΔΠΧΑ 2.
- B59 Το τμήμα των μη κατοχυρωμένων αντικαθιστάμενων παροχών που αποδίδεται σε υπηρεσία μετά τη συνένωση και συνεπώς αναγνωρίζεται ως κόστος αμοιβής στις οικονομικές καταστάσεις μετά τη συνένωση είναι ίσο με τη συνολική αγοραία επιμέτρηση της αντικαθιστάμενης παροχής μείον το ποσό που αποδίδεται στην υπηρεσία προ της συνένωσης. Συνεπώς, ο αποκτών αποδίδει τυχόν υπερβάλλον ποσό από την αγοραία επιμέτρηση της αντικαθιστάμενης παροχής του αποκτώμενου στην υπηρεσία μετά τη συνένωση και αναγνωρίζει αυτό το υπερβάλλον ποσό ως κόστος αμοιβής στις οικονομικές καταστάσεις μετά τη συνένωση. Ο αποκτών αποδίδει τμήμα της αντικαθιστάμενης παροχής σε υπηρεσία μετά τη συνένωση, εάν απαιτεί υπηρεσία μετά τη συνένωση, ασχέτως εάν οι εργαζόμενοι είχαν προσφέρει όλες τις απαιτούμενες υπηρεσίες για την κατοχύρωση των παροχών του αποκτώμενου πριν την ημερομηνία απόκτησης.

⁽⁴⁰⁾ Στις παραγράφους B56-B62 ο όρος «παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών» αναφέρεται σε συναλλαγές οι οποίες αφορούν κατοχυρωμένες ή μη κατοχυρωμένες παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

- B60 Το τμήμα των μη κατοχυρωμένων αντικαθιστάμενων παροχών που αποδίδεται σε υπηρεσία πριν από τη συνένωση, καθώς και το τμήμα που αποδίδεται σε υπηρεσία μετά τη συνένωση, αντικατοπτρίζει την καλύτερη διαθέσιμη εκτίμηση του αριθμού των αντικαθιστάμενων παροχών που αναμένεται να κατοχυρωθούν. Για παράδειγμα, εάν η αγοραία επιμέτρηση του τμήματος μιας αντικαθιστάμενης παροχής που αποδίδεται σε υπηρεσία προ της συνένωσης είναι 100NM και ο αποκτών αναμένει ότι θα κατοχυρωθεί μόνο το 95 τοις εκατό της παροχής, το ποσό που περιλαμβάνεται στο μεταβιβασθέν αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων είναι 95NM. Μεταβολές στον εκτιμώμενο αριθμό των αντικαθιστάμενων παροχών που αναμένεται να κατοχυρωθούν αντικατοπτρίζονται στο κόστος αμοιβής για τις περιόδους κατά τις οποίες συμβαίνουν οι μεταβολές ή καταπτώσεις — όχι ως προσαρμογές στο μεταβιβαζόμενο αντάλλαγμα στη συνένωση επιχειρήσεων. Ομοίως, οι επιπτώσεις άλλων συμβάντων, όπως οι μεταβολές ή το τελικό αποτέλεσμα των παροχών με όρους απόδοσης, που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία την απόκτησης, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 2 για τον προσδιορισμό του κόστους αμοιβής για την περίοδο κατά την οποία συμβαίνει ένα γεγονός.
- B61 Οι ίδιες απαιτήσεις για τον προσδιορισμό των τμημάτων αντικαθιστάμενης παροχής που αποδίδονται σε υπηρεσία προ και μετά τη συνένωση ισχύουν ασχέτως εάν μια αντικαθιστάμενη παροχή κατατάσσεται ως υποχρέωση ή ως συμμετοχικός τίτλος σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΠΧΑ 2. Όλες οι μεταβολές στην επιμέτρηση των παροχών που βασίζονται στις ενδείξεις της αγοράς και κατατάσσονται ως υποχρεώσεις μετά την ημερομηνία της απόκτησης και τις σχετικές φορολογικές επιπτώσεις, αναγνωρίζονται στις μετά τη συνένωση οικονομικές καταστάσεις του αποκτώντος στην περίοδο (στις περιόδους) κατά την οποία συμβαίνουν οι μεταβολές.
- B62 Οι επιδράσεις φόρου εισοδήματος των αντικαθιστάμενων παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών αναγνωρίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*.

Συναλλαγές του αποκτώμενου οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους

- B62A Ο αποκτώμενος μπορεί να έχει εκκρεμούσες συναλλαγές οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών τις οποίες ο αποκτών δεν ανταλλάσσει για δικές του συναλλαγές οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Εάν είναι κατοχυρωμένες, οι συναλλαγές του αποκτώμενου οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών αποτελούν μέρος της μη ελέγχουσας συμμετοχής στον αποκτώμενο και επιμετρώνται στην αγοραία επιμέτρησή τους. Εάν δεν είναι κατοχυρωμένες, επιμετρώνται στην αγοραία επιμέτρησή τους ως εάν να ταυτιζόταν η ημερομηνία απόκτησης με την ημερομηνία χορήγησης σύμφωνα με τις παραγράφους 19 και 30.
- B62B Η αγοραία επιμέτρηση των μη κατοχυρωμένων συναλλαγών οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών κατανέμεται στη μη ελέγχουσα συμμετοχή με βάση τον λόγο του τμήματος της περιόδου κατοχύρωσης που έχει συμπληρωθεί προς τη συνολική περίοδο κατοχύρωσης ή την αρχική περίοδο κατοχύρωσης της συναλλαγής η οποία αφορά παροχή που εξαρτάται από την αξία των μετοχών, ανάλογα με το ποια είναι μεγαλύτερη. Το υπόλοιπο κατανέμεται στις υπηρεσίες που παρέχονται μετά τη συνένωση.

ΆΛΛΑ ΔΠΧΑ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 54)

- B63 Παραδείγματα άλλων ΔΠΧΑ που παρέχουν οδηγίες για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση και λογιστικοποίηση των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν ή που προέκυψαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων περιλαμβάνουν τα εξής:
- Το ΔΛΠ 38 ορίζει τον λογιστικό χειρισμό αναγνωρίσιμων άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Ο αποκτών επιμετρά την υπεραξία κατά το ποσό που αναγνωρίζεται την ημερομηνία της απόκτησης μείον τυχόν σωρευμένη ζημία απομείωσης. Το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* ορίζει τη λογιστικοποίηση των ζημιών απομείωσης.
 - [απαλείφθηκε]
 - Το ΔΛΠ 12 ορίζει τη μεταγενέστερη λογιστικοποίηση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων) και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων.
 - Το ΔΠΧΑ 2 παρέχει οδηγίες για τη μεταγενέστερη επιμέτρηση και λογιστικοποίηση του τμήματος των αντικαθιστάμενων παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και εκδίδονται από έναν αποκτώντα το οποίο αποδίδεται σε μελλοντικές υπηρεσίες εργαζομένων.
 - Το ΔΠΧΑ 10 παρέχει οδηγίες για τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής εταιρείας σε θυγατρική μετά την απόκτηση ελέγχου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 59 ΚΑΙ 61)

- B64 Για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 59, ο αποκτών γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιείται κατά την περίοδο αναφοράς:
- το όνομα και μια περιγραφή του αποκτώμενου·

- β) την ημερομηνία της απόκτησης·
- γ) το ποσοστό των συμμετοχικών δικαιωμάτων που αποκτήθηκαν·
- δ) τους κύριους λόγους για τη συνένωση επιχειρήσεων και μια περιγραφή του πώς ο αποκτών ανέλαβε τον έλεγχο του αποκτώμενου·
- ε) μια ποιοτική περιγραφή των παραγόντων που αποτελούν την αναγνωρισθείσα υπεραξία, όπως οι αναμενόμενες συνέργειες από τον συνδυασμό των εκμεταλλεύσεων του αποκτώμενου και του αποκτώντος, άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να αναγνωριστούν χωριστά ή άλλοι παράγοντες.
- στ) την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης του συνολικού μεταβιβαζόμενου ανταλλάγματος και την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης κάθε κύριας κατηγορίας ανταλλάγματος, όπως:
- i) ταμειακά διαθέσιμα,
 - ii) άλλα ενσώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης μιας επιχείρησης ή θυγατρικής του αποκτώντος,
 - iii) αναληφθείσες υποχρεώσεις, για παράδειγμα, μια υποχρέωση για ενδεχόμενο αντάλλαγμα, και
 - iv) τα συμμετοχικά δικαιώματα του αποκτώντος, συμπεριλαμβανομένου του αριθμού μέσων ή συμμετοχών που εκδίδονται ή δύναται να εκδοθούν και της μεθόδου επιμέτρησης της εύλογης αξίας των εν λόγω μέσων ή συμμετοχών·
- ζ) για συμφωνίες ενδεχόμενου ανταλλάγματος και περιουσιακά στοιχεία αποζημίωσης:
- i) το αναγνωριζόμενο ποσό κατά την ημερομηνία απόκτησης,
 - ii) περιγραφή της συμφωνίας και της βάσης για τον προσδιορισμό του ποσού καταβολής, και
 - iii) εκτίμηση του εύρους διακύμανσης των αποτελεσμάτων (απροεξόφλητα) ή, εάν δεν μπορεί να εκτιμηθεί εύρος διακύμανσης, το γεγονός αυτό και τους λόγους για τους οποίους δεν μπορεί να εκτιμηθεί εύρος διακύμανσης. Εάν το ανώτατο ποσό της καταβολής είναι απεριόριστο, ο αποκτών γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.
- η) για αποκτώμενες απαιτήσεις:
- i) την εύλογη αξία των απαιτήσεων,
 - ii) τις μεικτές συμβατικές απαιτήσεις, και
 - iii) τη βέλτιστη εκτίμηση κατά την ημερομηνία απόκτησης των συμβατικών ταμειακών ροών που δεν αναμένεται να εισπραχθούν.
- Οι γνωστοποιήσεις παρέχονται ανά κύρια κατηγορία απαιτήσεων, όπως δάνεια, άμεσες χρηματοδοτικές μισθώσεις και οποιαδήποτε άλλη κατηγορία απαιτήσεων.
- θ) τα ποσά που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία απόκτησης για κάθε κύρια κατηγορία αποκτιθέντων περιουσιακών στοιχείων και αναληφθεισών υποχρεώσεων·
- i) για κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 23, τα απαιτούμενα στοιχεία σύμφωνα με την παράγραφο 85 του ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*. Εάν μια ενδεχόμενη υποχρέωση δεν αναγνωρίζεται επειδή η εύλογη αξία της δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία, ο αποκτών γνωστοποιεί:
- i) τα απαιτούμενα στοιχεία σύμφωνα με την παράγραφο 86 του ΔΛΠ 37, και

- ii) τους λόγους για τους οποίους η υποχρέωση δεν μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία·
- ια) το συνολικό ποσό υπεραξίας που αναμένεται να είναι εκπεστέο για φορολογικούς σκοπούς·
- ιβ) για συναλλαγές που αναγνωρίζονται χωριστά από την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και την ανάληψη υποχρεώσεων στη συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με την παράγραφο 51:
- i) μια περιγραφή κάθε συναλλαγής,
 - ii) πώς ο αποκτών λογιστικοποίησε κάθε συναλλαγή,
 - iii) τα αναγνωρισθέντα ποσά για κάθε συναλλαγή και το συγκεκριμένο κονδύλιο στις οικονομικές καταστάσεις όπου αναγνωρίζεται κάθε ποσό, και
 - iv) εάν η συναλλαγή είναι ο αποτελεσματικός διακανονισμός μιας προϋπάρχουσας σχέσης, τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό του ποσού διακανονισμού·
- ιγ) η γνωστοποίηση χωριστά αναγνωρισμένων συναλλαγών που απαιτείται σύμφωνα με το στοιχείο ιβ) περιλαμβάνει το ποσό του κόστους που συνδέεται με την απόκτηση και, χωριστά, το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως έξοδο και το συγκεκριμένο κονδύλιο ή κονδύλια στην κατάσταση συνολικών εσόδων όπου αναγνωρίζονται τα εν λόγω έξοδα. Γνωστοποιείται επίσης το ποσό για τυχόν κόστος έκδοσης που δεν αναγνωρίζεται ως έξοδο και πώς αναγνωρίσθηκε.
- ιδ) σε μια αγορά ευκαιρίας (βλ. παραγράφους 34-36):
- i) το ποσό κάθε κέρδους που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 34 και το συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση συνολικών εσόδων στην οποία αναγνωρίστηκε το κέρδος, και
 - ii) περιγραφή των λόγων για τους οποίους η συναλλαγή είχε κέρδος ως αποτέλεσμα·
- ιε) για κάθε συνένωση επιχειρήσεων στην οποία ο αποκτών κατέχει λιγότερο από το 100 τοις εκατό των συμμετοχικών δικαιωμάτων στον αποκτώμενο κατά την ημερομηνία απόκτησης:
- i) το ποσό της μη ελέγχουσας συμμετοχής στον αποκτώμενο που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία απόκτησης και τη βάση επιμέτρησης για το ποσό αυτό, και
 - ii) για κάθε μη ελέγχουσα συμμετοχή σε αποκτώμενο επιμετρημένη στην εύλογη αξία, την τεχνική ή τις τεχνικές αποτίμησης και σημαντικές εισροές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της αξίας αυτής·
- ιστ) σε μια συνένωση επιχειρήσεων που επιτυγχάνεται σταδιακά:
- i) την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης του συμμετοχικού δικαιώματος στον αποκτώμενο που κατέχεται από τον αποκτώντα αμέσως πριν από την ημερομηνία απόκτησης, και
 - ii) το ποσό τυχόν κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίζεται ως αποτέλεσμα επανεπιμέτρησης σε εύλογη αξία του συμμετοχικού δικαιώματος στον αποκτώμενο που κατέχεται από τον αποκτώντα πριν από τη συνένωση επιχειρήσεων (βλ. παράγραφο 42) και το συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση συνολικών εσόδων στην οποία αναγνωρίζεται το κέρδος ή ζημία·
- ιζ) τα παρακάτω στοιχεία:
- i) τα ποσά εσόδων και τα αποτελέσματα του αποκτώμενου από την ημερομηνία απόκτησης που περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση συνολικών εσόδων για την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς, και
 - ii) τα έσοδα και τα αποτελέσματα της συνενωμένης οικονομικής οντότητας για την τρέχουσα περίοδο αναφοράς, ως εάν η ημερομηνία της απόκτησης για όλες τις συνενώσεις επιχειρήσεων που έλαβαν χώρα στη διάρκεια του έτους ήταν στην αρχή της εν λόγω ετήσιας περιόδου αναφοράς.

Εάν η γνωστοποίηση των στοιχείων που απαιτείται από την παρούσα υπο-παράγραφο δεν είναι εφικτή, ο αποκτών γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εξηγεί για ποιο λόγο η γνωστοποίηση είναι ανέφικτη. Το παρόν ΔΠΧΑ χρησιμοποιεί τον όρο «ανέφικτο» με την ίδια σημασία όπως στο ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.

- B65 Για επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συνενώσεις επιχειρήσεων που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς και έχουν συνολική σπουδαιότητα, ο αποκτών γνωστοποιεί συνολικά τα στοιχεία που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο B64 στοιχεία ε)-ιζ).
- B66 Εάν η ημερομηνία απόκτησης μιας συνένωσης επιχειρήσεων είναι μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις, ο αποκτών γνωστοποιεί τα στοιχεία που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο B64 εκτός εάν η αρχική λογιστικοποίηση για τη συνένωση επιχειρήσεων δεν είναι πλήρης κατά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση. Στην περίπτωση αυτή, ο αποκτών περιγράφει ποιες γνωστοποιήσεις δεν ήταν δυνατόν να γίνουν και τους λόγους για τους οποίους δεν μπορούν να γίνουν.
- B67 Για να ικανοποιήσει τον σκοπό της παραγράφου 61, ο αποκτών γνωστοποιεί τα κάτωθι στοιχεία για κάθε ουσιώδη συνένωση επιχειρήσεων ή συνολικά για επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συνενώσεις επιχειρήσεων που είναι συνολικά ουσιώδεις:
- α) εάν η αρχική λογιστικοποίηση για μια συνένωση επιχειρήσεων δεν είναι πλήρης (βλ. παράγραφο 45) για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, μη ελέγχουσες συμμετοχές ή στοιχεία ανταλλάγματος και τα αναγνωριζόμενα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις για τη συνένωση επιχειρήσεων έχουν γι' αυτόν τον λόγο προσδιοριστεί μόνο με προσωρινές αξίες:
- i) τους λόγους για τους οποίους η αρχική λογιστικοποίηση για τη συνένωση επιχειρήσεων δεν είναι πλήρης,
- ii) τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα συμμετοχικά δικαιώματα ή κονδύλια ανταλλάγματος για τα οποία η αρχική λογιστικοποίηση δεν είναι πλήρης, και
- iii) τη φύση και το ποσό τυχόν προσαρμογών της περιόδου επιμέτρησης που αναγνωρίζονται κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς, σύμφωνα με την παράγραφο 49.
- β) για κάθε καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς μετά την ημερομηνία απόκτησης, έως ότου η οικονομική οντότητα εισπράξει, πωλήσει ή άλλως απολέσει το δικαίωμα σε ενδεχόμενο αντάλλαγμα περιουσιακού στοιχείου, ή έως ότου η οικονομική οντότητα διακανονίσει υποχρέωση ενδεχόμενου ανταλλάγματος ή η υποχρέωση ακυρωθεί ή λήξει:
- i) τυχόν μεταβολές στα αναγνωρισμένα ποσά, συμπεριλαμβανομένων διαφορών που προκύπτουν από συμψηφισμό,
- ii) τυχόν μεταβολές στο όριο διακύμανσης των αποτελεσμάτων (απροεξόφλητα) και τους λόγους γι' αυτές τις μεταβολές, και
- iii) τις τεχνικές αποτίμησης και τα κύρια δεδομένα που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση του ενδεχόμενου ανταλλάγματος.
- γ) για ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναγνωρίζονται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, ο αποκτών γνωστοποιεί τα στοιχεία που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 84 και 85 του ΔΛΠ 37 για κάθε κατηγορία πρόβλεψης.
- δ) συμφωνία της λογιστικής αξίας της υπεραξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου αναφοράς που δείχνει χωριστά:
- i) το μεικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στην αρχή της περιόδου αναφοράς,
- ii) την πρόσθετη υπεραξία που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, εκτός από την υπεραξία που περιλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που, κατά την απόκτηση, πληροί τα κριτήρια ώστε να ταξινομηθεί ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*,
- iii) προσαρμογές που προκύπτουν από μεταγενέστερη αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς σύμφωνα με την παράγραφο 67,

- iv) υπεραξία που περιλαμβανόταν σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και υπεραξία που έπαψε να αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς χωρίς προηγούμενως να έχει συμπεριληφθεί σε ομάδα διάθεσης ταξινομημένη ως κατεχόμενη προς πώληση,
 - v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. (Το ΔΛΠ 36 απαιτεί τη γνωστοποίηση στοιχείων για το ανακτήσιμο ποσό και την απομείωση της υπεραξίας επιπρόσθετα αυτής της απαίτησης.)
 - vi) καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 *Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος*,
 - vii) οποιοσδήποτε άλλες αλλαγές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς,
 - viii) το μεικτό ποσό και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης στο τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς·
- ε) το ποσό και μια εξήγηση οποιοσδήποτε κέρδους ή οποιασδήποτε ζημίας που αναγνωρίστηκε στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς που συγχρόνως:
- i) σχετίζεται με τα αναγνωρίσιμα αποκτιθέντα περιουσιακά στοιχεία ή τις αναληφθείσες υποχρεώσεις σε συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε στην τρέχουσα ή σε προηγούμενη περίοδο αναφοράς· και
 - ii) είναι τέτοιου μεγέθους, φύσης ή έκτασης που η γνωστοποίηση είναι σχετική για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της συνενωμένης οικονομικής οντότητας.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΟΠΟΥ ΕΜΠΛΕΚΟΝΤΑΙ ΜΟΝΟ ΑΜΟΙΒΑΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ Η ΜΟΝΟ ΑΠΟ ΣΥΜΒΑΣΗ (ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 66)

- B68 Η παράγραφος 64 ορίζει ότι το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων για τις οποίες η ημερομηνία απόκτησης είναι κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς που αρχίζει την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ μόνο στην αρχή μιας ετήσιας περιόδου αναφοράς που ξεκινά στις 30 Ιουνίου 2007 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει ταυτόχρονα το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008).
- B69 Η απαίτηση της εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ μελλοντικά έχει την κάτωθι επίδραση για μια συνένωση επιχειρήσεων όπου εμπλέκονται μόνο αμοιβαίες οντότητες ή μόνο από σύμβαση εάν η ημερομηνία απόκτησης γι' αυτή τη συνένωση επιχειρήσεων είναι πριν από την εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ:
- α) *Ταξινόμηση*— Η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να ταξινομεί την προηγούμενη συνένωση επιχειρήσεων σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές πολιτικές τις οικονομικής οντότητας για τέτοιες συνενώσεις.
 - β) *Προηγούμενως αναγνωρισμένη υπεραξία*— Στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται το παρόν ΔΠΧΑ, η λογιστική αξία της υπεραξίας που προκύπτει από την προηγούμενη συνένωση επιχειρήσεων είναι η λογιστική της αξία εκείνη την ημερομηνία, σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές πολιτικές της οικονομικής οντότητας. Κατά τον προσδιορισμό αυτού του ποσού, η οικονομική οντότητα απαλείφει τη λογιστική αξία οποιασδήποτε σωρευμένης απόσβεσης αυτής της υπεραξίας και την αντίστοιχη μείωση της υπεραξίας. Δεν γίνονται άλλες διορθώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας.
 - γ) *Υπεραξία που έχει αναγνωριστεί προηγούμενως ως μείωση της καθαρής θέσης*— Οι προηγούμενες λογιστικές πολιτικές της οικονομικής οντότητας μπορεί να είχαν ως αποτέλεσμα υπεραξία που προέκυψε από την αναγνώριση της προηγούμενης συνένωσης επιχειρήσεων ως μείωση της καθαρής θέσης. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει αυτή την υπεραξία ως περιουσιακό στοιχείο στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται το παρόν ΔΠΧΑ. Επιπλέον η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει εκείνη την υπεραξία στα αποτελέσματα όταν διαθώσει το σύνολο ή μέρος της επιχείρησης με την οποία σχετίζεται εκείνη η υπεραξία ή όταν μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών με την οποία σχετίζεται η υπεραξία υποστεί απομείωση.
 - δ) *Μεταγενέστερη λογιστικοποίηση υπεραξίας*— Από την αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται το παρόν ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα διακόπτει την απόσβεση της υπεραξίας που προέρχεται από την προηγούμενη συνένωση επιχειρήσεων και ελέγχει την υπεραξία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

- ε) *Προηγούμενος αναγνωρισμένη αρνητική υπεραξία*— Μια οικονομική οντότητα που λογιστικοποίησε την προηγούμενη συνένωση επιχειρήσεων εφαρμόζοντας τη μέθοδο της αγοράς ενδεχομένως να αναγνώρισε αναβαλλόμενη πίστωση για θετική διαφορά της συμμετοχής της στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του αποκτώμενου πάνω από το κόστος αυτής της συμμετοχής (ενίοτε αποκαλούμενη αρνητική υπεραξία). Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα παύει την αναγνώριση εκείνης της αναβαλλόμενης πίστωσης στην αρχή της πρώτης ετήσιας περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται το παρόν ΔΠΧΑ, με αντίστοιχη προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον σε εκείνη την ημερομηνία.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 5

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπεισών δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ απαιτεί:
 - α) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και η απόσβεση αυτών των περιουσιακών στοιχείων να παύσει και
 - β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης και τα αποτελέσματα των διακοπεισών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίασης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε όλα τα αναγνωρισμένα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ⁽⁴¹⁾ και σε όλες τις ομάδες διάθεσης της οικονομικής οντότητας. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε όλα τα αναγνωρισμένα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και στις ομάδες διάθεσης (όπως παρατίθενται στην παράγραφο 4), εκτός από τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 5 που συνεχίζουν να επιμετρώνται σύμφωνα με το πρότυπο που σημειώνεται.
- 3 Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων δεν ανακατατάσσονται ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία μέχρι να ικανοποιήσουν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ. Περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας που η οντότητα κανονικά θα θεωρούσε ότι είναι μη κυκλοφορούντα στοιχεία που αποκτώνται αποκλειστικά με την προοπτική να επαναπωληθούν δεν κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.
- 4 Ορισμένες φορές, η οικονομική οντότητα διαθέτει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, πιθανόν με κάποιες άμεσα συνδεδεμένες υποχρεώσεις, σε μία ενιαία συναλλαγή. Μια τέτοια ομάδα διάθεσης μπορεί να είναι ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή τμήμα μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών ⁽⁴²⁾. Η ομάδα μπορεί να περιλαμβάνει οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας, περιλαμβανομένων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και περιουσιακών στοιχείων που η παράγραφος 5 εξαιρεί από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ. Εάν ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ αποτελεί μέρος μιας ομάδας διάθεσης, οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται στην ομάδα ως σύνολο, ώστε η ομάδα να επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας της και της εύλογης αξίας της μείον το κόστος πώλησής της. Οι απαιτήσεις για την επιμέτρηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της ομάδας διάθεσης παρατίθενται στις παραγράφους 18, 19 και 23.
- 5 Οι προβλέψεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ ⁽⁴³⁾ δεν εφαρμόζονται στα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία καλύπτονται από τα ΔΠΧΑ που απαριθμούνται, είτε ως μεμονωμένα περιουσιακά στοιχεία είτε ως μέρος ομάδας διάθεσης:
 - α) σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος)
 - β) σε περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους)
 - γ) σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα
 - δ) σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα
 - ε) σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται σε εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 Γεωργία
 - στ) σε ομάδες συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια.

⁽⁴¹⁾ Για περιουσιακά στοιχεία που έχουν ταξινομηθεί σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία που περιλαμβάνουν ποσά τα οποία αναμένεται να ανακτηθούν σε χρόνο άνω των 12 μηνών μετά την περίοδο αναφοράς. Η παράγραφος 3 εφαρμόζεται στην κατάταξη τέτοιων περιουσιακών στοιχείων.

⁽⁴²⁾ Όμως, όταν οι ταμειακές ροές από περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων αναμένεται να ανακτύψουν κυρίως από την πώληση και όχι από τη συνεχιζόμενη χρήση, εξαρτώνται λιγότερο από τις ταμειακές ροές που ανακτύψουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία και η ομάδα διάθεσης που αποτελούσε μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών καθίσταται μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

⁽⁴³⁾ Εκτός από τις παραγράφους 18 και 19, που απαιτούν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία να επιμετρώνται σύμφωνα με άλλα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ.

- 5A Οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ όσον αφορά την κατάταξη, την παρουσίαση και την επιμέτρηση που εφαρμόζονται σε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση εφαρμόζονται και σε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες που δρουν υπό την ιδιότητα αυτή (κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες).
- 5B Το παρόν ΔΠΧΑ καθορίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις ως προς τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες. Γνωστοποιήσεις σε άλλα ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζονται σε τέτοια περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης), εκτός εάν αυτά τα ΔΠΧΑ απαιτούν:
- α) ειδικές γνωστοποιήσεις ως προς τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες· ή
- β) γνωστοποιήσεις για την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σε ομάδα διάθεσης που δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του ΔΠΧΑ 5 και αυτές οι γνωστοποιήσεις δεν παρέχονται ήδη σε άλλες σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Ενδέχεται να χρειάζονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες για να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με τις γενικές απαιτήσεις του ΔΛΠ 1, ειδικότερα των παραγράφων 15 και 125 του εν λόγω προτύπου.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Η ΟΜΑΔΩΝ ΕΚΠΟΙΗΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ Η ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΩΝ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΕ ΙΔΙΟΚΤΗΤΕΣ

- 6 Η οικονομική οντότητα κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση εάν η λογιστική αξία του θα ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι από τη συνεχιζόμενη χρήση.**
- 7 Για να συμβεί αυτό, το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) πρέπει να είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην τρέχουσα κατάστασή του, μόνο βάσει όρων που είναι συνήθεις και καθιερωμένοι για την πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων (ή ομάδων διάθεσης) και η πώλησή του πρέπει να είναι πολύ πιθανή.
- 8 Προκειμένου η πώληση να είναι πολύ πιθανή, το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης πρέπει να έχει ένα πρόγραμμα για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) και να έχει δεσμευτεί σε αυτό, ενώ πρέπει να έχει ξεκινήσει ενεργό πρόγραμμα εξεύρεσης αγοραστή και ολοκλήρωσης του προγράμματος. Επιπροσθέτως, πρέπει να έχουν γίνει ενεργές προσπάθειες να πωληθεί το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) σε τιμή που είναι λογική σε σχέση με την τρέχουσα εύλογη αξία του. Επίσης, η πώληση πρέπει να θεωρείται ότι πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως ολοκληρωμένη πώληση εντός ενός έτους από την ημερομηνία της κατάταξης, εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 9, και οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του προγράμματος πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές αλλαγές στο πρόγραμμα ή ότι το πρόγραμμα θα αποσυρθεί. Η πιθανότητα της έγκρισης των μετόχων (εφόσον απαιτείται στη δικαιοδοσία) πρέπει να θεωρείται ως μέρος της εκτίμησης για το αν η πώληση είναι πολύ πιθανή.
- 8A Οικονομική οντότητα που έχει δεσμευτεί στο πλαίσιο σχεδίου πώλησης που συνεπάγεται απώλεια ελέγχου θυγατρικής κατατάσσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ως κατεχόμενα προς πώληση, όταν πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 6-8, ασχέτως αν η οικονομική οντότητα θα διατηρήσει μη ελέγχουσα συμμετοχή στην πρώην θυγατρική μετά την πώληση.
- 9 Τα γεγονότα ή οι περιστάσεις μπορούν να παρατείνουν τον χρόνο για την ολοκλήρωση της πώλησης πέραν του ενός έτους. Μια παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενου προς πώληση εάν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οικονομική οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οικονομική οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο πρόγραμμα για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης). Αυτό θα συμβεί όταν πληρούνται τα κριτήρια του προσαρτήματος Β.
- 10 Στις συναλλαγές πώλησης περιλαμβάνονται οι ανταλλαγές μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων με άλλα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, όταν η ανταλλαγή έχει εμπορική ουσία σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια*.
- 11 Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) αποκλειστικά με προοπτική να το εκποιήσει μεταγενέστερα, κατατάσσει το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση κατά την ημερομηνία της απόκτησης μόνον εάν πληρούνται η προϋπόθεση του ενός έτους της παραγράφου 8 (εκτός από τις παραχωρήσεις της παραγράφου 9) και είναι πολύ πιθανό ότι οποιαδήποτε άλλα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8 που δεν πληρούνται κατά την εν λόγω ημερομηνία θα ικανοποιηθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά την απόκτηση (συνήθως εντός τριών μηνών).

- 12 Εάν τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8 πληρούνται μετά την περίοδο αναφοράς, η οικονομική οντότητα δεν κατατάσσει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις όταν εκδοθούν. Όμως, όταν πληρούνται τα κριτήρια αυτά μετά την περίοδο αναφοράς αλλά πριν από την έγκριση για την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που καθορίζονται στην παράγραφο 41 στοιχεία α), β) και δ) στις σημειώσεις.
- 12Α Ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) κατατάσσεται ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες όταν η οικονομική οντότητα έχει δεσμευτεί να διανείμει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) στους ιδιοκτήτες. Για να συμβαίνει αυτό, τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα για άμεση διανομή στην τρέχουσα κατάστασή τους και η διανομή πρέπει να είναι πολύ πιθανή. Για να είναι πολύ πιθανή η διανομή, πρέπει να έχουν ξεκινήσει οι ενέργειες για την ολοκλήρωση της διανομής και να αναμένεται να έχουν ολοκληρωθεί εντός ενός έτους από την ημερομηνία της κατάταξης. Οι ενέργειες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της διανομής θα πρέπει να υποδεικνύουν ότι δεν είναι πιθανό να γίνουν σημαντικές αλλαγές στη διανομή ή ότι η διανομή θα ακυρωθεί. Η πιθανότητα της έγκρισης των μετόχων (εφόσον απαιτείται στη δικαιοδοσία) θα πρέπει να θεωρείται ως μέρος της εκτίμησης για το αν η διανομή είναι πολύ πιθανή.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που πρόκειται να εγκαταλειφθούν

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

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Η ΟΜΑΔΩΝ ΕΚΠΟΙΗΣΗΣ) ΩΣ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ

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

- 15 Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησής του.
- 15Α Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς διανομή σε ιδιοκτήτες στη λογιστική αξία ή στην εύλογη αξία μείον το κόστος διανομής, όποια είναι χαμηλότερη⁽⁴⁴⁾.
- 16 Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που έχει αποκτηθεί πρόσφατα πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση (βλ. παράγραφο 11), η εφαρμογή της παραγράφου 15 θα έχει ως αποτέλεσμα την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) κατά την αρχική αναγνώριση στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας εάν δεν είχε ταξινομηθεί έτσι (για παράδειγμα στο κόστος) και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησής του. Συνεπώς, αν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) αποκτάται στα πλαίσια μιας συνένωσης επιχειρήσεων, επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής τους.
- 17 Όταν η πώληση αναμένεται να συμβεί μετά το πέρας ενός έτους, η οικονομική οντότητα επιμετρά το κόστος πώλησης στην παρούσα αξία. Κάθε αύξηση στην παρούσα αξία του κόστους πώλησης που ανακύπτει με την παρέλευση του χρόνου παρουσιάζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοδοτικό κόστος.
- 18 Αμέσως πριν από την αρχική κατάταξη του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενου προς πώληση, οι λογιστικές αξίες του περιουσιακού στοιχείου (ή όλων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας) επιμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ.
- 19 Κατά τη μεταγενέστερη επανεπιμέτρηση της ομάδας διάθεσης, οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ, αλλά περιλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, επανεπιμετρώνται σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ πριν επανεπιμετρηθεί η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης της ομάδας διάθεσης.

⁽⁴⁴⁾ Το κόστος της διανομής είναι το επαυξητικό κόστος που είναι άμεσα καταλογιστέο στη διανομή, μη συμπεριλαμβανομένων του χρηματοοικονομικού κόστους και των εξόδων φόρου εισοδήματος.

Αναγνώριση ζημιών απομείωσης της αξίας και αναστροφές

- 20 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης για κάθε αρχική ή μεταγενέστερη υποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησής του, στην έκταση που δεν έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 19.
- 21 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδος για οποιαδήποτε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, αλλά το οποίο δεν υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης της αξίας του που έχει αναγνωριστεί είτε σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*.
- 22 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κέρδος για κάθε μεταγενέστερη αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης μιας ομάδας διάθεσης:
- α) στον βαθμό που δεν έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 19· αλλά
- β) που να μην υπερβαίνει τη σωρευτική ζημία απομείωσης που έχει αναγνωριστεί, είτε σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είτε προγενέστερα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ.
- 23 Η ζημία απομείωσης αξίας (ή κάθε μεταγενέστερο κέρδος) που αναγνωρίζεται για ομάδα διάθεσης μειώνει (ή αυξάνει) τη λογιστική αξία των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων της ομάδας που εμπίπτουν στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ, με τη σειρά κατανομής που παρατίθεται στην παράγραφο 104 στοιχεία α) και β) και στην παράγραφο 122 του ΔΛΠ 36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004).
- 24 Κέρδος ή ζημία που δεν είχε αναγνωριστεί μέχρι την ημερομηνία της πώλησης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης. Οι απαιτήσεις που αναφέρονται στην παύση αναγνώρισης παρατίθενται:
- α) στις παραγράφους 67-72 του ΔΛΠ 16 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) για τα ενσώματα πάγια· και
- β) στις παραγράφους 112-117 του ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- 25 Η οικονομική οντότητα δεν αποσβένει μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ενόσω κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ενόσω αποτελεί μέρος μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση. Οι τόκοι και τα λοιπά έξοδα που αποδίδονται στις υποχρεώσεις μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση συνεχίζουν να αναγνωρίζονται.

Μεταβολές σε πρόγραμμα πώλησης ή σε πρόγραμμα διανομής σε ιδιοκτήτες

- 26 Εάν η οικονομική οντότητα έχει κατατάξει περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, αλλά δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια των παραγράφων 7-9 (για κατεχόμενο προς πώληση) ή της παραγράφου 12Α (για κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες), η οικονομική οντότητα παύει να κατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα διάθεσης) ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες (αντιστοίχως). Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 27-29 για να λογιστικοποιήσει αυτή τη μεταβολή, πλην των περιπτώσεων όπου εφαρμόζεται η παράγραφος 26Α.
- 26Α Εάν η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) απευθείας από κατεχόμενο προς πώληση σε κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, ή απευθείας από κατεχόμενο για διανομή σε κατεχόμενο προς πώληση, τότε η μεταβολή της κατάταξης θεωρείται συνέχιση του αρχικού προγράμματος διάθεσης. Η οικονομική οντότητα:
- α) δεν ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 27-29 για να λογιστικοποιήσει αυτή τη μεταβολή. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις κατάταξης, παρουσίασης και επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ οι οποίες ισχύουν για τη νέα μέθοδο διάθεσης·
- β) μετρά το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 15 (εάν ανακατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση) ή 15Α (εάν ανακατατάσσεται ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες) και αναγνωρίζει κάθε μείωση ή αύξηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης / κόστος διανομής του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 20-25·
- γ) δεν μεταβάλλει την ημερομηνία της κατάταξης σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 12Α. Αυτό δεν αποκλείει παράταση της περιόδου που απαιτείται για την ολοκλήρωση μιας πώλησης ή διανομής σε ιδιοκτήτες, εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 9.

- 27 Η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες (ή που παύει να συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση ή ως κατεχόμενη για διανομή σε ιδιοκτήτες) στη χαμηλότερη αξία μεταξύ:
- της λογιστικής αξίας πριν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, προσαρμοσμένης για τυχόν απόσβεση ή αναπροσαρμογές που θα είχαν αναγνωρισθεί εάν το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) δεν είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες· και
 - του *ανακτήσιμου ποσού* του κατά την ημερομηνία της μεταγενέστερης απόφασης να μην πωληθεί ή διανεμηθεί ⁽⁴⁵⁾.
- 28 Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει κάθε απαιτούμενη προσαρμογή της λογιστικής αξίας ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου, που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, στα αποτελέσματα ⁽⁴⁶⁾ από συνεχιζόμενες δραστηριότητες κατά την περίοδο που τα κριτήρια των παραγράφων 7–9 ή 12Α, αντιστοίχως, παύουν να πληρούνται. Οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους από την κατάταξη ως κατεχόμενων προς πώληση ή ως κατεχόμενων για διανομή σε ιδιοκτήτες τροποποιούνται αναλόγως αν η ομάδα εκποίησης ή το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση ή ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες είναι μια θυγατρική, κοινή επιχείρηση, κοινοπραξία ή συγγενής επιχείρηση, ή ένα τμήμα συμμετοχής σε κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει την προσαρμογή εκείνη στην ίδια γραμμή της κατάστασης συνολικών εσόδων που χρησιμοποιήθηκε για την παρουσίαση του κέρδους ή της ζημίας, αν υπάρχουν, και τα οποία αναγνωρίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 37.
- 29 Εάν η οικονομική οντότητα αφαιρέσει μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση, τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της ομάδας διάθεσης που είναι προς πώληση συνεχίζουν να επιμετρώνται ως ομάδα μόνον εάν η ομάδα πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 7–9. Εάν η οικονομική οντότητα αφαιρέσει μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για διανομή σε ιδιοκτήτες, τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της ομάδας διάθεσης που είναι προς διανομή συνεχίζουν να επιμετρώνται ως ομάδα μόνον εάν η ομάδα πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 12Α. Διαφορετικά, τα εναπομένοντα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της ομάδας που πληρούν μεμονωμένα τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση (ή ως κατεχόμενα για διανομή σε ιδιοκτήτες) επιμετρώνται μεμονωμένα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ των λογιστικών αξιών τους και των εύλογων αξιών τους μείον το κόστος πώλησής τους (ή το κόστος διανομής τους) κατά την ημερομηνία εκείνη. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια για κατεχόμενο προς πώληση παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση, σύμφωνα με την παράγραφο 26. Κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια για κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες παύει να κατατάσσεται ως κατεχόμενο για διανομή σε ιδιοκτήτες, σύμφωνα με την παράγραφο 26.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

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

Η παρουσίαση των διακοπεισών δραστηριοτήτων

- 31 Ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνει λειτουργίες και ταμειακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οικονομική οντότητα. Με άλλα λόγια, ένα συστατικό μέρος μιας οντότητας θα υπήρξε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών για όσο διάστημα κρατείτο για χρήση από την οντότητα.
- 32 Μια διακοπείσα δραστηριότητα αποτελεί συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενη προς πώληση και:
- αντιπροσωπεύει μια χωριστή σημαντική λειτουργική δραστηριότητα ή μια γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων·
 - αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος διάθεσης μιας επιμέρους σημαντικής λειτουργικής δραστηριότητας ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων· ή
 - είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.
- 33 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

⁽⁴⁵⁾ Εάν το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, το ανακτήσιμο ποσό του είναι η λογιστική αξία που θα είχε αναγνωρισθεί μετά τον επηρεισμό κάθε ζημίας απομείωσης αξίας ανακύπτουσας επί εκείνης της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

⁽⁴⁶⁾ Εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι ενσώματο πάγιο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία έχει αναπροσαρμοστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 ή το ΔΛΠ 38 πριν από την κατάταξή του ως κατεχόμενου προς πώληση, τότε η προσαρμογή αντιμετωπίζεται ως αύξηση ή μείωση λόγω αναπροσαρμογής.

- α) ένα ενιαίο κονδύλιο στην όψη της κατάστασης συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει το σύνολο:
- i) του μετά από φόρους κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων, και
 - ii) του μετά από φόρους κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ή κατά την διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή των ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα.
- β) μια ανάλυση του ενιαίου κονδυλίου του στοιχείου α) σε:
- i) έσοδα, έξοδα και προ φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπεισών δραστηριοτήτων,
 - ii) τα σχετικά έξοδα φόρου εισοδήματος όπως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 81 στοιχείο η) του ΔΛΠ 12,
 - iii) το κέρδος ή ζημία που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης ή κατά την διάθεση των περιουσιακών στοιχείων ή της ομάδας/των ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα, και
 - iv) το σχετικό έξοδο φόρου εισοδήματος όπως απαιτείται από την παράγραφο 81 στοιχείο η) του ΔΛΠ 12.

Η ανάλυση μπορεί να παρουσιαστεί είτε στις σημειώσεις είτε στην όψη της κατάστασης συνολικών εσόδων. Εάν παρουσιάζεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων, παρουσιάζεται σε σημείο που προσδιορίζεται ως σχετιζόμενο με διακοπείσες δραστηριότητες, ήτοι χωριστά από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες. Η ανάλυση δεν απαιτείται για ομάδες διάθεσης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. παράγραφο 11).

- γ) καθαρές ταμειακές ροές που αφορούν τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες των διακοπεισών δραστηριοτήτων. Οι εν λόγω γνωστοποιήσεις μπορούν να παρουσιαστούν είτε στις σημειώσεις είτε στις οικονομικές καταστάσεις. Οι εν λόγω γνωστοποιήσεις δεν απαιτούνται για ομάδες διάθεσης που είναι θυγατρικές οι οποίες αποκτήθηκαν πρόσφατα και πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. παράγραφο 11).
- δ) το ποσό του εισοδήματος από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες και από διακοπείσες δραστηριότητες που λογίζονται σε ιδιοκτήτες της μητρικής. Οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορούν να παρουσιαστούν είτε στις σημειώσεις είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων.

33Α Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει τα στοιχεία των αποτελεσμάτων σε χωριστή κατάσταση όπως περιγράφεται στην παράγραφο 10Α του ΔΛΠ 1 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), στην εν λόγω κατάσταση παρουσιάζεται μια παράγραφος που αναφέρεται στις διακοπείσες δραστηριότητες.

34 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει εκ νέου τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 33 για προγενέστερες περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ώστε οι γνωστοποιήσεις να σχετίζονται με όλες τις δραστηριότητες που έχουν διακοπεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού της τελευταίας περιόδου που παρουσιάζεται.

35 Οι προσαρμογές της τρέχουσας περιόδου σε ποσά που προηγουμένως παρουσιάστηκαν σε διακοπείσες δραστηριότητες και που σχετίζονται άμεσα με την εκποίηση μιας διακοπείσας δραστηριότητας σε προηγούμενη περίοδο κατατάσσονται χωριστά στις διακοπείσες δραστηριότητες. Η φύση και το ποσό των προσαρμογών αυτών γνωστοποιούνται. Παραδείγματα περιστάσεων στις οποίες δύνανται να ανακύψουν οι προσαρμογές αυτές περιλαμβάνουν:

- α) την επίλυση αβεβαιοτήτων που ανακύπτουν από τους όρους της συναλλαγής εκποίησης, όπως η επίλυση των προσαρμογών της τιμής αγοράς και των θεμάτων αποζημίωσης με τον αγοραστή.
- β) την επίλυση αβεβαιοτήτων που ανακύπτουν από ή συνδέονται άμεσα με τις λειτουργίες του συστατικού μέρους πριν από τη διάθεσή του, όπως οι περιβαλλοντικές υποχρεώσεις και οι δεσμεύσεις εγγύησης του προϊόντος που παραμένουν στον πωλητή.
- γ) τη ρύθμιση των δεσμεύσεων που απορρέουν από προγράμματα παροχών σε εργαζομένους, με την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση σχετίζεται άμεσα με την πράξη της εκποίησης.

- 36 Εάν η οικονομική οντότητα παύει να κατατάσσει ένα στοιχείο της οικονομικής οντότητας ως κατεχόμενο προς πώληση, τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων του συστατικού μέρους που είχαν προηγουμένως παρουσιαστεί στις διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με τις παραγράφους 33-35 ανακατατάσσονται και συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα από συνεχιζόμενες δραστηριότητες για όλες τις παρουσιαζόμενες περιόδους. Τα ποσά που αναφέρονται σε προηγούμενες περιόδους θα αναφέρεται ότι έχουν επαναπαρουσιαστεί.
- 36Α Οικονομική οντότητα που έχει δεσμευτεί στο πλαίσιο σχεδίου πώλησης που συνεπάγεται απώλεια ελέγχου θυγατρικής γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούν οι παράγραφοι 33-36 όταν η θυγατρική είναι ομάδα διάθεσης που πληροί τον ορισμό της διακοπείσας δραστηριότητας σύμφωνα με την παράγραφο 32.

Κέρδη ή ζημίες που σχετίζονται με συνεχιζόμενες δραστηριότητες

- 37 Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει κατά την επανεπίμετρηση μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση και που δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας διακοπείσας δραστηριότητας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα από συνεχιζόμενες δραστηριότητες.

Παρουσίαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας διάθεσης ως κατεχόμενου/-ης προς πώληση

- 38 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση, καθώς και τα περιουσιακά στοιχεία ομάδας διάθεσης που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση, χωριστά από άλλα περιουσιακά στοιχεία στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Οι υποχρεώσεις μιας ομάδας διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση παρουσιάζονται χωριστά από άλλες υποχρεώσεις στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συμψηφίζονται ώστε να παρουσιάζονται ως ένα ενιαίο ποσό. Οι κύριες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση γνωστοποιούνται χωριστά είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις, εκτός από τις εξαιρέσεις τις παραγράφου 39. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστά κάθε σωρευμένο έσοδο ή έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και σχετίζεται με μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση.
- 39 Εάν η ομάδα διάθεσης είναι θυγατρική που αποκτήθηκε πρόσφατα και πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση κατά την απόκτηση (βλ. παράγραφο 11), δεν απαιτείται γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- 40 Η οικονομική οντότητα δεν ανακατατάσσει ούτε παρουσιάζει με νέο τρόπο κονδύλια που παρουσιάστηκαν για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ομάδων διάθεσης που είχαν καταταχθεί ως κατεχόμενα προς πώληση στις καταστάσεις οικονομικής θέσης προηγούμενων περιόδων ώστε να αντανάκλουν την κατάταξη στις καταστάσεις οικονομικής θέσης της τελευταίας παρουσιαζόμενης περιόδου.

Επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις

- 41 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες στις σημειώσεις κατά την περίοδο που ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) έχει καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση ή έχει διατεθεί:
- α) περιγραφή του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης)·
 - β) περιγραφή των γεγονότων και των περιστάσεων της πώλησης ή που οδηγούν στην αναμενόμενη διάθεση και του αναμενόμενου τρόπου και χρονοδιαγράμματος της εν λόγω διάθεσης·
 - γ) το κέρδος ή τη ζημία που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με τις παραγράφους 20-22 και, εάν δεν παρουσιάζεται χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων, τη γραμμή της κατάστασης συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει το εν λόγω κέρδος ή τη ζημία·
 - δ) κατά περίπτωση, τον τομέα εντός του οποίου το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) παρουσιάζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.
- 42 Εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 26 ή η παράγραφος 29, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, για την περίοδο κατά την οποία λήφθηκε η απόφαση για την αλλαγή του σχεδίου πώλησης του μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης), περιγραφή των γεγονότων και των περιστάσεων που οδήγησαν στην απόφαση αυτή και της επίδρασης που είχε η απόφαση στα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της περιόδου και κάθε άλλης παρουσιαζόμενης περιόδου.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

43 Το ΔΠΧΑ εφαρμόζεται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση και σε δραστηριότητες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως διακοπείσες μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ. Η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ σε κάθε μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενο προς πώληση και σε δραστηριότητες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως διακοπείσες από κάθε ημερομηνία πριν από την ημερομηνία έναρξης του ΔΠΧΑ, με την προϋπόθεση ότι οι εκτιμήσεις και οι λοιπές πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ είχαν ληφθεί όταν τα κριτήρια αυτά πληρούνταν αρχικά.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

44 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

44Α Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3 και 38, ενώ προστέθηκε η παράγραφος 33Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

44Β Με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις* (όπως τροποποιήθηκε το 2008), προστέθηκε η παράγραφος 33 στοιχείο δ). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση εφαρμόζεται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο. Η τροποποίηση εφαρμόζεται αναδρομικά.

44Γ Οι παράγραφοι 8Α και 36Α προστέθηκαν με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 2009 εάν δεν εφαρμόζει επίσης το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008). Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις πριν από την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφάρμοσε το ΔΠΧΑ 5 για πρώτη φορά, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 45 του ΔΛΠ 27 (που τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008).

44Δ Με την ΕΔΔΠΧΑ 17 *Διανομές μη ταμειακών περιουσιακών στοιχείων σε ιδιοκτήτες*, του Νοεμβρίου του 2008, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5Α, 12Α και 15Α προστέθηκαν και η παράγραφος 8. Οι εν λόγω τροποποιήσεις εφαρμόζονται μελλοντικά σε μη κυκλοφορούντα στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για διανομή σε ιδιοκτήτες σε ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή μεταγενέστερα. Η αναδρομική εφαρμογή δεν επιτρέπεται. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εφόσον μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει επίσης και το ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιανουάριο του 2008) και την ΕΔΔΠΧΑ 17.

44Ε Με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009, προστέθηκε η παράγραφος 5Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

44ΣΤ [Απαλείφθηκε]

44Ζ Με το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, που δημοσιεύθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 28. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 11.

44Η Το ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, προβλέπει τροποποίηση του ορισμού της εύλογης αξίας και του ορισμού του ανακτήσιμου ποσού του προσαρτήματος Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

44Θ Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 33Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

44ΙΑ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 44ΣΤ και 44Ι. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.

44IB Με τις Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26-29 και προστέθηκε η παράγραφος 26Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις μελλοντικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη όσον αφορά τις μεταβολές στη μέθοδο διάθεσης που συμβαίνουν σε ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

44IF Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 35

45 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά το ΔΛΠ 35 Διακοπτόμενες δραστηριότητες.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών

Η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμειακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμειακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

Συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας

Λειτουργίες και ταμειακές ροές που διακρίνονται σαφώς, από λειτουργικής απόψεως και για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, από τα υπόλοιπα μέρη που συνθέτουν την οντότητα.

Κόστος πώλησης

Το επαυξητικό κόστος που είναι άμεσα καταλογιστέο στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας **ομάδας διάθεσης**), μη συμπεριλαμβανομένων του χρηματοδοτικού κόστους και των εξόδων για φόρο εισοδήματος.

Κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο

Η οικονομική οντότητα κατατάσσει ένα περιουσιακό στοιχείο ως κυκλοφορούν όταν:

- α) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο ή σκοπεύει να το πωλήσει ή να το αναλώσει κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσής της·
- β) κατέχει το περιουσιακό στοιχείο κυρίως για εμπορικούς σκοπούς·
- γ) αναμένει να ρευστοποιήσει το περιουσιακό στοιχείο εντός δώδεκα μηνών από την περίοδο αναφοράς· ή
- δ) το περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα (όπως προσδιορίζονται στο ΔΛΠ 7) εκτός εάν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για τον διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την περίοδο αναφοράς.

Διακοπείσα δραστηριότητα

Συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση και:

- α) αντιπροσωπεύει μια χωριστή σημαντική λειτουργική δραστηριότητα ή μια γεωγραφική περιοχή εκμεταλλεύσεων·
- β) αποτελεί μέρος ενός ενιαίου, συντονισμένου προγράμματος διάθεσης μιας επιμέρους σημαντικής λειτουργικής δραστηριότητας ή μιας γεωγραφικής περιοχής εκμεταλλεύσεων· ή
- γ) είναι θυγατρική που αποκτήθηκε αποκλειστικά με προοπτική να επαναπωληθεί.

Ομάδα διάθεσης

Μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων προς διάθεση, μέσω πώλησης ή με άλλον τρόπο, μαζί ως ομάδα στο πλαίσιο μίας μοναδικής συναλλαγής και οι υποχρεώσεις που σχετίζονται άμεσα με εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που θα μεταβιβαστούν στα πλαίσια της συναλλαγής. Η ομάδα περιλαμβάνει την αποκτηθείσα σε μια συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία εάν η ομάδα είναι **μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών** στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία σύμφωνα με τις απαιτήσεις των παραγράφων 80-87 του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) ή επειδή είναι μια δραστηριότητα μέσα σε τέτοια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.

Εύλογη αξία

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

Ανέκκλητη (βέβαιη) δέσμευση αγοράς

Συμφωνία με μη συνδεδεμένο μέρος, που δεσμεύει αμφότερα τα μέρη και είναι συνήθως νομικά ισχυρή, που α) καθορίζει κάθε σημαντικό όρο, συμπεριλαμβανομένης της τιμής και του χρονοδιαγράμματος των συναλλαγών και β) περιλαμβάνει αντικίνητρο για την αδυναμία εκτέλεσης που είναι τόσο σημαντικό ώστε να καθιστά την εκτέλεση **πολύ πιθανή**.

Πολύ πιθανό

Σημαντικά ισχυρότερο από το **πιθανό**.

**Μη κυκλοφορούν
περιουσιακό στοιχείο**

Ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός **κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου**.

Πιθανό

Περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί.

Ανακτήσιμο ποσό

Η υψηλότερη αξία μεταξύ της **εύλογης αξίας** ενός περιουσιακού στοιχείου μείον το **κόστος πώλησής** του και της **αξίας λόγω χρήσης** του.

Αξία λόγω χρήσης

Η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Προσάρτημα Β

Παράρτημα των οδηγιών εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

ΠΑΡΑΤΑΣΗ ΤΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΕΙΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΜΙΑΣ ΠΩΛΗΣΗΣ

- B1 Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο 9, μια παράταση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης δεν εμποδίζει την κατάταξη ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας ομάδας διάθεσης) ως κατεχόμενου προς πώληση εάν η καθυστέρηση οφείλεται σε γεγονότα ή περιστάσεις που δεν ελέγχει η οικονομική οντότητα και υπάρχουν επαρκείς αποδείξεις ότι η οικονομική οντότητα παραμένει δεσμευμένη στο σχέδιο για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης). Συνεπώς, θα υπάρχει εξαίρεση στην απαίτηση του ενός έτους της παραγράφου 8 για τις ακόλουθες περιπτώσεις όπου ανακύπτουν τέτοια γεγονότα ή περιστάσεις:
- α) κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα δεσμεύεται σε σχέδιο πώλησης ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) εύλογα αναμένει ότι άλλοι (εξαιρουμένου του αγοραστή) θα επιβάλλουν όρους στη μεταβίβαση του περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας διάθεσης) που θα παρατείνουν τον χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης, και:
- i) οι ενέργειες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των όρων αυτών δεν μπορούν να τεθούν σε εφαρμογή έως ότου ληφθεί μια ανέκκλητη δέσμευση αγοράς και
 - ii) είναι πολύ πιθανό να υπάρξει ανέκκλητη δέσμευση αγοράς εντός ενός έτους·
- β) η οικονομική οντότητα λαμβάνει μια ανέκκλητη δέσμευση αγοράς και, ως αποτέλεσμα, ο αγοραστής ή άλλοι θέτουν αναπάντεχα όρους για τη μεταβίβαση ενός μη κυκλοφορούντος περιουσιακού στοιχείου (ή ομάδας διάθεσης) που προηγουμένως είχε καταταχθεί ως κατεχόμενο προς πώληση, οι οποίοι θα παρατείνουν τον χρόνο που απαιτείται για την ολοκλήρωση της πώλησης και:
- i) έχουν γίνει εμπρόθεσμα οι ενέργειες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των όρων και
 - ii) αναμένεται ευνοϊκή επίλυση των θεμάτων που δημιουργούν την καθυστέρηση·
- γ) κατά την αρχική περίοδο του ενός έτους, ανακύπτουν περιστάσεις που προηγουμένως θεωρούνταν αναπάντεχες και, ως αποτέλεσμα, ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα διάθεσης) που προηγουμένως κατατασσόταν ως κατεχόμενο προς πώληση δεν έχει πωληθεί μέχρι το τέλος εκείνης της περιόδου, και:
- i) κατά την αρχική περίοδο του ενός έτους η οικονομική οντότητα έλαβε κάθε μέτρο προκειμένου να ανταποκριθεί στην αλλαγή των περιστάσεων,
 - ii) το μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα διάθεσης) είναι ενεργά διαπραγματευόμενο στην αγορά σε τιμή που είναι λογική, δεδομένης της αλλαγής των περιστάσεων και
 - iii) πληρούνται τα κριτήρια των παραγράφων 7 και 8.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 6**Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων****ΣΚΟΠΟΣ**

- 1 Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προσδιορίσει τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων για την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων.
- 2 Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ απαιτεί:
 - α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στις υφιστάμενες λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται για δαπάνες που αφορούν την έρευνα και την αξιολόγηση·
 - β) οι οικονομικές οντότητες που αναγνωρίζουν περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση να τα ελέγχουν για απομείωση αξίας σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ και να επιμετρούν οποιαδήποτε απομείωση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων*·
 - γ) γνωστοποιήσεις οι οποίες προσδιορίζουν και εξηγούν τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας και που απορρέουν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων, και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών από οποιαδήποτε αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ στις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης που πραγματοποιεί.
- 4 Το ΔΠΧΠ δεν ασχολείται με άλλες πτυχές της λογιστικής που εφαρμόζουν οικονομικές οντότητες που ασχολούνται με την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων.
- 5 Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ σε δαπάνες που πραγματοποιούνται:
 - α) πριν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων, όπως οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προτού η οικονομική οντότητα λάβει το νομικό δικαίωμα να εξερευνηθεί ορισμένη περιοχή·
 - β) αφότου η τεχνική δυνατότητα και η οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου έχουν καταστεί αποδεικτές.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ**Προσωρινή εξαίρεση από το ΔΛΠ 8 παράγραφοι 11 και 12**

- 6 Κατά την ανάπτυξη των λογιστικών της πολιτικών, μια οικονομική οντότητα που αναγνωρίζει περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση εφαρμόζει την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*.
- 7 Οι παράγραφοι 11 και 12 του ΔΛΠ 8 καθορίζουν τις έγκυρες πηγές των απαιτήσεων και της καθοδήγησης που η διοίκηση οφείλει να ακολουθεί κατά την ανάπτυξη μιας λογιστικής πολιτικής για ένα στοιχείο στην περίπτωση που κανένα ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται ειδικά σε αυτό. Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στις παραγράφους 9 και 10 κατωτέρω, το παρόν ΔΠΧΑ απαλλάσσει μια οικονομική οντότητα από την εφαρμογή των παραγράφων αυτών στις λογιστικές της πολιτικές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ**Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση**

- 8 Τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση επιμετρώνται στο κόστος.

Στοιχεία του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

- 9 Η οικονομική οντότητα καθορίζει μια λογιστική πολιτική που προσδιορίζει τις δαπάνες που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση και εφαρμόζει την πολιτική αυτή με συνέπεια. Κατά την επιλογή αυτή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τον βαθμό στον οποίο μια δαπάνη μπορεί να συσχετιστεί με την έρευνα συγκεκριμένων ορυκτών πόρων. Ακολουθούν παραδείγματα δαπανών που μπορούν να συμπεριληφθούν στην αρχική επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός):
 - α) απόκτηση δικαιωμάτων ερευνών·

- β) τοπογραφικές, γεωλογικές, γεωχημικές και γεωφυσικές μελέτες·
 - γ) δοκιμαστικές γεωτρήσεις·
 - δ) εκσκαφές κατά ερευνητικά ορύγματα·
 - ε) δειγματοληψίες· και
- στ) δραστηριότητες που σχετίζονται με την αξιολόγηση της τεχνικής δυνατότητας και οικονομικής βιωσιμότητας της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.
- 10 Οι δαπάνες που σχετίζονται με την ανάπτυξη των ορυκτών πόρων δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση. Το *Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά* και το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* παρέχουν καθοδήγηση για την αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από την ανάπτυξη.
- 11 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, οι οικονομικές οντότητες αναγνωρίζουν οποιοδήποτε δεσμεύσεις απομάκρυνσης και αποκατάστασης πραγματοποιούνται σε συγκεκριμένη περίοδο ως συνέπεια της έρευνας και αξιολόγησης ορυκτών πόρων.

Επιμέτρηση μετά την αναγνώριση

- 12 Μετά την αναγνώριση, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει είτε τη μέθοδο του κόστους είτε τη μέθοδο αναπροσαρμογής σε περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση. Εάν εφαρμοστεί η μέθοδος αναπροσαρμογής (είτε το μοντέλο του ΔΛΠ 16 *Ενσώματα πάγια* είτε το μοντέλο του ΔΛΠ 38), πρέπει να υπάρχει συνέπεια με την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων (βλ. παράγραφο 15).

Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών

- 13 **Η οικονομική οντότητα δύναται να μεταβάλλει τις λογιστικές της πολιτικές που αφορούν τις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης εφόσον η μεταβολή αυτή καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών και όχι λιγότερο αξιόπιστες, ή περισσότερο αξιόπιστες και όχι λιγότερο σχετικές προς τις ανάγκες αυτές. Οι οικονομικές οντότητες κρίνουν τη σχετικότητα και την αξιοπιστία εφαρμόζοντας τα κριτήρια του ΔΛΠ 8.**
- 14 Προκειμένου να δικαιολογήσει τη μεταβολή των λογιστικών της πολιτικών που αφορούν τις δαπάνες για έρευνα και αξιολόγηση, η οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι, μετά τη μεταβολή, οι οικονομικές της καταστάσεις πληρούν καλύτερα τα κριτήρια του ΔΛΠ 8, αλλά δεν είναι απαραίτητο η μεταβολή να επιτυγχάνει την πλήρη συμμόρφωση με τα κριτήρια εκείνα.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Κατάταξη περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

- 15 Οι οικονομικές οντότητες κατατάσσουν τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ως ενσώματα ή άυλα ανάλογα με τη φύση των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και εφαρμόζει με συνέπεια την κατάταξη αυτή.
- 16 Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση αντιμετωπίζονται ως άυλα (π.χ. δικαιώματα γεώτρησης), ενώ άλλα είναι ενσώματα (π.χ. οχήματα και πλατφόρμες γεωτρήσεων). Στο μέτρο που ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο αναλώνεται κατά την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό που αντιπροσωπεύει την ανάλωση αυτή είναι μέρος του κόστους του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Ωστόσο, η χρήση ενός ενσώματου περιουσιακού στοιχείου για την ανάπτυξη ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μετατρέπει ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο σε άυλο.

Ανακατάταξη περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

- 17 Ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση δεν ανακατατάσσεται πλέον ως τέτοιο όταν η τεχνική δυνατότητα και οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου καθίστανται αποδεδειγτές. Τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ελέγχονται για απομείωση —και κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται— πριν από την ανακατάταξη.

ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ

Αναγνώριση και επιμέτρηση

- 18 Τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ελέγχονται για απομείωση όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία ενός τέτοιου στοιχείου μπορεί να υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία, η οικονομική οντότητα επιμετρά, παρουσιάζει και γνωστοποιεί κάθε προκύπτουσα ζημία απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, με εξαίρεση τις επισημάνσεις της παραγράφου 21 κατωτέρω.**
- 19 Αποκλειστικά για τους σκοπούς των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση, κατά τον προσδιορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση το οποίο ενδέχεται να έχει απομειωθεί, εφαρμόζεται η παράγραφος 20 του παρόντος ΔΠΧΑ αντί των παραγράφων 8–17 του ΔΛΠ 36. Στην παράγραφο 20 γίνεται χρήση του όρου «περιουσιακά στοιχεία», αλλά ο όρος αυτός καλύπτει εξίσου και τα χωριστά περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ή μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.
- 20 Ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα γεγονότα ή τις ακόλουθες περιστάσεις αποτελούν ένδειξη ότι η οικονομική οντότητα πρέπει να ελέγξει για απομείωση τα περιουσιακά στοιχεία της που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση (ο κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός):
- α) το διάστημα για το οποίο η οικονομική οντότητα είχε δικαίωμα να ερευνήσει στη συγκεκριμένη περιοχή έχει λήξει στην περίοδο ή θα λήξει στο κοντινό μέλλον και δεν αναμένεται να ανανεωθεί·
 - β) δεν υπάρχει πρόγραμμα ούτε έχουν προϋπολογιστεί σημαντικές δαπάνες για την περαιτέρω έρευνα ή αξιολόγηση ορυκτών πόρων στη συγκεκριμένη περιοχή·
 - γ) η έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων στη συγκεκριμένη περιοχή δεν έχει καταλήξει στην ανακάλυψη οικονομικά βιώσιμων ποσοτήτων ορυκτών πόρων και η οικονομική οντότητα έχει αποφασίσει να διακόψει τις δραστηριότητες αυτές στη συγκεκριμένη περιοχή·
 - δ) υπάρχουν επαρκή δεδομένα που υποδηλώνουν ότι, αν και είναι πιθανό να συνεχιστεί η ανάπτυξη στη συγκεκριμένη περιοχή, δεν είναι πιθανό η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση να ανακτηθεί πλήρως μέσω επιτυχημένης ανάπτυξης ή πώλησης.

Σε αυτήν την περίπτωση, ή σε παρόμοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε έλεγχο απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Κάθε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

Προσδιορισμός του επιπέδου στο οποίο τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ελέγχονται για απομείωση

- 21** Οι οικονομικές οντότητες καθορίζουν μια λογιστική πολιτική για τον επιμερισμό των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση σε μονάδες ή ομάδες μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών προκειμένου τα περιουσιακά στοιχεία αυτά να ελεγχθούν για απομείωση. Κάθε μονάδα ή ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από έρευνα και αξιολόγηση δεν υπερβαίνει σε μέγεθος έναν λειτουργικό τομέα που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.
- 22 Το επίπεδο που προσδιορίζει η οικονομική οντότητα για τον σκοπό του ελέγχου απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση μπορεί να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 23** Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν πληροφορίες που προσδιορίζουν και εξηγούν τα ποσά που απορρέουν από έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων και αναγνωρίζονται στις οικονομικές της καταστάσεις.
- 24 Προκειμένου να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με την παράγραφο 23, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τις λογιστικές της πολιτικές για τις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση·
 - β) το ύψος των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων και των λειτουργικών και επενδυτικών ταμειακών ροών που απορρέουν από την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων.

- 25 Οι οικονομικές οντότητες χειρίζονται τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση ως χωριστή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και προβαίνουν στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται είτε από το ΔΛΠ 16 είτε από το ΔΛΠ 38, ανάλογα με τον τρόπο που έχουν καταταχθεί τα περιουσιακά στοιχεία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 26 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 26Α Με τις *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκαν το 2018, τροποποιήθηκε η παράγραφος 10. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2020 ή μεταγενέστερα. Η προγενέστερη εφαρμογή επιτρέπεται, εφόσον η οικονομική οντότητα εφαρμόζει ταυτόχρονα και όλες τις άλλες τροποποιήσεις που έγιναν με τις *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την τροποποίηση στο ΔΠΧΑ 6 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι η αναδρομική εφαρμογή θα ήταν ανέφικτη ή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, εφαρμόζει την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 6 με παραπομπή στις παραγράφους 23–28, 50–53 και 54ΣΤ του ΔΛΠ 8.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 27 Εάν είναι ανέφικτο να εφαρμοστεί συγκεκριμένη απαίτηση της παραγράφου 18 στη συγκριτική πληροφόρηση που αφορά τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Ο ορισμός του όρου «ανέφικτο» παρατίθεται στο ΔΛΠ 8.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ.

Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

Δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική της οικονομικής οντότητας.

Δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης

Δαπάνες που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα σε σχέση με την **έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων** προτού η τεχνική δυνατότητα και η οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου καταστούν αποδεικτές.

Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων

Η αναζήτηση ορυκτών πόρων, στους οποίους συμπεριλαμβάνονται μεταλλεύματα, φυσικό αέριο και παρόμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι, αφότου η οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει το νομικό δικαίωμα να ερευνήσει σε συγκεκριμένη περιοχή, καθώς και ο προσδιορισμός της τεχνικής δυνατότητας και της οικονομικής βιωσιμότητας της εξόρυξης του ορυκτού πόρου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 7

Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να υποχρεωθούν οι οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:
 - α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την επίδοση της οικονομικής οντότητας και
 - β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οικονομική οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.
- 2 Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΑ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός από:
 - α) τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 27 ή το ΔΛΠ 28 απαιτούν ή επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία βάσει του ΔΠΧΑ 9· σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ και, εκείνες που επιμετρώνται στην εύλογη αξία, τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*. Επίσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, εκτός εάν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του ΔΛΠ 32·
 - β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·
 - δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια* ή συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε:
 - i) παράγωγα που ενσωματώνονται σε συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, εφόσον το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί χωριστά·
 - ii) επενδυτικά στοιχεία που διαχωρίζονται από συμβόλαια τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, εφόσον η εν λόγω διάκριση απαιτείται βάσει του ΔΠΧΑ 17, εκτός εάν το διαχωρισμένο επενδυτικό στοιχείο είναι συμβόλαιο επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής,
 - iii) δικαιώματα και δεσμεύσεις του εκδότη που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία ανταποκρίνονται στον ορισμό των *συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης*, εάν ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων. Ωστόσο, ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 εάν επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 7 στοιχείο ε) του ΔΠΧΑ 17, να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 17 κατά την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων,
 - iv) τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις μιας οικονομικής οντότητας που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα και προκύπτουν από συμβόλαια πιστωτικών καρτών, ή παρόμοια συμβόλαια που περιέχουν ρυθμίσεις πίστωσης ή πληρωμής, τα οποία εκδίδει η οικονομική οντότητα και πληρούν τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, εάν η οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 9 στα εν λόγω δικαιώματα και υποχρεώσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 17 παράγραφος 7 στοιχείο η) και ΔΠΧΑ 9 παράγραφος 2.1 στοιχείο ε) σημείο iv),
 - v) τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις μιας οικονομικής οντότητας που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα και προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει η οικονομική οντότητα και τα οποία περιορίζουν την αποζημίωση για τα ασφαλιζόμενα συμβάντα στο ποσό που διαφορετικά θα απαιτούνταν για να εκπληρωθεί η υποχρέωση του ασφαλιζόμενου η οποία προκύπτει από το συμβόλαιο, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 17 παράγραφος 8Α, να εφαρμόσει στα εν λόγω συμβόλαια το ΔΠΧΑ 9 αντί του ΔΠΧΑ 17.

- ε) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και δεσμεύσεις στο πλαίσιο συναλλαγών οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία μετοχών ως προς τα οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών*, με τη διαφορά ότι το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.
- στ) μέσα που απαιτείται να καταταχθούν ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32.
- 4 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε αναγνωρισμένα και μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία, μολονότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ.
- 5 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.
- 5Α Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πιστωτικού κινδύνου που προβλέπονται στις παραγράφους 35Α-35ΙΔ εφαρμόζονται στα δικαιώματα τα οποία το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες* ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 για τους σκοπούς της αναγνώρισης κερδών ή ζημιών απομείωσης. Κάθε αναφορά σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικά μέσα στις προαναφερόμενες παραγράφους περιλαμβάνουν τα εν λόγω δικαιώματα, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

- 6 Στις περιπτώσεις που το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των υπόψη χρηματοοικονομικών μέσων. Η οικονομική οντότητα παρέχει επαρκείς πληροφορίες που επιτρέπουν τη συμφωνία με τα κονδύλια που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΔΟΣΗ

- 7 **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική της θέση και την επίδοσή της.**

Κατάσταση οικονομικής θέσης

Κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

- 8 Η λογιστική αξία καθεμιάς από τις ακόλουθες κατηγορίες, όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιείται είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις:
- α) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά i) όσα προσδιορίστηκαν ως τέτοια κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9, ii) όσα επιμετρώνται ως τέτοια με την επιλογή βάσει της παραγράφου 3.3.5 του ΔΠΧΑ 9, iii) όσα επιμετρώνται ως τέτοια σύμφωνα με την επιλογή βάσει της παραγράφου 33Α του ΔΛΠ 32 και iv) όσα επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.
- β)-δ) [απαλείφθηκαν]
- ε) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εμφανίζοντας χωριστά i) όσες προσδιορίστηκαν ως τέτοιες κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9 και ii) όσες πληρούν τον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.
- στ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος.
- ζ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος.
- η) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, εμφανίζοντας χωριστά i) τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9 και ii) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται ως τέτοιοι κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

9 Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων) ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το οποίο διαφορετικά θα επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή του αποσβεσμένου κόστους, γνωστοποιεί:

- α) τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [βλ. παράγραφο 36 στοιχείο α)] του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) στη λήξη της περιόδου αναφοράς·
- β) το ποσό κατά το οποίο τα συναφή πιστωτικά παράγωγα ή παρόμοια μέσα μετριάζουν τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [βλ. παράγραφο 36 στοιχείο β)]·
- γ) το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι οποίες προσδιορίζονται:
 - i) είτε ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία που δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς, ή
 - ii) είτε χρησιμοποιώντας μια εναλλακτική μέθοδο την οποία η οικονομική οντότητα θεωρεί ως αντιπροσωπευτικότερη του ποσού της μεταβολής στην εύλογη αξία που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του περιουσιακού στοιχείου.

Στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνονται οι μεταβολές ενός τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς), μιας τιμής βασικού εμπορεύματος, μιας συναλλαγματικής ισοτιμίας ή ενός δείκτη τιμών ή επιτοκίων·

- δ) το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία οποιονδήποτε συναφών πιστωτικών παραγώγων ή παρόμοιων μέσων που σημειώθηκε κατά την περίοδο αναφοράς και σωρευτικά από τότε που προσδιορίστηκε το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

10 Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 και απαιτείται να απεικονίζει τα αποτελέσματα των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλ. παράγραφο 5.7.7 του ΔΠΧΑ 9), γνωστοποιεί:

- α) το ποσό της μεταβολής, σωρευτικά, στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης (βλ. παραγράφους B5.7.13-B5.7.20 του ΔΠΧΑ 9 για οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης)·
- β) τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του ποσού που η οικονομική οντότητα θα είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλει στη λήξη στον κάτοχο της δέσμευσης·
- γ) τυχόν μεταφορές των σωρευτικών κερδών ή ζημιών στα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του λόγου των εν λόγω μεταφορών·
- δ) εάν μια υποχρέωση παύει να αναγνωρίζεται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, το ποσό (εφόσον υπάρχει) που απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και πραγματοποιήθηκε κατά την παύση αναγνώρισης·

10A Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 και απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία της εν λόγω υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα (βλ. παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9), γνωστοποιεί:

- α) το ποσό της μεταβολής, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δύναται να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλ. παραγράφους B5.7.13-B5.7.20 του ΔΠΧΑ 9 για οδηγίες σχετικά με τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης)· και
- β) τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του ποσού που η οικονομική οντότητα θα είχε συμβατική υποχρέωση να καταβάλει στη λήξη στον κάτοχο της δέσμευσης·

- 11 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης:
- α) λεπτομερή περιγραφή των μεθόδων που χρησιμοποιούνται προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις της παραγράφου 9 στοιχείο γ), της παραγράφου 10 στοιχείο α), της παραγράφου 10Α στοιχείο α) και της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9, συμπεριλαμβανομένης επεξήγησης που τεκμηριώνει την καταλληλότητα της μεθόδου·
 - β) εάν η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι η γνωστοποίηση στην οποία έχει προβεί, είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στις σημειώσεις, προκειμένου να επιτευχθεί συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις της παραγράφου 9 στοιχείο γ), της παραγράφου 10 στοιχείο α), της παραγράφου 10Α στοιχείο α) και της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9 δεν αντανάκλα πιστά τη μεταβολή στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου, τους λόγους που οδηγούν στο συγκεκριμένο συμπέρασμα, καθώς και τους παράγοντες τους οποίους η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφείς·
 - γ) λεπτομερή περιγραφή της μεθοδολογίας ή των μεθοδολογιών που χρησιμοποιούνται για να καθοριστεί αν η απεικόνιση των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα θα δημιουργούσε ή θα διέυρυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα (βλ. παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9). Εάν η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει τα αποτελέσματα των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης στα αποτελέσματα (βλ. παράγραφο 5.7.8 του ΔΠΧΑ 9), η γνωστοποίηση πρέπει να περιλαμβάνει λεπτομερή περιγραφή της οικονομικής σχέσης που περιγράφεται στην παράγραφο Β5.7.6 του ΔΠΧΑ 9.
- Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων*
- 11Α Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ότι οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, όπως επιτρέπεται σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιεί:
- α) ποιες επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους έχει προσδιοριστεί ότι θα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων·
 - β) τους λόγους για τους οποίους χρησιμοποιείται η εν λόγω εναλλακτική απεικόνιση·
 - γ) την εύλογη αξία κάθε επένδυσης στη λήξη της περιόδου αναφοράς·
 - δ) τα μερίσματα που αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς, παρουσιάζοντας χωριστά εκείνα που σχετίζονται με επενδύσεις που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και εκείνα που σχετίζονται με επενδύσεις που διατηρούνται στη λήξη της περιόδου αναφοράς·
 - ε) τυχόν μεταφορές των σωρευτικών κερδών ή ζημιών στα ίδια κεφάλαια κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του λόγου των εν λόγω μεταφορών.
- 11Β Εάν η οικονομική οντότητα έπαυσε να αναγνωρίζει επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων κατά την περίοδο αναφοράς, γνωστοποιεί:
- α) τους λόγους διάθεσης των επενδύσεων·
 - β) την εύλογη αξία των επενδύσεων κατά την ημερομηνία παύσης αναγνώρισης·
 - γ) τα σωρευτικά κέρδη ή ζημιές κατά τη διάθεση.
- Ανακατάταξη*
- 12–12Α [Απαλείφθηκαν]
- 12Β Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κατά πόσον έχει προβεί, στην τρέχουσα ή σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς, σε ανακατάταξη τυχόν χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1 του ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) την ημερομηνία της ανακατάταξης·
 - β) λεπτομερή επεξήγηση της μεταβολής στο επιχειρηματικό μοντέλο και ποιοτική περιγραφή της επίδρασης αυτής στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας·

γ) το ποσό που έχει ανακαταταχθεί από και προς κάθε κατηγορία.

12Γ Για κάθε περίοδο αναφοράς μετά την ανακατάταξη μέχρι την παύση αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν ανακαταταχθεί εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων προκειμένου να επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1 του ΔΠΧΑ 9:

α) το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται την ημερομηνία της ανακατάταξης· και

β) τα έσοδα από τόκους που αναγνωρίζονται.

12Δ Εάν, κατά την τελευταία ημερομηνία αναφοράς του έτους, η οικονομική οντότητα έχει προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των συνολικών εσόδων προκειμένου να επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος ή εκτός της κατηγορίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων προκειμένου να επιμετρηθούν στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, γνωστοποιεί:

α) την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και

β) την εύλογη αξία του κέρδους ή της ζημίας που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν είχαν ανακαταταχθεί.

13 [Απαλείφθηκε]

Συμφηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων

13Α Οι γνωστοποιήσεις στις παραγράφους 13B-13E συμπληρώνουν τις λοιπές απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ και απαιτούνται για όλα τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Οι γνωστοποιήσεις αυτές εφαρμόζονται επίσης σε αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται σε εφαρμοστέες συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού ή παρόμοιες συμφωνίες, ανεξάρτητα από το αν συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32.

13B Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν την επίπτωση ή τη δυνητική επίπτωση των συμφωνιών συμψηφισμού στην οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας. Αυτό περιλαμβάνει την επίπτωση ή τη δυνητική επίπτωση δικαιωμάτων συμψηφισμού που συνδέονται με τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α.

13Γ Για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 13B, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, τις ακόλουθες ποσοτικές πληροφορίες χωριστά για τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α:

α) τα ακαθάριστα ποσά των εν λόγω αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων·

β) τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια της παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32 κατά τον προσδιορισμό των καθαρών ποσών που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης·

γ) τα καθαρά ποσά που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης·

δ) τα ποσά που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β), συμπεριλαμβανομένων:

i) των ποσών που συνδέονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν πληρούν ορισμένα ή το σύνολο των κριτηρίων αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 και

ii) των ποσών που συνδέονται με χρηματοοικονομικές ασφάλειες (συμπεριλαμβανομένων των ασφαλειών σε μετρητά)· και

ε) το καθαρό ποσό μετά την αφαίρεση των ποσών στο στοιχείο δ) από τα ποσά στο στοιχείο γ) ανωτέρω.

Οι απαιτούμενες στην παρούσα παράγραφο πληροφορίες παρουσιάζονται σε μορφή πίνακα, χωριστά για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εκτός εάν κρίνεται καταλληλότερη κάποια άλλη μορφή.

- 13Δ Το συνολικό γνωστοποιούμενο ποσό σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) για ένα μέσο περιορίζεται στο ποσό της παραγράφου 13Γ στοιχείο γ) για το συγκεκριμένο μέσο.
- 13Ε Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στις γνωστοποιήσεις περιγραφή των δικαιωμάτων συμψηφισμού που συνδέονται με τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας που υπόκεινται σε εκτελεστές συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού και παρόμοιες συμφωνίες που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), συμπεριλαμβανομένης της φύσης των εν λόγω δικαιωμάτων.
- 13ΣΤ Εάν οι πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 13B-13Ε γνωστοποιούνται σε περισσότερες της μίας σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε παραπομπές μεταξύ των σημειώσεων αυτών.

Εξασφαλίσεις

- 14 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχει προσκομίσει ως εξασφαλίσεις για υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων και ποσών που έχουν ανακαταταχθεί βάσει της παραγράφου 3.2.23 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9· και
- β) τους όρους και τις προϋποθέσεις που σχετίζονται με την ενεχυρίαση αυτή.
- 15 Όταν μια οικονομική οντότητα έχει λάβει εξασφαλίσεις (χρηματοοικονομικά ή μη περιουσιακά στοιχεία) τις οποίες δύναται να πωλήσει ή να επανεχυριάσει σε περίπτωση που δεν υπάρχει αθέτηση υποχρεώσεων από τον οφειλέτη, γνωστοποιεί:
- α) την εύλογη αξία των εξασφαλίσεων που έχει λάβει·
- β) την εύλογη αξία οποιασδήποτε πωληθείσας ή επανεχυριασθείσας εξασφάλισης και αν έχει δέσμευση να την επιστρέψει· και
- γ) τους συμβατικούς όρους που συνδέονται με τη χρήση των εξασφαλίσεων.

Λογαριασμός πρόβλεψης για πιστωτικές ζημιές

- 16 [Απαλείφθηκε]
- 16Α Η τρέχουσα αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9 δεν υπόκειται σε μείωση ίση με την πρόβλεψη ζημίας και η οικονομική οντότητα δεν απεικονίζει την πρόβλεψη ζημίας χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως μείωση της λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Εντούτοις, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την πρόβλεψη ζημίας στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα με πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα

- 17 Εάν η οικονομική οντότητα έχει εκδώσει μέσο που περιλαμβάνει τόσο ένα στοιχείο υποχρέωσης όσο και ένα στοιχείο ιδίων κεφαλαίων (βλ. παράγραφο 28 του ΔΛΠ 32) και το μέσο περιέχει πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα των οποίων οι αξίες αλληλεξαρτώνται (όπως έναν εξαγοράσιμο μετατρέψιμο χρεωστικό τίτλο), γνωστοποιεί την ύπαρξη των χαρακτηριστικών αυτών.

Ανεξόφλητα χρέη και αθετήσεις

- 18 Σχετικά με πληρωτέα δάνεια αναγνωρισμένα κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) λεπτομέρειες σχετικά με τις αθετήσεις που μεσολάβησαν κατά την περίοδο σε σχέση με το κεφάλαιο, τους τόκους, το χρεολυτικό απόθεμα ή την εξόφληση των υπόψη πληρωτέων δανείων·
- β) τη λογιστική αξία των πληρωτέων δανείων που βρίσκονται σε αθέτηση κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς· και

γ) εάν η αθέτηση αποκαταστάθηκε ή εάν οι όροι των πληρωτέων δανείων αποτέλεσαν αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης προτού εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις.

- 19 Εάν κατά τη διάρκεια της περιόδου υπήρξαν αθετήσεις όρων δανειακών συμβάσεων διαφορετικών από εκείνους που περιγράφονται στην παράγραφο 18, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτεί η παράγραφος 18, εάν οι υπόψη αθετήσεις επέτρεψαν στον πάροχο του δανείου να απαιτήσει την εσπευσμένη εξόφληση του δανείου (εκτός εάν οι αθετήσεις αποκαταστάθηκαν ή έγινε επαναδιαπραγμάτευση των όρων του δανείου, πριν ή κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς).

Κατάσταση συνολικών εσόδων

Έσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημίες

- 20 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών ή ζημιών είτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων είτε στις σημειώσεις:

α) καθαρά κέρδη ή καθαρές ζημίες από:

- i) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απεικονίζοντας χωριστά τα καθαρά κέρδη ή τις καθαρές ζημίες από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν προσδιοριστεί ως τέτοια κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9, και τα καθαρά κέρδη ή τις καθαρές ζημίες από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 (π.χ. χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που πληρούν τον ορισμό των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων οι οποίες διακρατούνται για διαπραγμάτευση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9). Για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η οικονομική οντότητα απεικονίζει χωριστά το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

ii)–iv) [απαλείφθηκαν]

- v) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος,

vi) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος,

vii) επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9,

viii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9, παρουσιάζοντας χωριστά το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς και το ποσό που έχει ανακαταταχθεί κατά την παύση αναγνώρισης από τα συσσωρευμένα λοιπά συνολικά έσοδα στα αποτελέσματα της περιόδου αναφοράς.

β) τα συνολικά έσοδα από τόκους και τα συνολικά έξοδα από τόκους (τα οποία υπολογίζονται με βάση τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου) για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α του ΔΠΧΑ 9 (παρουσιάζοντας τα εν λόγω ποσά χωριστά) ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

γ) έσοδα και έξοδα από αμοιβές (πλην των ποσών που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου) τα οποία προκύπτουν από:

i) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και

ii) καταπιστευματικές και συναφείς δραστηριότητες που έχουν ως αποτέλεσμα την κατοχή ή επένδυση περιουσιακών στοιχείων εξ ονόματος ιδιωτών, καταπιστευμάτων, προγραμμάτων συνταξιοδοτικών παροχών και άλλων ιδρυμάτων.

δ) [απαλείφθηκε]

ε) [απαλείφθηκε]

- 20A Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανάλυση του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίζεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων και που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στο αποσβεσμένο κόστος, παρουσιάζοντας χωριστά το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η εν λόγω γνωστοποίηση περιλαμβάνει τα αίτια της παύσης αναγνώρισης των συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Άλλες γνωστοποιήσεις

Λογιστικές πολιτικές

- 21 Σύμφωνα με την παράγραφο 117 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής. Οι πληροφορίες σχετικά με τη βάση (ή τις βάσεις) επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων αναμένεται να είναι σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής.

Λογιστική αντιστάθμισης

- 21A Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 21B-24ΣΤ για τις εκθέσεις σε κίνδυνο που αντισταθμίζει η οικονομική οντότητα και για τις οποίες επιλέγει να εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης. Οι γνωστοποιήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης παρέχουν πληροφορίες αναφορικά με:

- α) τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας και τον τρόπο εφαρμογής της για τη διαχείριση του κινδύνου·
- β) την επίδραση που δύνανται να έχουν οι δραστηριότητες αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας στο ποσό, τον χρόνο και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών της· και
- γ) την επίδραση που έχει η λογιστική αντιστάθμισης στην κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση συνολικών εσόδων και την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων της οικονομικής οντότητας.

- 21B Η οικονομική οντότητα απεικονίζει τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σε μια ενιαία σημείωση ή σε χωριστή ενότητα στις οικονομικές καταστάσεις της. Εντούτοις, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να επαναλαμβάνει τις πληροφορίες που παρέχονται ήδη αλλού, εφόσον οι πληροφορίες ενσωματώνονται με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε κάποια άλλη κατάσταση, όπως στον σχολιασμό της διοίκησης ή στην έκθεση επί των κινδύνων που διατίθεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Χωρίς τις πληροφορίες ενσωματωμένες με παραπομπές, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρεις.

- 21Γ Όταν βάσει των παραγράφων 22A-24ΣΤ απαιτείται από την οικονομική οντότητα να διαχωρίσει τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται ανά κατηγορία κινδύνου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κάθε κατηγορία κινδύνου με βάση την έκθεση σε κίνδυνο που αποφασίζει να αντισταθμίσει και για την οποία εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις κατηγορίες κινδύνου με συνέπεια σε όλες τις γνωστοποιήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης.

- 21Δ Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι της παραγράφου 21A, η οικονομική οντότητα (εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στη συνέχεια) προσδιορίζει τον βαθμό των λεπτομερειών που θα γνωστοποιεί, τη βαρύτητα που θα δίδει στις διάφορες παραμέτρους των απαιτήσεων γνωστοποίησης, τον κατάλληλο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού και κατά πόσον οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπρόσθετες επεξηγήσεις για να αξιολογήσουν τα ποσοτικά στοιχεία που παρέχονται. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τον ίδιο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού που χρησιμοποιεί για τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των συναφών πληροφοριών στο παρόν ΔΠΧΑ και στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*.

Η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου

- 22 [Απαλείφθηκε]

- 22A Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου για κάθε κατηγορία κινδύνου των εκθέσεων σε κίνδυνο που αποφασίζει να αντισταθμίσει και για τις οποίες εφαρμόζεται η λογιστική αντιστάθμισης. Η εν λόγω επεξήγηση παρέχει στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογήσουν (για παράδειγμα):

- α) πώς προκύπτει κάθε κίνδυνος·
- β) πώς η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται κάθε κίνδυνο· σε αυτό περιλαμβάνεται κατά πόσον η οικονομική οντότητα αντισταθμίζει ένα στοιχείο στο σύνολό του για όλους τους κινδύνους ή αντισταθμίζει ένα συστατικό στοιχείο (ή ορισμένα συστατικά στοιχεία) κινδύνου ενός στοιχείου και γιατί·

- γ) το μέγεθος των εκθέσεων σε κίνδυνο που διαχειρίζεται η οικονομική οντότητα.
- 22B Για να πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 22Α, οι πληροφορίες πρέπει να περιλαμβάνουν (μεταξύ άλλων) περιγραφή:
- α) των μέσων αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται (και του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιούνται) στην αντιστάθμιση των εκθέσεων σε κίνδυνο·
- β) του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και στο μέσο αντιστάθμισης με στόχο την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης· και
- γ) του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα καθορίζει τη σχέση αντιστάθμισης και των αιτίων της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.
- 22Γ Όταν η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα συγκεκριμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου ως αντισταθμισμένο στοιχείο (βλ. παράγραφο 6.3.7 του ΔΠΧΑ 9), παρέχει, εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 22Α και 22Β, ποιοτικά ή ποσοτικά στοιχεία σχετικά με:
- α) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα καθόρισε το συστατικό στοιχείο κινδύνου που έχει προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο (συμπεριλαμβανομένης περιγραφής της φύσης της σχέσης ανάμεσα στο συστατικό στοιχείο κινδύνου και στο στοιχείο ως σύνολο)· και
- β) τον τρόπο με τον οποίο το συστατικό στοιχείο κινδύνου σχετίζεται με το στοιχείο στο σύνολό του (για παράδειγμα, το προσδιορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου έχει καλύψει ιστορικά κατά μέσο όρο το 80 τοις εκατό των μεταβολών στην εύλογη αξία του στοιχείου ως σύνολο).
- Το ποσό, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών
- 23 [Απαλείφθηκε]
- 23Α Εκτός εάν προβλέπεται εξαίρεση βάσει της παραγράφου 23Γ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποσοτικά στοιχεία ανά κατηγορία κινδύνου προκειμένου οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να αξιολογούν τους όρους και τις προϋποθέσεις των μέσων αντιστάθμισης και τον τρόπο με τον οποίο επηρεάζουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας.
- 23B Προκειμένου να πληροί την απαίτηση της παραγράφου 23Α, η οικονομική οντότητα παρέχει ανάλυση με την οποία γνωστοποιεί:
- α) το προφίλ του χρονοδιαγράμματος του ονομαστικού ποσού του μέσου αντιστάθμισης· και
- β) εφόσον υπάρχει, τη μέση τιμή ή το μέσο επιτόκιο (για παράδειγμα, τις τιμές άσκησης ή τις προθεσμιακές τιμές κ.λπ.) του μέσου αντιστάθμισης.
- 23Γ Σε καταστάσεις κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει (ήτοι διακόπτει και θέτει εκ νέου σε ισχύ) σχέσεις αντιστάθμισης επειδή τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο αλλάζουν συχνά (ήτοι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μια δυναμική διαδικασία στην οποία τόσο η έκθεση σε κίνδυνο όσο και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση της εν λόγω έκθεσης δεν παραμένουν ίδια για μεγάλο χρονικό διάστημα —όπως στο παράδειγμα της παραγράφου Β6.5.24 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9), η οικονομική οντότητα:
- α) εξαιρείται από την παροχή των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 23Α και 23Β·
- β) γνωστοποιεί:
- i) πληροφορίες σχετικά με το ποια είναι η τελική στρατηγική διαχείρισης κινδύνου όσον αφορά τις εν λόγω σχέσεις αντιστάθμισης,
- ii) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο αντνακλά τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου που εφαρμόζει χρησιμοποιώντας λογιστική αντιστάθμισης και προσδιορίζοντας τις συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης, και
- iii) ένδειξη της συχνότητας με την οποία οι σχέσεις αντιστάθμισης διακόπτονται και τίθενται εκ νέου σε ισχύ στο πλαίσιο της διαδικασίας που εφαρμόζει η οικονομική οντότητα όσον αφορά τις συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης.

- 23Δ Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία κινδύνου περιγραφή των αιτίων της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης τα οποία αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια ισχύος της.
- 23Ε Εάν στη διάρκεια μιας σχέσης αντιστάθμισης προκύψουν πρόσθετα αίτια αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα αίτια αυτά ανά κατηγορία κινδύνου και παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει.
- 23ΣΤ Για την αντιστάθμιση ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί περιγραφή οποιασδήποτε προσδοκώμενης συναλλαγής για την οποία έχει χρησιμοποιηθεί λογιστική αντιστάθμισης κατά την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά η οποία δεν αναμένεται πλέον να προκύψει.
- 24 Οι επιπτώσεις της λογιστικής αντιστάθμισης στην οικονομική θέση και απόδοση
[Απαλείφθηκε]
- 24Α Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά που σχετίζονται με στοιχεία τα οποία έχουν προσδιοριστεί ως μέσα αντιστάθμισης ανά κατηγορία κινδύνου χωριστά για κάθε τύπο αντιστάθμισης (αντιστάθμιση εύλογης αξίας, αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό):
- α) την τρέχουσα αξία των μέσων αντιστάθμισης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωριστά από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις)
 - β) το συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση οικονομικής θέσης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης
 - γ) τη μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης κατά την περίοδο αναφοράς και
 - δ) τα ονομαστικά ποσά (συμπεριλαμβανομένων ποσοτήτων σε μονάδες μέτρησης όπως τόνοι ή κυβικά μέτρα) των μέσων αντιστάθμισης.
- 24Β Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά που σχετίζονται με τα αντισταθμισμένα στοιχεία χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου για τους τύπους αντιστάθμισης ως εξής:
- α) για αντισταθμίσεις εύλογης αξίας:
 - i) την τρέχουσα αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται χωριστά από τις υποχρεώσεις),
 - ii) το συσσωρευμένο ποσό των προσαρμογών της αντιστάθμισης εύλογης αξίας στο αντισταθμισμένο στοιχείο που περιλαμβάνεται στην τρέχουσα αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται χωριστά από τις υποχρεώσεις),
 - iii) το συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση οικονομικής θέσης που περιλαμβάνει το αντισταθμισμένο στοιχείο,
 - iv) τη μεταβολή στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης κατά την περίοδο αναφοράς και
 - v) το συσσωρευμένο ποσό των προσαρμογών αντιστάθμισης εύλογης αξίας που υπολείπεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης για κάθε αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει παύσει να προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα κέρδη και τις ζημιές της αντιστάθμισης, σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10 του ΔΠΧΑ 9
 - β) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό:
 - i) τη μεταβολή στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιείται ως βάση για την αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για την περίοδο αναφοράς [ήτοι για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών, η μεταβολή στην αξία που χρησιμοποιείται για να καθορίσει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο γ) του ΔΠΧΑ 9],
 - ii) τα υπόλοιπα στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος για τις διαρκείς αντισταθμίσεις που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 και την παράγραφο 6.5.13 στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9 και

- iii) τα υπόλοιπα στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος από οποιοδήποτε σχέσεις αντιστάθμισης για τις οποίες δεν εφαρμόζεται πλέον η λογιστική αντιστάθμισης.
- 24Γ Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, σε μορφή πίνακα, τα ακόλουθα ποσά χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου για τους τύπους αντιστάθμισης ως εξής:
- a) για αντισταθμίσεις εύλογης αξίας:
- i) την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης —ήτοι τη διαφορά ανάμεσα στα κέρδη ή τις ζημιές αντιστάθμισης του μέσου αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο— που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα για αντισταθμίσεις οποιουδήποτε συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9) και
- ii) το συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης·
- β) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών και αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό:
- i) τα κέρδη ή τις ζημιές της αντιστάθμισης για την περίοδο αναφοράς που είχαν αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα,
- ii) την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα,
- iii) το συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης,
- iv) το ποσό που έχει ανακαταταχθεί από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών ή το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1) (διαφοροποιώντας τα ποσά για τα οποία είχε προηγουμένως χρησιμοποιηθεί λογιστική αντιστάθμιση, αλλά για τα οποία δεν αναμένεται να προκύψουν πλέον αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές, από τα ποσά που έχουν μεταφερθεί επειδή το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει επηρεάσει τα αποτελέσματα),
- v) το συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση συνολικών εσόδων που περιλαμβάνει την προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1) και
- vi) για αντισταθμίσεις καθαρών θέσεων, τα κέρδη ή τις ζημιές της αντιστάθμισης που αναγνωρίζονται σε χωριστό συγκεκριμένο κονδύλιο στην κατάσταση συνολικών εσόδων (βλ. παράγραφο 6.6.4 του ΔΠΧΑ 9).
- 24Δ Όταν ο όγκος των σχέσεων αντιστάθμισης για τις οποίες ισχύει η εξαίρεση της παραγράφου 23Γ δεν είναι αντιπροσωπευτικός των συνηθισμένων όγκων στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς (ήτοι ο όγκος κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν αντιπροσωπεύει τους όγκους της περιόδου αναφοράς), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και τον λόγο για τον οποίο θεωρεί ότι οι όγκοι δεν είναι αντιπροσωπευτικοί.
- 24E Η οικονομική οντότητα παρέχει συμφωνία κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων και ανάλυση των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, συνοπολογίζοντας:
- a) τις διαφοροποιήσεις, κατ' ελάχιστον, μεταξύ των ποσών που αφορούν τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 24Γ στοιχείο β) σημεία i) και iv), καθώς και των ποσών που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο δ) σημεία i) και iii) του ΔΠΧΑ 9·
- β) τις διαφοροποιήσεις μεταξύ των ποσών που αφορούν τη διαχρονική αξία δικαιωμάτων προαίρεσης που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με συναλλαγές και των ποσών που αφορούν τη διαχρονική αξία δικαιωμάτων προαίρεσης που αντισταθμίζουν αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με χρονική περίοδο, όταν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 του ΔΠΧΑ 9· και

γ) τις διαφοροποιήσεις μεταξύ των ποσών που αφορούν προθεσμιακά στοιχεία προθεσμιακών συμβολαίων και περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας χρηματοοικονομικών μέσων που αντισταθμίζονται αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με συναλλαγές και των ποσών που αφορούν προθεσμιακά στοιχεία προθεσμιακών συμβολαίων και περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας χρηματοοικονομικών μέσων που αντισταθμίζονται αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία σχετίζονται με χρονική περίοδο, όταν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα εν λόγω ποσά σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 του ΔΠΧΑ 9.

24ΣΤ Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στην παράγραφο 24Ε χωριστά ανά κατηγορία κινδύνου. Αυτός ο διαχωρισμός κατά κίνδυνο δύναται να συμπεριληφθεί στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Δυνατότητα προσδιορισμού πιστωτικού ανοίγματος όπως επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

24Ζ Εάν η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο, ή τμήμα αυτού, ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων επειδή χρησιμοποιεί ένα πιστωτικό παράγωγο προκειμένου να διαχειριστεί τον πιστωτικό κίνδυνο του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου, γνωστοποιεί:

α) για πιστωτικά παράγωγα που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν προσδιορισθεί ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9, τη συμφωνία κάθε ονομαστικού ποσού και την εύλογη αξία στην έναρξη και τη λήξη της περιόδου αναφοράς·

β) το κέρδος ή τη ζημία που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικού μέσου, ή τμήματος αυτού, ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 του ΔΠΧΑ 9· και

γ) κατά τη διακοπή της επιμέτρησης ενός χρηματοοικονομικού μέσου, ή τμήματος αυτού, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, την εύλογη αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου που αποτελεί πλέον τη νέα τρέχουσα αξία σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.4 στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9 και το αντίστοιχο ονομαστικό ποσό ή ποσό κεφαλαίου (εάν δεν παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να συνεχίζει την εν λόγω γνωστοποίηση σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς).

Αβεβαιότητα που προκύπτει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς

24Η Όσον αφορά τις σχέσεις αντιστάθμισης στις οποίες η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εξαιρέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 6.8.4-6.8.12 του ΔΠΧΑ 9 ή τις παραγράφους 102Δ-102ΙΔ του ΔΛΠ 39, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τα σημαντικά επιτόκια αναφοράς στα οποία είναι εκτεθειμένες οι σχέσεις αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας·

β) το μέγεθος της έκθεσης σε κίνδυνο που διαχειρίζεται η οικονομική οντότητα και επηρεάζεται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς·

γ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τη διαδικασία μετάβασης σε εναλλακτικά επιτόκια αναφοράς·

δ) περιγραφή των σημαντικών παραδοχών ή κρίσεων στις οποίες προέβη η οικονομική οντότητα κατά την εφαρμογή αυτών των παραγράφων (για παράδειγμα, των παραδοχών ή κρίσεων σχετικά με το πότε παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς)· και

ε) το ονομαστικό ποσό των μέσων αντιστάθμισης στις εν λόγω σχέσεις αντιστάθμισης.

Πρόσθετες γνωστοποιήσεις σχετικές με τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς

24Θ Προκειμένου οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να κατανοήσουν την επίδραση της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς στα χρηματοοικονομικά μέσα και τη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα δημοσιοποιεί πληροφορίες σχετικά με:

α) τη φύση και την έκταση των κινδύνων στους οποίους εκτίθεται η οικονομική οντότητα και οι οποίοι απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα που υπόκεινται στη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, καθώς και τον τρόπο διαχείρισης των εν λόγω κινδύνων από την οικονομική οντότητα· και

β) την πρόοδο της οικονομικής οντότητας όσον αφορά την ολοκλήρωση της μετάβασης στα εναλλακτικά επιτόκια αναφοράς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τη μετάβαση αυτή.

- 24I Για να επιτευχθούν οι στόχοι της παραγράφου 24Θ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τη μετάβαση στα εναλλακτικά επιτόκια αναφοράς, την πρόδοό της κατά την ημερομηνία αναφοράς και τους κινδύνους στους οποίους εκτίθεται και οι οποίοι απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα λόγω της μετάβασης·
 - β) ποσοτικές πληροφορίες, διαχωρισμένες ανά σημαντικό επιτόκιο αναφοράς που υπόκειται στη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν έχουν ακόμη μεταβεί σε εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς έως το τέλος της περιόδου αναφοράς, απεικονίζοντας χωριστά:
 - i) μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
 - ii) μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και
 - iii) παράγωγα· και
 - γ) εάν οι κίνδυνοι που εντοπίστηκαν στην παράγραφο 24I στοιχείο α) έχουν επιφέρει μεταβολές στη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου της οικονομικής οντότητας (βλ. παράγραφο 22Α), περιγραφή των εν λόγω μεταβολών.

Εύλογη αξία

- 25 Με την επιφύλαξη της παραγράφου 29, για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (βλ. παράγραφο 6), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία της εκάστοτε κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά τρόπο που επιτρέπει τη σύγκριση με τη λογιστική αξία της.
- 26 Κατά τη γνωστοποίηση εύλογων αξιών, η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σε κατηγορίες, τις οποίες όμως συμψηφίζει μόνο στο μέτρο που οι λογιστικές τους αξίες συμψηφίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
- 27-27B [Απαλείφθηκε]
- 28 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης διότι η εύλογη αξία δεν τεκμηριώνεται από επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) και δεν βασίζεται σε τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί μόνο δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές (βλ. παράγραφο Β5.1.2Α του ΔΠΧΑ 9). Στις εν λόγω περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης:
- α) τη λογιστική της πολιτική για την αναγνώριση στα αποτελέσματα της διαφοράς μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής ώστε να αντανάκλαται μια μεταβολή στους παράγοντες (συμπεριλαμβανομένου του χρόνου) που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης [βλ. παράγραφο Β5.1.2Α στοιχείο β) του ΔΠΧΑ 9].
 - β) την αδριαιστική διαφορά που δεν έχει ακόμη αναγνωριστεί στα αποτελέσματα στην έναρξη και τη λήξη της περιόδου, καθώς και συμφωνία των μεταβολών στο υπόλοιπο της διαφοράς αυτής·
 - γ) τον λόγο για τον οποίο η οικονομική οντότητα κατέληξε ότι η τιμή συναλλαγής δεν ήταν η βέλτιστη απόδειξη της εύλογης αξίας, συμπεριλαμβανομένης περιγραφής των αποδεικτικών στοιχείων που υποστηρίζουν την εύλογη αξία.
- 29 Δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας:
- α) όταν η λογιστική αξία είναι ένας λογικός κατ' εκτίμηση υπολογισμός της εύλογης αξίας, για παράδειγμα, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως βραχυπρόθεσμες εμπορικές απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί· ή
 - β) [απαλείφθηκε]
 - γ) [απαλείφθηκε]
 - δ) για υποχρεώσεις από μισθώσεις.

30 [απαλείφθηκε]

ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΑΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

31 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία είναι εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

32 Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 33-42 εστιάζονται στους κινδύνους που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα και τον τρόπο της διαχείρισής τους. Στους εν λόγω κινδύνους συγκαταλέγονται συνήθως ο πιστωτικός κίνδυνος, ο κίνδυνος ρευστότητας και ο κίνδυνος αγοράς, χωρίς να αποκλείονται άλλοι κίνδυνοι.

32A Η παροχή ποιοτικών γνωστοποιήσεων στο πλαίσιο ποσοτικών γνωστοποιήσεων επιτρέπει στους χρήστες να συνδέουν συναφείς γνωστοποιήσεις και ως εκ τούτου να διαμορφώνουν μια γενική εικόνα της φύσης και της έκτασης των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα. Η αλληλεπίδραση μεταξύ των ποιοτικών και των ποσοτικών γνωστοποιήσεων συμβάλλει στη γνωστοποίηση των πληροφοριών με τρόπο που επιτρέπει καλύτερα στους χρήστες να αξιολογούν την έκθεση μιας οικονομικής οντότητας σε κινδύνους.

Ποιοτικές γνωστοποιήσεις

33 Για κάθε είδος κινδύνου που απορρέει από χρηματοοικονομικά μέσα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) την έκθεσή της σε κινδύνους και τον τρόπο με τον οποίο προκύπτουν·
- β) τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου και τις μεθόδους επιμέτρησης του κινδύνου που εφαρμόζονται· και
- γ) οποιεσδήποτε αλλαγές στα στοιχεία α) και β) από την προηγούμενη περίοδο.

Ποσοτικές γνωστοποιήσεις

34 Για κάθε είδος κινδύνου που απορρέει από χρηματοοικονομικά μέσα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεσή της στον εκάστοτε κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Η γνωστοποίηση αυτή βασίζεται σε πληροφορίες που παρέχονται εσωτερικά στα κύρια διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*), για παράδειγμα στο διοικητικό συμβούλιο ή στον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας·
- β) τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 35A-42, εφόσον δεν παρέχονται σύμφωνα με το στοιχείο α)·
- γ) τις συγκεντρώσεις κινδύνων εάν δεν είναι εμφανείς από τις γνωστοποιήσεις που έγιναν σύμφωνα με τα στοιχεία α) και β).

35 Εάν τα ποσοτικά στοιχεία που γνωστοποιούνται ως έχουν κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς δεν είναι αντιπροσωπευτικά της έκθεσης της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους κατά την περίοδο, η οικονομική οντότητα παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που είναι αντιπροσωπευτικές.

Πιστωτικός κίνδυνος

Πεδίο εφαρμογής και στόχοι

35A Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 35ΣΤ-35ΙΔ στα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ισχύουν οι απαιτήσεις απομείωσης του ΔΠΧΑ 9. Εντούτοις:

- α) για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα, η παράγραφος 35Ι στοιχείο α) ισχύει για τις εμπορικές απαιτήσεις, τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία ή τις απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9, εφόσον τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τροποποιούνται ενώ εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών· και
- β) η παράγραφος 35ΙΑ στοιχείο β) δεν ισχύει για τις απαιτήσεις από μισθώματα.

- 35B Οι γνωστοποιήσεις πιστωτικού κινδύνου που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 35ΣΤ-35ΙΔ παρέχουν τη δυνατότητα στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν την επίδραση του πιστωτικού κινδύνου στο ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τον βαθμό αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, οι γνωστοποιήσεις πιστωτικού κινδύνου παρέχουν:
- α) πληροφορίες σχετικά με τις πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο αυτές σχετίζονται με την αναγνώριση και την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένων των μεθόδων, των υποθέσεων και των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών·
 - β) ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία που επιτρέπουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να αξιολογήσουν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων που προκύπτουν από τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών και των λόγων για τις μεταβολές αυτές· και
 - γ) πληροφορίες σχετικά με την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο (ήτοι τον πιστωτικό κίνδυνο που εμπεριέχεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας και τις δεσμεύσεις για χορήγηση πίστωσης), συμπεριλαμβανομένων των σημαντικών συγκεντρώσεων πιστωτικού κινδύνου.
- 35Γ Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επαναλαμβάνει πληροφορίες που παρέχονται ήδη αλλού, εφόσον οι εν λόγω πληροφορίες ενσωματώνονται με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε άλλες καταστάσεις, όπως στον σχολιασμό της διοίκησης ή στην έκθεση επί των κινδύνων που διατίθενται στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Χωρίς τις πληροφορίες ενσωματωμένες με παραπομπές, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρεις.
- 35Δ Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι της παραγράφου 35B, η οικονομική οντότητα (εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά) προσδιορίζει τον βαθμό των λεπτομερειών που θα γνωστοποιεί, τη βαρύτητα που θα δίδει στις διάφορες παραμέτρους των απαιτήσεων γνωστοποίησης, τον κατάλληλο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού και κατά πόσον οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπρόσθετες επεξηγήσεις για να αξιολογήσουν τα ποσοτικά στοιχεία που παρέχονται.
- 35E Εάν οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 35ΣΤ-35ΙΔ δεν επαρκούν για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 35B, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των στόχων αυτών.
- Οι πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου**
- 35ΣΤ Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις πρακτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου και τον τρόπο με τον οποίο αυτές σχετίζονται με την αναγνώριση και την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Για να εκπληρώσει τον στόχο αυτό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν και να αξιολογήσουν:
- α) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αποφάσισε ότι ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών μέσων έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση, μεταξύ άλλων, αν και με ποιον τρόπο:
 - i) τα χρηματοοικονομικά μέσα θεωρείται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.10 του ΔΠΧΑ 9, συμπεριλαμβανομένων των κατηγοριών χρηματοπιστωτικών μέσων για τις οποίες ισχύει· και
 - ii) έχει ανατραπεί το τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 του ΔΠΧΑ 9, σύμφωνα με το οποίο θεωρείται ότι έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση όταν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών·
 - β) τους ορισμούς της οικονομικής οντότητας περί αδέτησης, συμπεριλαμβανομένων των λόγων για την επιλογή των συγκεκριμένων ορισμών·
 - γ) τον τρόπο με τον οποίο ομαδοποιούνται τα μέσα όταν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές έχουν επιμετρηθεί σε συλλογική βάση·
 - δ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αποφάσισε ότι τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας·
 - ε) την πολιτική διαγραφών της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των δεικτών που υποδεικνύουν ότι δεν υπάρχουν εύλογες προσδοκίες για ανάκτηση και τις πληροφορίες σχετικά με την πολιτική που ακολουθεί για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διαγράφονται αλλά εξακολουθούν να υπόκεινται σε εκτελέσεις· και

στ) τον τρόπο με τον οποίο έχουν εφαρμοστεί οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.5.12 του ΔΠΧΑ 9 για την τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα:

- i) καθορίζει κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος επί χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που έχει τροποποιηθεί ενώ η πρόβλεψη ζημίας έχει επιμετρηθεί σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, έχει βελτιωθεί στον βαθμό που η πρόβλεψη ζημίας επανέρχεται ως επιμετρούμενη σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.5 του ΔΠΧΑ 9· και
- ii) παρακολουθεί τον βαθμό στον οποίο η πρόβλεψη ζημίας επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που πληροί τα κριτήρια του σημείου i) επιμετράται στη συνέχεια εκ νέου σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 του ΔΠΧΑ 9.

35Z Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τα δεδομένα, τις υποθέσεις και τις τεχνικές εκτιμήσεων που χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση των απαιτήσεων που περιλαμβάνονται στην ενότητα 5.5 του ΔΠΧΑ 9. Για τον σκοπό αυτό, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τη βάση των δεδομένων και των παραδοχών και των τεχνικών εκτίμησης που χρησιμοποιεί:

- i) για να επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές διάρκειας ζωής και δωδεκαμήνου,
- ii) για να καθορίζει κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών μέσων έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση και
- iii) για να καθορίζει κατά πόσον ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας·

β) τον τρόπο με τον οποίο οι μελλοντοστραφείς πληροφορίες έχουν ενσωματωθεί στον προσδιορισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης μακροοικονομικών στοιχείων· και

γ) τις μεταβολές στις τεχνικές εκτίμησης ή στις σημαντικές παραδοχές που έχουν γίνει κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και τα αίτια των εν λόγω μεταβολών.

Ποσοτικές και ποιοτικές Πληροφορίες για ποσά που προκύπτουν από αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές

35H Προκειμένου να παρέχει επεξηγήσεις για τις μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας και για τα αίτια των εν λόγω μεταβολών, η οικονομική οντότητα παρέχει, ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, συμφωνία από το υπόλοιπο έναρξης έως το υπόλοιπο λήξης της πρόβλεψης ζημίας, με μορφή πίνακα, όπου παρουσιάζονται χωριστά οι μεταβολές της περιόδου αναφοράς που αφορούν:

α) την πρόβλεψη ζημίας που επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου·

β) την πρόβλεψη ζημίας που επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής από:

- i) χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση, αλλά τα οποία δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας,
- ii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την περίοδο αναφοράς (αλλά δεν αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας) και

iii) εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι προβλέψεις ζημιών επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9·

γ) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Πέραν της συμφωνίας, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των απροεξόφλητων αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών κατά την αρχική αναγνώριση από αρχικά αναγνωρισθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

- 35Θ Προκειμένου να είναι σε θέση οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 35Η, η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις για το πώς σημαντικές μεταβολές που προέκυψαν στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων κατά την περίοδο αναφοράς συνέβαλαν στις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας. Οι πληροφορίες παρέχονται χωριστά για τα χρηματοοικονομικά μέσα που αντιπροσωπεύουν την πρόβλεψη ζημίας όπως παρατίθεται στην παράγραφο 35Η στοιχεία α) έως γ) και περιλαμβάνουν συναφή ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία. Παραδείγματα μεταβολών στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που συνέβαλαν στις μεταβολές της πρόβλεψης ζημίας είναι, μεταξύ άλλων:
- α) οι μεταβολές που οφείλονται σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δημιουργήθηκαν ή αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αναφοράς·
 - β) η τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων οι οποίες δεν έχουν ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9·
 - γ) οι μεταβολές που οφείλονται σε χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία έπαψαν να αναγνωρίζονται (συμπεριλαμβανομένων και όσων διαγράφηκαν) κατά την περίοδο αναφοράς· και
 - δ) οι μεταβολές που εξαρτώνται από το κατά πόσον η πρόβλεψη ζημίας επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ή δωδεκαμήνου.
- 35Ι Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να κατανοήσουν τη φύση και την επίδραση των τροποποιήσεων των συμβατικών ταμειακών ροών σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν υπέστησαν παύση αναγνώρισης και την επίδραση των εν λόγω τροποποιήσεων στην επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) το αποσβεσμένο κόστος πριν από την τροποποίηση και το καθαρό κέρδος ή ζημία λόγω της τροποποίησης που αναγνωρίζεται για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων οι συμβατικές ταμειακές ροές έχουν τροποποιηθεί κατά την περίοδο αναφοράς, ενώ η πρόβλεψη ζημίας επί αυτών είχε επιμετρηθεί σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής· και
 - β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία στη λήξη της περιόδου αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν τροποποιηθεί μετά την αρχική αναγνώριση σε χρόνο κατά τον οποίο η πρόβλεψη ζημίας επιμετρούνταν σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και των οποίων η πρόβλεψη ζημίας μεταβλήθηκε στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς ώστε να επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου.
- 35ΙΑ Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να κατανοήσουν την επίδραση της εξασφάλισης και άλλων πιστωτικών ενισχύσεων στα ποσά που προκύπτουν από τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου:
- α) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο στη λήξη της περιόδου αναφοράς, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξασφαλίσεις που έχει λάβει ή λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (π.χ. συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)·
 - β) αφηγηματική περιγραφή της εξασφάλισης που έχει ληφθεί και των λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων, συμπεριλαμβανομένων:
 - i) περιγραφής της φύσης και της ποιότητας της εξασφάλισης που έχει ληφθεί,
 - ii) επεξήγησης τυχόν σημαντικών μεταβολών στην ποιότητα της εν λόγω εξασφάλισης ή των πιστωτικών ενισχύσεων εξαιτίας της επιδείνωσης ή των μεταβολών των πολιτικών εξασφαλίσεων της οικονομικής οντότητας στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και
 - iii) πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει πρόβλεψη ζημίας εξαιτίας της εξασφάλισης·
 - γ) ποσοτικά στοιχεία σχετικά με την εξασφάλιση που έχει ληφθεί και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (για παράδειγμα, ποσοτικοποίηση του βαθμού στον οποίο η εξασφάλιση και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς.
- 35ΙΒ Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το ανεξόφλητο συμβατικό ποσό επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν απαλειφθεί στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και υπόκεινται ακόμη σε εκτέλεση.

Έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο

- 35ΙΓ Προκειμένου να είναι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε θέση να αξιολογήσουν την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο και να κατανοήσουν τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου αυτής, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, ανά βαθμίδα διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου, την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο έναντι δανειακών δεσμεύσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης. Οι εν λόγω πληροφορίες παρέχονται χωριστά για τα χρηματοοικονομικά μέσα:
- a) για τα οποία η πρόβλεψη ζημίας επιμετρώνται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου·
 - β) για τα οποία η πρόβλεψη ζημίας επιμετρώνται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και πρόκειται για:
 - i) χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση, αλλά τα οποία δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας,
 - ii) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την περίοδο αναφοράς (αλλά δεν αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας) και
 - iii) εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα για τα οποία οι προβλέψεις ζημιών επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9·
 - γ) τα οποία αποτελούν αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας.
- 35ΙΔ Για εμπορικές απαιτήσεις, συμβατικά περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις από μισθώματα στα οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 5.5.15 του ΔΠΧΑ 9, οι πληροφορίες που παρέχονται βάσει της παραγράφου 35ΙΓ μπορούν να βασίζονται σε πίνακα προβλέψεων (βλ. παράγραφο Β5.5.35 του ΔΠΧΑ 9).
- 36 Για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εντός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, τα οποία ωστόσο δεν εμπίπτουν στις απαιτήσεις απομείωσης του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανά χρηματοοικονομικό μέσο:
- a) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο στη λήξη της περιόδου αναφοράς, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξασφαλίσεις που έχει λάβει ή λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις (π.χ. συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)· η γνωστοποίηση αυτή δεν απαιτείται για τα χρηματοοικονομικά μέσα των οποίων η λογιστική αξία αντιπροσωπεύει καλύτερα το ποσό της μέγιστης έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο·
 - β) την περιγραφή των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί, καθώς και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων, και το χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα αυτών (π.χ. ποσοτικοποίηση του βαθμού στον οποίο οι εξασφαλίσεις και οι λοιπές πιστωτικές αναβαθμίσεις μετριάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο) όσον αφορά το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [είτε έχει γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το στοιχείο α) είτε αντιπροσωπεύεται από τη λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου]·
 - γ) [απαλείφθηκε]
 - δ) [απαλείφθηκε]
- 37 [Απαλείφθηκε]
- Εξασφαλίσεις και άλλες πιστωτικές ενισχύσεις που αποκτήθηκαν
- 38 Όταν στην οικονομική οντότητα περιέρχονται κατά την περίοδο χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είτε με την πρόσκτηση παρασχεθεισών εξασφαλίσεων είτε με την ενεργοποίηση άλλων πιστωτικών αναβαθμίσεων (π.χ. εγγυήσεις), και τα υπόψη περιουσιακά στοιχεία πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης άλλων ΔΠΧΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, για τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει κατά την ημερομηνία αναφοράς:
- a) τη φύση και τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων· και
 - β) όταν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία δεν είναι άμεσα μετατρέψιμα σε μετρητά, τις πολιτικές που ακολουθεί για τη διάθεση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή για τη χρησιμοποίησή τους στις δραστηριότητές της.

Κίνδυνος ρευστότητας

39 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) ανάλυση ληκτότητας για μη παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (περιλαμβανομένων των συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης που έχουν εκδοθεί) που να δείχνει τις εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες·
- β) ανάλυση ληκτότητας για παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η ανάλυση ληκτότητας περιλαμβάνει τις εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις για τις οποίες οι συμβατικές ληκτότητες είναι αναγκαίες για την κατανόηση του χρονισμού των ταμειακών ροών (βλ. παράγραφο Β11Β)·
- γ) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας που ενέχουν τα στοιχεία α) και β).

Κίνδυνος αγοράς

Ανάλυση ευαισθησίας

40 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κάτωθι, εκτός εάν συμμορφώνεται με την παράγραφο 41:

- α) ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς στον οποίο είναι εκτεθειμένη κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, που δείχνει τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και στα ίδια κεφάλαια της οικονομικής οντότητας από λογικά πιθανές την ημερομηνία εκείνη μεταβολές της σχετικής μεταβλητής κινδύνου·
- β) τις μεθόδους και παραδοχές που χρησιμοποίησαν για την κατάρτιση της ανάλυσης ευαισθησίας· και
- γ) τις μεταβολές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο, στις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και τους λόγους για τις μεταβολές αυτές.

41 Όταν η οικονομική οντότητα καταρτίζει ανάλυση ευαισθησίας, όπως ο κίνδυνος αξίας χαρτοφυλακίου, που αντικατοπτρίζει τις αλληλεξαρτήσεις μεταξύ μεταβλητών κινδύνου (π.χ. επιτόκια και συναλλαγματικές ισοτιμίες) και τη χρησιμοποιεί για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών κινδύνων, δύναται να χρησιμοποιεί την εν λόγω ανάλυση ευαισθησίας αντί για την ανάλυση που αναφέρεται στην παράγραφο 40. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, επίσης:

- α) επεξήγηση της μεθόδου που χρησιμοποίησε για την κατάρτιση της ανάλυσης ευαισθησίας, καθώς και των κυριότερων παραμέτρων και παραδοχών στα οποία βασίζονται τα παρεχόμενα δεδομένα· και
- β) επεξήγηση του στόχου της χρησιμοποιηθείσας μεθόδου και των τυχόν περιορισμών που μπορεί να έχουν ως αποτέλεσμα να μην αντικατοπτρίζουν πλήρως οι πληροφορίες την εύλογη αξία των υπόψη περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Άλλες γνωστοποιήσεις κινδύνου αγοράς

42 Όταν οι γνωστοποιούμενες βάσει της παραγράφου 40 ή 41 αναλύσεις ευαισθησίας δεν είναι αντιπροσωπευτικές του κινδύνου που ενέχεται σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, λόγω του ότι η έκθεση στο τέλος του έτους δεν αντικατοπτρίζει την έκθεση καθ' όλη τη διάρκεια του έτους), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, καθώς και τον λόγο για τον οποίο θεωρεί ότι οι αναλύσεις ευαισθησίας δεν είναι αντιπροσωπευτικές.

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

42Α Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης στις παραγράφους 42Β-42Η σχετικά με τις μεταβιβάσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συμπληρώνουν τις άλλες απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ. Οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 42Β-42Η σε μία ενιαία σημείωση στις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι οικονομικές οντότητες παρέχουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για όλα τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται για οποιαδήποτε συνεχιζόμενη ανάμιξη σε μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο, που υφίσταται κατά την ημερομηνία αναφοράς, ανεξάρτητα από το πότε έλαβε χώρα η σχετική πράξη μεταβίβασης. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις εν λόγω παραγράφους, οι οικονομικές οντότητες μεταβιβάζουν το σύνολο ή μέρος περιουσιακού στοιχείου (το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο), εάν και μόνον εάν, είτε:

- α) μεταβιβάζουν τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου· είτε
- β) διατηρούν τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης των ταμειακών ροών από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο, αλλά αναλαμβάνουν συμβατική υποχρέωση να καταβάλλουν τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους αποδέκτες σε μια συμφωνία.

- 42B Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα:
- α) να κατανοούν τη σχέση μεταξύ των μεταβιβαζόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων· και
 - β) να αξιολογούν τη φύση και τους κινδύνους που είναι συνυφασμένοι με τη συνεχιζόμενη ανάμειξη σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν παύσει να αναγνωρίζονται.
- 42Γ Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης των παραγράφων 42E-42H, η οικονομική οντότητα έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν, ως μέρος της μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα διατηρεί οποιαδήποτε από τα συμβατικά δικαιώματα ή τις δεσμεύσεις που ενυπάρχουν στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή αποκτά τυχόν νέα συμβατικά δικαιώματα ή δεσμεύσεις που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις παραγράφους 42E-42H, τα κατωτέρω δεν συνιστούν συνεχιζόμενη συμμετοχή:
- α) συνήθεις δηλώσεις και δηλώσεις αυξημένης ισχύος αναφορικά με δόλια μεταβίβαση και έννοιες λογικότητας, καλής πίστης και θεμιτού σκοπού που θα μπορούσαν να ακυρώσουν μια μεταβίβαση ως αποτέλεσμα αγωγής·
 - β) προθεσμιακά συμβόλαια, χρηματοοικονομικά δικαιώματα και λοιπές συμβάσεις για επανάκτηση του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για το οποίο η συμβατική τιμή (ή τιμή άσκησης) είναι η εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου· ή
 - γ) συμφωνία βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να εισπράττει τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες και πληρούνται οι όροι της παραγράφου 3.2.5 στοιχεία α) έως γ) του ΔΠΧΑ 9.

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους

- 42Δ Η οικονομική οντότητα δύναται να έχει μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με τέτοιο τρόπο ώστε εν μέρει ή στο σύνολο τους να μην πληρούν τα κριτήρια παύσης αναγνώρισης. Για την εκπλήρωση των στόχων που αναφέρονται στην παράγραφο 42B στοιχείο α), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί σε κάθε ημερομηνία αναφοράς για κάθε κατηγορία μεταβιβασθέντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους:
- α) τη φύση των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων·
 - β) τη φύση των κινδύνων και των οφελών της κυριότητας στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα·
 - γ) περιγραφή της φύσης της σχέσης μεταξύ των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των περιορισμών που απορρέουν από τη μεταβίβαση στη χρήση των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων της αναφέρουσας οντότητας·
 - δ) όταν ο αντισυμβαλλόμενος (οι αντισυμβαλλόμενοι) στις συνδεδεμένες υποχρεώσεις έχει (έχουν) δυνατότητα προσφυγής μόνο στα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, μια κατάσταση που να αναφέρει την εύλογη αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, την εύλογη αξία των συνδεδεμένων υποχρεώσεων και την καθαρή θέση (διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων)·
 - ε) όταν η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει το σύνολο των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, τις λογιστικές αξίες των στοιχείων αυτών και τις συνδεδεμένες υποχρεώσεις·
 - στ) όταν η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξης της [βλ. παράγραφο 3.2.6 στοιχείο γ) σημείο ii) και παράγραφο 3.2.16 του ΔΠΧΑ 9], τη συνολική λογιστική αξία των αρχικών περιουσιακών στοιχείων πριν από τη μεταβίβαση, τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων την οποία η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να αναγνωρίζει και τη λογιστική αξία των συνδεδεμένων υποχρεώσεων.

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους

- 42E Προκειμένου να εκπληρωθούν οι στόχοι που παρατίθενται στην παράγραφο 42B στοιχείο β), όταν η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο σύνολό τους [βλ. παράγραφο 3.2.6 στοιχείο α) και στοιχείο γ) σημείο i) του ΔΠΧΑ 9], αλλά έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη σε αυτά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, κατ'ελάχιστον, για κάθε τύπο συνεχιζόμενης ανάμειξης σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:

- α) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας και αντιπροσωπεύουν τη συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και τους λογαριασμούς στους οποίους αναγνωρίζεται η λογιστική αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων·
- β) την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αντιπροσωπεύουν τη συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται·
- γ) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση της οικονομικής οντότητας σε ζημία από τη συνεχιζόμενη ανάμειξη της στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και πληροφορίες που εμφανίζουν τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζεται η μέγιστη έκθεση σε ζημία·
- δ) τις μη προεξοφλημένες ταμειακές εκροές που θα απαιτούνταν ή μπορεί να απαιτηθούν για την επαναγορά των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται (π.χ. η τιμή άσκησης δικαιώματος σε συμφωνία προαίρεσης) ή άλλα ποσά πληρωτέα στον εκδοχέα σε σχέση με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία. Εάν οι ταμειακές εκροές είναι μεταβλητές, τότε το γνωστοποιούμενο ποσόν πρέπει να βασίζεται στις συνθήκες που υφίστανται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς·
- ε) ανάλυση ληκτότητας των μη προεξοφλημένων ταμειακών εκροών που θα απαιτούνταν ή μπορεί να απαιτηθούν για την επαναγορά των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται ή άλλων ποσών πληρωτέων στον εκδοχέα σε σχέση με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, όπου να παρουσιάζονται οι εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας·
- στ) ποιοτικά στοιχεία που εξηγούν και υποστηρίζουν τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στα στοιχεία α)-ε).

42ΣΤ Η οικονομική οντότητα μπορεί να συγκεντρώσει τις πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την ανωτέρω παράγραφο 42Ε σε σχέση με κάποιο συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο εφόσον η οικονομική οντότητα διαθέτει ένα ή περισσότερα είδη συνεχιζόμενης ανάμειξης στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται, και να τις αναφέρει σε ένα είδος συνεχιζόμενης ανάμειξης.

42Ζ Επιπλέον, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, για κάθε είδος συνεχιζόμενης ανάμειξης:

- α) το κέρδος ή τη ζημία που αναγνωρίστηκε κατά την ημερομηνία μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων·
- β) τα έσοδα και οι δαπάνες που έχουν αναγνωριστεί, τόσο κατά την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, από τη συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται (π.χ. μεταβολές εύλογης αξίας σε παράγωγα μέσα)·
- γ) εάν το συνολικό ποσό των εσόδων από τη δραστηριότητα μεταβίβασης (που πληροί τους όρους για παύση αναγνώρισης) σε μια περίοδο αναφοράς δεν είναι ομοιόμορφα κατανεμημένο καθ' όλη την περίοδο αναφοράς (π.χ. εάν σημαντικό μέρος του συνολικού ποσού της δραστηριότητας μεταβίβασης αντιστοιχεί στις τελευταίες ημέρες της περιόδου αναφοράς):
 - i) όταν η μεγαλύτερη δραστηριότητα μεταβίβασης έλαβε χώρα εντός της εν λόγω περιόδου αναφοράς (π.χ. τις τελευταίες πέντε ημέρες πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς),
 - ii) το ποσό (π.χ. συναφή κέρδη ή ζημιές) που αναγνωρίστηκε από τη δραστηριότητα μεταβίβασης στο εν λόγω τμήμα της περιόδου αναφοράς και
 - iii) το συνολικό ποσό των εσόδων από τη δραστηριότητα μεταβίβασης στο εν λόγω τμήμα της περιόδου αναφοράς.

Η οικονομική οντότητα παρέχει πληροφορίες για κάθε περίοδο αναφοράς για την οποία παρουσιάζεται κατάσταση συνολικών εσόδων.

Συμπληρωματικές πληροφορίες

42Η Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί οποιαδήποτε συμπληρωματική πληροφορία που θεωρεί αναγκαία για την εκπλήρωση των στόχων της γνωστοποίησης στην παράγραφο 42Β.

ΑΡΧΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΔΠΧΑ 9

42Θ Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής:

α) την κατηγορία αρχικής επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που έχει καθοριστεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ή σύμφωνα με προηγούμενη έκδοση του ΔΠΧΑ 9 (εάν η προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις)·

β) τη νέα κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που έχει καθοριστεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9·

γ) το ποσό οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης που προηγουμένως είχαν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά δεν προσδιορίζονται πλέον κατά τον τρόπο αυτό, διαχωρίζοντας εκείνα για τα οποία το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί την ανακατάταξή τους από την οικονομική οντότητα από εκείνα τα οποία η οικονομική οντότητα επιλέγει να ανακατατάξει στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.2 του ΔΠΧΑ 9, ανάλογα με την προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση δύναται να περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής. Ως εκ τούτου, η παρούσα παράγραφος δύναται να έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση περισσότερων από μία ημερομηνιών αρχικής εφαρμογής. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις εν λόγω ποσοτικές γνωστοποιήσεις σε μορφή πίνακα, εκτός εάν κρίνεται καταλληλότερη κάποια άλλη μορφή.

42Ι Κατά την περίοδο αναφοράς, στην οποία περιλαμβάνεται η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποιοτικά στοιχεία προκειμένου να είναι οι χρήστες σε θέση να κατανοήσουν:

α) πώς έχει εφαρμόσει τις απαιτήσεις κατάταξης του ΔΠΧΑ 9 στα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων η κατάταξη έχει μεταβληθεί εξαιτίας της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9·

β) τους λόγους προσδιορισμού ή αποπροσδιορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.2 του ΔΠΧΑ 9, ανάλογα με την προσέγγιση που έχει επιλέξει η οικονομική οντότητα για την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση δύναται να περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής. Ως εκ τούτου, η παρούσα παράγραφος δύναται να έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση περισσότερων από μία ημερομηνιών αρχικής εφαρμογής.

42ΙΑ Στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του ΔΠΧΑ 9 (ήτοι κατά τη μετάβαση της οικονομικής οντότητας από το ΔΛΠ 39 στο ΔΠΧΑ 9 για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία), απεικονίζει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42ΙΒ-42ΙΕ του παρόντος ΔΠΧΑ όπως προβλέπεται βάσει της παραγράφου 7.2.15 του ΔΠΧΑ 9.

42ΙΒ Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42ΙΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις μεταβολές στις κατατάξεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, απεικονίζοντας χωριστά:

α) τις μεταβολές στις λογιστικές αξίες με βάση τις κατηγορίες της επιμέτρησής τους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 (ήτοι δεν απορρέουν από μεταβολή στη βάση επιμέτρησης κατά τη μετάβαση στο ΔΠΧΑ 9)· και

β) τις μεταβολές στις τρέχουσες αξίες που προκύπτουν από μεταβολή στη βάση επιμέτρησης κατά τη μετάβαση στο ΔΠΧΑ 9.

Οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

42ΙΓ Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42ΙΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν ανακαταταχθεί ώστε να επιμετρώνται στο αποβεσμένο κόστος και, στην περίπτωση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αυτά που έχουν ανακαταταχθεί από την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ώστε να επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, ως αποτέλεσμα της μετάβασης στο ΔΠΧΑ 9:

- α) την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και
- β) την εύλογη αξία του κέρδους ή της ζημίας που θα είχε αναγνωριστεί στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την περίοδο αναφοράς εάν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις δεν είχαν ανακαταταχθεί.

Οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

42Δ Όταν απαιτείται βάσει της παραγράφου 42ΙΑ, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν ανακαταταχθεί από την εύλογη αξία μέσω της κατηγορίας των αποτελεσμάτων ως αποτέλεσμα της μετάβασης στο ΔΠΧΑ 9:

- α) το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής· και
- β) τα έσοδα ή τα έξοδα από τόκους που αναγνωρίζονται.

Εάν η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει την εύλογη αξία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής (βλέπε παράγραφο 7.2.11 του ΔΠΧΑ 9), οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου πρέπει να πραγματοποιούνται για κάθε περίοδο αναφοράς έως την παύση αναγνώρισης. Διαφορετικά, οι γνωστοποιήσεις της παρούσας παραγράφου δεν απαιτείται να πραγματοποιούνται πριν από την ετήσια περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αρχικά τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο ΔΠΧΑ 9.

42ΙΕ Όταν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42ΙΑ-42ΙΔ, οι εν λόγω γνωστοποιήσεις, καθώς και οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 25 του παρόντος ΔΠΧΑ, πρέπει να επιτρέπουν τη συμφωνία ανάμεσα:

- α) στις κατηγορίες επιμέτρησης που απεικονίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 9· και
- β) την κατηγορία του χρηματοοικονομικού μέσου

κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

42ΙΣΤ Την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής της ενότητας 5.5 του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν τη συμφωνία των προβλέψεων απομείωσης λήξης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και των προβλέψεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 με τις προβλέψεις ζημίας έναρξης που καθορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η εν λόγω γνωστοποίηση παρέχεται ανά κατηγορίες επιμέτρησης των αντίστοιχων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 9, και απεικονίζει χωριστά την επίδραση των μεταβολών στην κατηγορία επιμέτρησης στην πρόβλεψη ζημίας τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

42ΙΖ Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα ποσά των συγκεκριμένων κονδυλίων που θα είχαν παρουσιαστεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης (οι οποίες περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με την επιμέτρηση του αποσβεσμένου κόστους των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και την απομείωση στις ενότητες 5.4 και 5.5 του ΔΠΧΑ 9):

- α) του ΔΠΧΑ 9 για προγενέστερες περιόδους αναφοράς· και
- β) του ΔΛΠ 39 για την τρέχουσα περίοδο.

42ΙΗ Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.4 του ΔΠΧΑ 9, εάν είναι ανέφικτο (σύμφωνα με τον ορισμό του ΔΛΠ 8) για την οικονομική οντότητα να αξιολογήσει, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, ένα τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος σύμφωνα με τις παραγράφους Β4.1.9Β-Β4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9 με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους Β4.1.9Β-Β4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών έχουν αξιολογηθεί με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους Β4.1.9Β-Β4.1.9Δ του ΔΠΧΑ 9, έως την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

- 42IΘ Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.5 του ΔΠΧΑ 9, εάν είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για την οικονομική οντότητα να αξιολογήσει, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, κατά πόσον η εύλογη αξία ενός χαρακτηριστικού προεξόφλησης είναι ασήμαντη με βάση την παράγραφο Β4.1.12 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 9, με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που προβλέπεται στην παράγραφο Β4.1.12 του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη λογιστική αξία κατά την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων των οποίων τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών έχουν αξιολογηθεί με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που υφίσταντο κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που προβλέπεται στην παράγραφο Β4.1.12 του ΔΠΧΑ 9, έως την παύση αναγνώρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 43 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2007 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το ΔΠΧΑ για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 44 Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, δεν απαιτείται η παροχή συγκριτικής πληροφόρησης για τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 31-42 σχετικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα.
- 44Α Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 20 και 21, η παράγραφος 23 στοιχεία γ) και δ), η παράγραφος 27 στοιχείο γ) και η παράγραφος Β5 του προσαρτήματος Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- 44Β Με το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008) απαλείφθηκε η παράγραφος 3 στοιχείο γ). Οι οικονομικές οντότητές εφαρμόζουν αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση εφαρμόζεται και γι' αυτή την προγενέστερη περίοδο. Εντούτοις, η τροποποίηση δεν εφαρμόζεται στο ενδεχόμενο αντάλλαγμα που προέκυψε από μια συνένωση επιχειρήσεων για την οποία η ημερομηνία απόκτησης προηγήθηκε της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 (που αναθεωρήθηκε το 2008). Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί το εν λόγω αντάλλαγμα σύμφωνα με τις παραγράφους 65Α-65Ε του ΔΠΧΑ 3 (όπως τροποποιήθηκε το 2010).
- 44Γ Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 3 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τα οριζόμενα στο έγγραφο *Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και δεσμεύσεις που ανακύπτουν κατά την εκκαθάριση* (Τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2008, για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 3 εφαρμόζεται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 44Δ Η παράγραφος 3 στοιχείο α) τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο τις τροποποιήσεις που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008 και αφορούν την παράγραφο 1 του ΔΠΧΑ 28, την παράγραφο 1 του ΔΛΠ 31 και την παράγραφο 4 του ΔΛΠ 32. Μια οικονομική οντότητα επιτρέπεται να εφαρμόζει την τροποποίηση μελλοντικά.
- 44Ε [Απαλείφθηκε]
- 44ΣΤ [Απαλείφθηκε]
- 44Ζ Με το έγγραφο *Βελτίωση των γνωστοποιήσεων σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2009, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 27, 39 και Β11 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 27Α, 27Β, Β10Α και Β11Α-Β11ΣΤ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις τροποποιήσεις για:
- οποιαδήποτε ετήσια ή ενδιάμεση περίοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε κατάστασης οικονομικής θέσης, που παρουσιάζεται εντός ετήσιας συγκριτικής περιόδου η οποία λήγει πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2009, ή
 - οποιαδήποτε κατάσταση οικονομικής θέσης, ως έχει κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου και σε ημερομηνία πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2009.

Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό ⁽⁴⁷⁾.

44H–44I [Απαλείφθηκαν]

44IA Η παράγραφος 44B τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.

44IB Με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2010 προστέθηκε η παράγραφος 32A και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 34 και 36-38. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

44IF Με το έγγραφο *Γνωστοποιήσεις — Μεταβιβάσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2010, απαλείφθηκε η παράγραφος 13 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 42A-42H και B29-B39. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις σε προγενέστερη ημερομηνία, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις εν λόγω τροποποιήσεις για οποιαδήποτε παρουσιαζόμενη περίοδο η οποία αρχίζει πριν από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων.

44ID [Απαλείφθηκε]

44IE Με το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 3. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10 και του ΔΠΧΑ 11, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

44ISΤ Με το ΔΠΧΑ 13, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 28 και 29 και το προσάρτημα Α και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 27-27B. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

44IZ Με το έγγραφο *Παρουσίαση των στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων* (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 27B. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 1, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011.

44IH Με το έγγραφο *Γνωστοποιήσεις — Αντιστάθμιση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2011, προστέθηκαν οι παράγραφοι 13A-13ΣΤ και B40-B53. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η οικονομική οντότητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά.

44IΘ-44ΚΓ

[Απαλείφθηκαν]

44ΚΔ Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Η εφαρμογή του εγγράφου *Εταιρείες επενδύσεων* για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα την εν λόγω τροποποίηση, εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.

44ΚΕ [Απαλείφθηκε]

44ΚΣΤ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2-5, 8-11, 14, 20, 28-30, 36, 42Γ-42Ε, το προσάρτημα Α και οι παράγραφοι Β1, Β5, Β9, Β10, Β22 και Β27, απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 12, 12Α, 16, 22-24, 37, 44Ε, 44ΣΤ, 44Η-44Ι, 44ΙΔ, 44ΙΘ-44ΚΓ, 44ΚΕ, Β4 και το προσάρτημα Δ και προστέθηκαν οι παράγραφοι 5Α, 10Α, 11Α, 11Β, 12Β-12Δ, 16Α, 20Α, 21Α-21Δ, 22Α-22Γ, 23Α-23ΣΤ, 24Α-24Ζ, 35Α-35ΙΔ, 42Θ-42ΙΘ, 44ΚΖ και Β8Α-Β8Ι. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9. Οι εν λόγω τροποποιήσεις δεν απαιτείται να εφαρμόζονται στη συγκριτική πληροφόρηση που παρέχεται για περιόδους αναφοράς προγενέστερες της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9.

⁽⁴⁷⁾ Η παράγραφος 44Ζ τροποποιήθηκε με την έκδοση, τον Ιανουάριο του 2010, του εγγράφου *Περιορισμένη εξαίρεση από τις συγκριτικές γνωστοποιήσεις βάσει του ΔΠΧΑ 7 για τους υιοθετούντες για πρώτη φορά* (Τροποποίηση στο ΔΠΧΑ 1). Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τροποποίησε την παράγραφο 44Ζ προκειμένου να αποσαφηνίσει τα συμπεράσματά του και την προβλεπόμενη μεταβατική περίοδο για την εφαρμογή του εγγράφου *Βελτίωση των γνωστοποιήσεων σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 7).

- 44KZ Σύμφωνα με την παράγραφο 7.1.2 του ΔΠΧΑ 9, για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις απαιτήσεις που ισχύουν για την απεικόνιση των αποτελεσμάτων επί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και προβλέπονται στην παράγραφο 5.7.1 στοιχείο γ), στις παραγράφους 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 και B5.7.5-B5.7.20 του ΔΠΧΑ 9, χωρίς να εφαρμόζει τις υπόλοιπες απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9. Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις συγκεκριμένες παραγράφους του ΔΠΧΑ 9, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και παρέχει σε συνεχή βάση τις σχετικές γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 10–11 του παρόντος ΔΠΧΑ [(όπως έχει τροποποιηθεί από το ΔΠΧΑ 9 (2010)].
- 44KH Με τις Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2012-2014, που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 44IH και B30 και προστέθηκε η παράγραφος B30A. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα, χωρίς ωστόσο να χρειάζεται να εφαρμόζει η οικονομική οντότητα τις τροποποιήσεις των παραγράφων B30 και B30A για οποιαδήποτε παρουσιαζόμενη περίοδο η οποία αρχίζει πριν από την ετήσια περίοδο για την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω τροποποιήσεις. Επιτρέπεται η εφαρμογή των τροποποιήσεων των παραγράφων 44IH, B30 και B30A για προγενέστερες περιόδους. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 44KΘ Με την Πρωτοβουλία γνωστοποίησης (Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 21 και B5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων για προγενέστερες περιόδους.
- 44Λ Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 29 και B11Δ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- 44ΛΑ Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 8 και 29 και απαλείφθηκε η παράγραφος 30. Με τις Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 17, που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2020, τροποποιήθηκε περαιτέρω η παράγραφος 3. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.
- 44ΛΒ Με τη Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2019 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 7, προστέθηκαν οι παράγραφοι 24H και 44ΛB. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων στο ΔΠΧΑ 9 ή στο ΔΛΠ 39.
- 44ΛΓ Την περίοδο αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2019, η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.
- 44ΛΔ Με τη Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2, η οποία εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2020 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39, το ΔΠΧΑ 7, το ΔΠΧΑ 4 και το ΔΠΧΑ 16, προστέθηκαν οι παράγραφοι 24Θ-24I και 44ΛΔ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων στα ΔΠΧΑ 9, ΔΛΠ 39, ΔΠΧΑ 4 ή ΔΠΧΑ 16.
- 44ΛΕ Κατά την περίοδο αναφοράς στην οποία μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που θα απαιτούνταν διαφορετικά σύμφωνα με την παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8.
- 44ΛΣ Με το έγγραφο Γνωστοποίηση λογιστικών πολιτικών, το οποίο τροποποιεί το ΔΛΠ 1 και τη δήλωση πρακτικής ΔΠΧΑ 2 Άσκηση σημαντικών κρίσεων, και το οποίο εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2021, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 21 και B5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2023 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 30

- 45 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά το ΔΛΠ 30 Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος ΔΠΧΑ.

Πιστωτικός κίνδυνος	Ο κίνδυνος να προκαλέσει ένα από τα μέρη ενός χρηματοοικονομικού μέσου οικονομική ζημία στο άλλο μέρος αθετώντας μια δέσμευσή του.
Βαθμίδες διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου	Η διαβάθμιση του πιστωτικού κινδύνου βασίζεται στον κίνδυνο αθέτησης που εμπεριέχεται σε ένα χρηματοοικονομικό μέσο.
Συναλλαγματικός κίνδυνος	Ο κίνδυνος να παρουσιάσουν διακυμάνσεις η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου εξαιτίας μεταβολών στις ισοτιμίες ξένου συναλλάγματος.
Κίνδυνος επιτοκίου	Ο κίνδυνος να παρουσιάσουν διακυμάνσεις η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου εξαιτίας μεταβολών στα επιτόκια της αγοράς.
Κίνδυνος ρευστότητας	Ο κίνδυνος να αντιμετωπίσει η οικονομική οντότητα πρόβλημα στην εκπλήρωση δεσμεύσεων που συνδέονται με χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ο διακανονισμός των οποίων διενεργείται με ρευστά ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
Πληρωτέα δάνεια	Τα πληρωτέα δάνεια αποτελούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, διαφορετικές από τους βραχυπρόθεσμους εμπορικούς πληρωτέους λογαριασμούς υπό κανονικούς πιστωτικούς όρους.
Κίνδυνος αγοράς	Ο κίνδυνος να παρουσιάσουν διακυμάνσεις η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς. Ο κίνδυνος αγοράς περιλαμβάνει τρία είδη κινδύνου: κίνδυνο επιτοκίου , συναλλαγματικό κίνδυνο και άλλους κινδύνους τιμών .
Άλλοι κίνδυνοι τιμών	Ο κίνδυνος ότι θα παρουσιάσουν διακυμάνσεις η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς (διαφορετικών από εκείνες που συνδέονται με τον κίνδυνο επιτοκίου ή τον συναλλαγματικό κίνδυνο), ανεξάρτητα από το αν οι μεταβολές αυτές οφείλονται σε παράγοντες που αφορούν ειδικά το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή τον εκδότη του ή σε παράγοντες που αφορούν όλα τα παρεμφερή χρηματοοικονομικά μέσα που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στην αγορά.

Οι ακόλουθοι όροι προσδιορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, στην παράγραφο 9 του ΔΛΠ 39, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 9 ή στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 13 και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τη σημασία που προσδιορίζεται στα ΔΛΠ 32, ΔΛΠ 39, ΔΠΧΑ 9 και ΔΠΧΑ 13:

- αποσβεσμένο κόστος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης
- συμβατικό περιουσιακό στοιχείο
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας
- παύση αναγνώρισης

- παράγωγο
- μερίσματα
- μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου
- συμμετοχικός τίτλος
- αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες
- εύλογη αξία
- χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο
- συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης
- χρηματοοικονομικό μέσο
- χρηματοοικονομική υποχρέωση
- χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων
- προσδοκώμενη συναλλαγή
- προ αποσβέσεων λογιστική αξία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου
- μέσο αντιστάθμισης
- διακρατούμενο για διαπραγμάτευση
- κέρδη ή ζημίες απομείωσης
- πρόβλεψη ζημίας
- καθυστέρηση
- αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας
- ημερομηνία ανακατάταξης
- σύμβαση κανονικής παράδοσης.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΠΕΔΟ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 6)

- B1 Βάσει της παραγράφου 6 απαιτείται από την οικονομική οντότητα να ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες να ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και να λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των εν λόγω χρηματοοικονομικών μέσων. Οι κατηγορίες που αναφέρονται στην παράγραφο 6 προσδιορίζονται από την οικονομική οντότητα και, ως εκ τούτου, είναι διακριτές από τις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων που αναφέρονται στο ΔΠΧΑ 9 (οι οποίες καθορίζουν τον τρόπο επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων και τις περιπτώσεις στις οποίες αναγνωρίζονται οι μεταβολές στην εύλογη αξία).
- B2 Κατά τον προσδιορισμό των κατηγοριών χρηματοοικονομικών μέσων, η οικονομική οντότητα, αν μη τι άλλο:
- α) διακρίνει τα μέσα που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος από εκείνα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία·
 - β) αντιμετωπίζει ως χωριστή κατηγορία ή χωριστές κατηγορίες τα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν εμπίπτουν στο πεδίο του παρόντος ΔΠΧΑ.
- B3 Η οικονομική οντότητα αποφασίζει, με βάση την κατάσταση της, το επίπεδο λεπτομέρειας το οποίο παρέχει προκειμένου να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ, την έμφαση που δίνει στις διάφορες πτυχές των απαιτήσεων και τον τρόπο με τον οποίο συναθροίζει τα πληροφοριακά στοιχεία προκειμένου να δώσει τη γενικότερη εικόνα χωρίς να συνδυάζει πληροφορίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά. Είναι απαραίτητο να επιτυγχάνεται ισορροπία μεταξύ υπερβολικής λεπτομέρειας στις οικονομικές καταστάσεις, που μπορεί να μην έχει καμία χρησιμότητα για τους χρήστες και συγκάλυψης σημαντικών πληροφοριών ως αποτέλεσμα υπερβολικής συγκέντρωσης των στοιχείων που παρουσιάζονται στις καταστάσεις. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καθιστά δυσδιάκριτες σημαντικές πληροφορίες συμπεριλαμβανοντάς τες μέσα σε μεγάλο αριθμό ασήμαντων λεπτομερειών. Παρομοίως, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να γνωστοποιεί στοιχεία συναθροισμένα με τέτοιο τρόπο ώστε να καθίστανται δυσδιάκριτες σημαντικές διαφορές μεταξύ μεμονωμένων συναλλαγών ή συνδεδεμένων κινδύνων.
- B4 [Απαλείφθηκε]

Λοιπές γνωστοποιήσεις — λογιστικές πολιτικές (παράγραφος 21)

- B5 Βάσει της παραγράφου 21, απαιτείται η γνωστοποίηση σημαντικών πληροφοριών λογιστικής πολιτικής, οι οποίες αναμένεται να περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με τη βάση (ή τις βάσεις) επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Για τα χρηματοοικονομικά μέσα, η εν λόγω γνωστοποίηση δύναται να περιλαμβάνει:
- α) για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν προσδιοριστεί ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:
 - i) τη φύση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,
 - ii) τα κριτήρια για τον προσδιορισμό των εν λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην αρχική αναγνώριση και
 - iii) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα εκπλήρωσε τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4.2.2 του ΔΠΧΑ 9 για τον εν λόγω προσδιορισμό·
 - αα) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν προσδιοριστεί ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων:
 - i) τη φύση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα έχει προσδιορίσει ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και
 - ii) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει εκπληρώσει τα κριτήρια της παραγράφου 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9 για τον εν λόγω προσδιορισμό·
 - β) [απαλείφθηκε]
 - γ) κατά πόσον οι συμβάσεις κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά την ημερομηνία συναλλαγής ή την ημερομηνία διακανονισμού (βλ. παράγραφο 3.1.2 του ΔΠΧΑ 9)

δ) [απαλείφθηκε]

ε) τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται τα καθαρά αποτελέσματα για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου [βλ. παράγραφο 20 στοιχείο α)], για παράδειγμα, αν τα καθαρά αποτελέσματα για στοιχεία επιμετρημένα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων περιλαμβάνουν έσοδα από τόκους ή μερίσματα·

στ) [απαλείφθηκε]

ζ) [απαλείφθηκε]

Βάσει της παραγράφου 122 του ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007), απαιτείται επίσης από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν, μαζί με τις σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής ή άλλες σημειώσεις, τις κρίσεις της διοίκησης κατά τη διαδικασία της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών της οικονομικής οντότητας που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός εκείνων που αφορούν εκτιμήσεις.

ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΑΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 31-42)

B6 Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 31-42 είτε παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις είτε ενσωματώνονται με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε κάποιο άλλο έγγραφο, όπως ένας σχολιασμός της διοίκησης ή μια έκθεση επί των κινδύνων που διατίθεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις και κατά τον ίδιο χρόνο. Χωρίς τις πληροφορίες ενσωματωμένες με παραπομπές, οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι πλήρεις.

Ποσοτικές γνωστοποιήσεις (παράγραφος 34)

B7 Η παράγραφος 34 στοιχείο α) απαιτεί τη γνωστοποίηση περιληπτικών ποσοτικών δεδομένων σχετικά με την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους βάσει των πληροφοριών που παρέχονται εσωτερικά στα κύρια διοικητικά στελέχη της. Όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί διάφορες μεθόδους για τη διαχείριση μιας έκθεσης σε κίνδυνο, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες χρησιμοποιώντας τη μέθοδο ή τις μεθόδους που παρέχουν τις πλέον σχετικές και τις πλέον αξιόπιστες πληροφορίες. Το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη αναπτύσσει τις έννοιες της σχετικότητας και της αξιοπιστίας.

B8 Η παράγραφος 34 στοιχείο γ) απαιτεί γνωστοποιήσεις σχετικά με τις συγκεντρώσεις κινδύνου. Οι συγκεντρώσεις κινδύνου προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά και επηρεάζονται κατά παρόμοιο τρόπο από μεταβολές στις οικονομικές και λοιπές συνθήκες. Ο εντοπισμός των συγκεντρώσεων κινδύνου είναι θέμα κρίσεως, λαμβάνοντας υπόψη την κατάσταση της οικονομικής οντότητας. Η γνωστοποίηση των συγκεντρώσεων κινδύνου περιλαμβάνει:

α) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης προσδιορίζει τις συγκεντρώσεις·

β) περιγραφή του κοινού στοιχείου που χαρακτηρίζει τις συγκεντρώσεις κινδύνου (π.χ. αντισυμβαλλόμενος, γεωγραφική περιοχή, νόμισμα ή αγορά)· και

γ) το ύψος της έκθεσης σε κίνδυνο που συνδέεται με όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν το ίδιο κοινό χαρακτηριστικό.

Πολιτικές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου (παράγραφοι 35ΣΤ–35Ζ)

B8A Βάσει της παραγράφου 35ΣΤ στοιχείο β) απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα ορίζει την αθέτηση για τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα και τους λόγους επιλογής των συγκεκριμένων ορισμών. Βάσει της παραγράφου 5.5.9 του ΔΠΧΑ 9, ο προσδιορισμός του κατά πόσον πρέπει να αναγνωρίζονται οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής εξαρτάται από την αύξηση του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση. Οι πληροφορίες που αφορούν τους ορισμούς της αθέτησης της οικονομικής οντότητας, οι οποίες θα διευκολύνουν τους χρήστες οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα εφάρμοσε τις απαιτήσεις αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών που περιέχονται στο ΔΠΧΑ 9, δύνανται να περιλαμβάνουν:

α) τους ποιοτικούς και ποσοτικούς παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη κατά τον ορισμό της αθέτησης·

β) κατά πόσον έχουν χρησιμοποιηθεί διαφορετικοί ορισμοί σε διαφορετικούς τύπους χρηματοοικονομικών μέσων· και

γ) υποθέσεις σχετικά με το ποσοστό αποκατάστασης (ήτοι τον αριθμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επανέρχονται σε εξυπηρετούμενη κατάσταση) μετά την αθέτηση σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

B8B Προκειμένου να διευκολυνθούν οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων κατά την αξιολόγηση των πολιτικών αναδιάρθρωσης και τροποποίησης της οικονομικής οντότητας, στην παράγραφο 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο ι) απαιτείται η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα παρακολουθεί τον βαθμό στον οποίο η πρόβλεψη ζημίας από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, που είχε προηγουμένως γνωστοποιηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο ι), επιμετράται στη συνέχεια σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 του ΔΠΧΑ 9. Τα ποσοτικά στοιχεία που θα διευκολύνουν τους χρήστες να κατανοήσουν την επακόλουθη αύξηση του πιστωτικού κινδύνου που εμπεριέχεται στα τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δύνανται να περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με τα τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 35ΣΤ στοιχείο στ) σημείο ι) για τα οποία έχει ανατραπεί η πρόβλεψη ζημίας και πλέον επιμετράται σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής (ήτοι το ποσοστό επιδείνωσης).

B8Γ Βάσει της παραγράφου 35Ζ στοιχείο α) απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με τη βάση των δεδομένων και των παραδοχών και τις τεχνικές εκτίμησης που χρησιμοποιούνται κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης του ΔΠΧΑ 9. Οι παραδοχές και τα δεδομένα που χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών ή κατά τον προσδιορισμό του βαθμού αύξησης του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση δύνανται να περιλαμβάνουν στοιχεία που ανακτήθηκαν από εσωτερική ιστορική πληροφόρηση ή από εκθέσεις αξιολόγησης και παραδοχές σχετικά με την αναμενόμενη διάρκεια ζωής των χρηματοοικονομικών μέσων και το χρονοδιάγραμμα πώλησης της εξασφάλισης.

Μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας (παράγραφος 35Η)

B8Δ Βάσει της παραγράφου 35Η, η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τους λόγους των μεταβολών που υπέστη η πρόβλεψη ζημίας στη διάρκεια της περιόδου. Πέραν της συμφωνίας μεταξύ του υπολοίπου έναρξης και του υπολοίπου λήξης της πρόβλεψης ζημίας, ενδέχεται να απαιτείται η παροχή επεξηγήσεων σχετικά με τις μεταβολές. Η εν λόγω επεξήγηση δύνανται να περιλαμβάνει ανάλυση των λόγων μεταβολής της πρόβλεψης ζημίας κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων:

- α) της σύνθεσης χαρτοφυλακίου·
- β) του όγκου χρηματοοικονομικών μέσων που αγοράζονται ή δημιουργούνται· και
- γ) της σοβαρότητας των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών.

B8Ε Στην περίπτωση δανειακών συμβάσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης, η πρόβλεψη ζημίας αναγνωρίζεται ως πρόβλεψη. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές στην πρόβλεψη ζημίας για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωριστά από εκείνες που αφορούν τις δανειακές δεσμεύσεις και τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ωστόσο, εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο περιλαμβάνει ταυτόχρονα ένα δανειακό σκέλος (ήτοι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) και ένα σκέλος μη εκταμιευμένης δέσμευσης (ήτοι μια δανειακή δέσμευση) και η οικονομική οντότητα δεν δύναται να προσδιορίσει χωριστά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες που αφορούν το σκέλος της μη εκταμιευμένης δέσμευσης από εκείνες που αφορούν το σκέλος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από τη δανειακή δέσμευση πρέπει να αναγνωρίζονται μαζί με την πρόβλεψη ζημίας από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Στον βαθμό που οι συνδυασμένες αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες υπερβαίνουν την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες πρέπει να αναγνωρίζονται ως πρόβλεψη.

Εξασφάλιση (παράγραφος 35ΙΑ)

B8ΣΤ Βάσει της παραγράφου 35ΙΑ, απαιτείται η γνωστοποίηση των πληροφοριών με βάση τις οποίες οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων θα είναι σε θέση να κατανοήσουν την επίδραση της εξασφάλισης και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται ούτε να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την εύλογη αξία της εξασφάλισης και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων ούτε να διατυπώνει ποσοτικά την ακριβή αξία της εξασφάλισης που έχει συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (ήτοι τη ζημία σε περίπτωση αθέτησης).

B8Ζ Η αφηγηματική περιγραφή της εξασφάλισης και της επίπτωσής της στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών ενδέχεται να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με:

- α) τους βασικούς τύπους εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων (παραδείγματα των τελευταίων είναι οι εγγυήσεις, τα πιστωτικά παράγωγα και οι συμφωνίες συμψηφισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού σύμφωνα με το ΔΛΠ 32)·
- β) τον όγκο των εξασφαλίσεων που έχουν ληφθεί και λοιπών πιστωτικών ενισχύσεων και τη σπουδαιότητά τους σε επίπεδο πρόβλεψης ζημίας·
- γ) τις πολιτικές και τις διαδικασίες αξιολόγησης και διαχείρισης εξασφαλίσεων και άλλων πιστωτικών ενισχύσεων·
- δ) τους βασικούς τύπους αντισυμβαλλομένων στις εξασφαλίσεις και σε λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις και τη φερεγγυότητά τους· και

ε) τις συγκεντρώσεις κινδύνου που εμπεριέχονται στις εξασφαλίσεις και λοιπές πιστωτικές ενισχύσεις.

Έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο (παράγραφοι 35Γ–35ΙΔ)

- B8H Βάσει της παραγράφου 35Γ απαιτείται η γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο και τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου κατά την ημερομηνία αναφοράς. Συγκέντρωση πιστωτικού κινδύνου υφίσταται όταν ένας αριθμός αντισυμβαλλομένων βρίσκεται σε μια γεωγραφική περιοχή ή συμμετέχει σε παρεμφερείς δραστηριότητες και έχει παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα να επηρεαστεί η ικανότητά τους να εκπληρώσουν τις συμβατικές τους υποχρεώσεις κατά τον ίδιο τρόπο από μεταβολές στις οικονομικές και άλλες συνθήκες. Η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει πληροφορίες βάσει των οποίων οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να είναι σε θέση να κατανοήσουν κατά πόσον υπάρχουν ομάδες ή χαρτοφυλάκια χρηματοοικονομικών μέσων με ειδικά χαρακτηριστικά, τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν μεγάλο τμήμα της εν λόγω ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων, όπως η συγκέντρωση σε συγκεκριμένους κινδύνους. Θα μπορούσε να πρόκειται, για παράδειγμα, για ομαδοποιήσεις βάσει του λόγου δάνειο προς αξία, συγκεντρώσεις ανά γεωγραφική θέση, κλάδο ή τύπο εκδότη.
- B8Θ Ο αριθμός των βαθμίδων διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου που έχουν χρησιμοποιηθεί για τη γνωστοποίηση των πληροφοριών σύμφωνα με την παράγραφο 35Γ πρέπει να συμφωνεί με τον αριθμό που αναφέρει η οικονομική οντότητα στα κύρια διοικητικά στελέχη για τους σκοπούς της διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου. Εάν οι μοναδικές πληροφορίες που διατίθενται για συγκεκριμένο δανειολήπτη είναι πληροφορίες που αφορούν ληξιπρόθεσμες οφειλές και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για να αξιολογήσει κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος μετά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.11 του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα παρέχει ανάλυση ανά κατάσταση ληξιπρόθεσμων οφειλών για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- B8I Όταν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές σε συλλογική βάση, ενδέχεται η οικονομική οντότητα να μην είναι σε θέση να καταλείψει την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των μεμονωμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο επί δανειακών υποχρεώσεων και συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης στις βαθμίδες διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου για τις οποίες έχουν αναγνωριστεί οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 35Γ στα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία μπορούν να κατανεμηθούν απευθείας στη βαθμίδα διαβάθμισης πιστωτικού κινδύνου και να γνωστοποιεί χωριστά την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών μέσων για τα οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής έχουν επιμετρηθεί σε συλλογική βάση.

Μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο [παράγραφος 36 στοιχείο α)]

- B9 Βάσει της παραγράφου 35ΙΑ στοιχείο α) και της παραγράφου 36 στοιχείο α), απαιτείται η γνωστοποίηση του ποσού που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικό κίνδυνο. Για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, αυτό ισούται κατά κανόνα με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία, η οποία δεν περιλαμβάνει:
- α) τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32· και
 - β) τυχόν πρόβλεψη ζημίας που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.
- B10 Οι δραστηριότητες που εμπεριέχουν πιστωτικό κίνδυνο και η αντίστοιχη μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) τη χορήγηση δανείων σε πελάτες και τις καταθέσεις σε άλλες οικονομικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ισούται με τη λογιστική αξία των συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων·
 - β) σύναψη συμβάσεων παραγωγών, π.χ. συμβάσεις ξένου συναλλάγματος, συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίου και πιστωτικά παράγωγα. Όταν το προκύπτον περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία του, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς ισούται με τη λογιστική αξία·
 - γ) παροχή χρηματοοικονομικών εγγυήσεων. Στη περίπτωση αυτή, η μέγιστη έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο ισούται με το μέγιστο ποσό το οποίο θα πρέπει να καταβάλει η οικονομική οντότητα εάν καταπέσει η εγγύηση, ποσό το οποίο μπορεί να είναι σημαντικά μεγαλύτερο από το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση·
 - δ) η ανάληψη δανειακής δέσμευσης η οποία είναι αμετάκλητη για τη διάρκεια της διευκόλυνσης ή μπορεί να ανακληθεί μόνο μετά από ουσιαστική αρνητικής φύσεως μεταβολή. Εάν ο εκδότης δεν μπορεί να προβεί σε διακανονισμό της καθαρής δανειακής δέσμευσης σε μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, η μέγιστη πιστωτική έκθεση ισούται με ολόκληρο το ποσό της δέσμευσης. Αυτό οφείλεται στο ότι είναι αβέβαιο κατά πόσο το μέρος της δανειακής δέσμευσης που δεν χρησιμοποιήθηκε μέχρι τούδε, θα χρησιμοποιηθεί στο μέλλον. Το σχετικό ποσό μπορεί να είναι σημαντικά μεγαλύτερο από το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

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

- B10A Σύμφωνα με την παράγραφο 34 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συνοπτικά ποσοτικά δεδομένα σχετικά με την έκθεσή της σε κίνδυνο ρευστότητας βάσει των πληροφοριών που διαβιβάζονται στο εσωτερικό της στα κύρια διοικητικά στελέχη. Η οικονομική οντότητα εξηγεί πώς προκύπτουν τα δεδομένα αυτά. Εάν οι ταμειακές εκροές (ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) που περιλαμβάνονται στα δεδομένα αυτά μπορούν είτε:
- α) να πραγματοποιηθούν σημαντικά νωρίτερα απ' ό,τι αναφέρεται στα δεδομένα, είτε
 - β) τα ποσά τους να διαφέρουν σημαντικά από αυτά που αναφέρονται στα δεδομένα (π.χ. για παράγωγο που περιλαμβάνεται στα δεδομένα σε βάση καθαρού διακανονισμού, αλλά για το οποίο ο αντισυμβαλλόμενος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει ακαθάριστο διακανονισμό),
- η οικονομική οντότητα αναφέρει το γεγονός αυτό και διαβιβάζει ποσοτικά στοιχεία που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν την έκταση του εν λόγω κινδύνου, εκτός εάν η πληροφορία αυτή περιέχεται στις αναλύσεις συμβατικής ληκτότητας που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 39 στοιχείο α) ή β).
- B11 Κατά την ανάλυση συμβατικής ληκτότητας η οποία απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 39 στοιχεία α) και β), η οικονομική οντότητα βασίζεται στην κρίση της προκειμένου να προσδιορίσει τον κατάλληλο αριθμό χρονικών περιόδων. Για παράδειγμα, η οντότητα δύναται να ορίσει ότι κατάλληλες είναι οι κάτωθι χρονικές περιόδους:
- α) το αργότερο εντός ενός μηνός·
 - β) μετά από έναν μήνα και το αργότερο εντός τριών μηνών·
 - γ) μετά από τρεις μήνες και το αργότερο εντός ενός έτους· και
 - δ) μετά από ένα έτος και το αργότερο εντός πέντε ετών·
- B11A Κατά τη συμμόρφωση με την παράγραφο 39 στοιχεία α) και β), η οικονομική οντότητα δεν διαχωρίζει ενσωματωμένο παράγωγο από υβριδικό (συνδυασμένο) χρηματοοικονομικό μέσο. Για το εν λόγω μέσο, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 39 στοιχείο α).
- B11B Η παράγραφος 39 στοιχείο β) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί ποσοτική ανάλυση συμβατικής ληκτότητας για παράγωγες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δείχνει εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες εάν οι συμβατικές ληκτότητες είναι ουσιαστικές για την κατανόηση του χρονισμού των ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, αυτό θα μπορούσε να συμβεί στην περίπτωση:
- α) ανταλλαγής επιτοκίων με εναπομένουσα ληκτότητα πέντε ετών σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μεταβλητού επιτοκίου·
 - β) όλων των δανειακών δεσμεύσεων.
- B11Γ Η παράγραφος 39 στοιχεία α) και β) απαιτεί οι οντότητες να γνωστοποιούν αναλύσεις ληκτότητας για χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δείχνουν εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες για ορισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Στη γνωστοποίηση αυτή:
- α) όταν ένας αντισυμβαλλόμενος μπορεί να επιλέξει πότε θα πληρωθεί ένα ποσό, η υποχρέωση λαμβάνεται υπόψη βάσει της νωρίτερης ημερομηνίας κατά την οποία μπορεί να απαιτηθεί πληρωμή από την οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τις οποίες η οντότητα καλείται να εξοφλήσει κατόπιν αίτησης (π.χ. καταθέσεις όψεως) περιλαμβάνονται στη νωρίτερη χρονική περίοδο.
 - β) όταν η οικονομική οντότητα έχει δεσμευτεί να καταστήσει διαθέσιμα ορισμένα ποσά σε δόσεις, κάθε δόση αφορά τη νωρίτερη περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη να πληρώσει. Για παράδειγμα, μια μη χρησιμοποιηθείσα δανειακή δέσμευση περιλαμβάνεται στη χρονική περίοδο στην οποία ανήκει η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί.
 - γ) το ανώτατο ποσό της εγγύησης καταλογίζεται στη νωρίτερη περίοδο εντός της οποίας μπορεί να απαιτηθεί η καταβολή της εγγύησης.

B11Δ Τα συμβατικά ποσά που γνωστοποιούνται στις αναλύσεις ληκτότητας, όπως απαιτείται στην παράγραφο 39 στοιχεία α) και β), είναι οι συμβατικές μη προεξοφλημένες ταμειακές ροές, για παράδειγμα:

- α) ακαθάριστες υποχρεώσεις από μισθώσεις (πριν από την αφαίρεση των χρηματοδοτικών επιβαρύνσεων)·
- β) τιμές αναφερόμενες σε προθεσμιακές συμφωνίες αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έναντι μετρητών·
- γ) καθαρά ποσά συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής / σταθερού-είσπραξης για τα οποία ανταλλάσσονται καθαρές ταμειακές ροές·
- δ) συμβατικά ποσά προς ανταλλαγή στο πλαίσιο παράγωγου χρηματοοικονομικού μέσου (π.χ. ανταλλαγή συναλλάγματος) όπου ανταλλάσσονται ακαθάριστες ταμειακές ροές· και
- ε) ακαθάριστες δανειακές δεσμεύσεις.

Τέτοιες προεξοφλητές ταμειακές ροές διαφέρουν από το ποσό που περιλαμβάνεται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης διότι το ποσό στην κατάσταση αυτή βασίζεται σε προεξοφλημένες ταμειακές ροές. Όταν το πληρωτέο ποσό δεν έχει καθοριστεί, το γνωστοποιούμενο ποσό προσδιορίζεται βάσει των όρων που ισχύουν στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Για παράδειγμα, όταν το πληρωτέο ποσό ακολουθεί τις μεταβολές ενός δείκτη, το γνωστοποιούμενο ποσό δύναται να βασίζεται στο επίπεδο στο οποίο βρίσκεται ο δείκτης στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

B11E Η παράγραφος 39 στοιχείο γ) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να περιγράψει με ποιον τρόπο διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας ο οποίος ενυπάρχει στις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στην παράγραφο 39 στοιχεία α) και β). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανάλυση ληκτότητας των χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία κατέχει για τη διαχείριση του κινδύνου ρευστότητας (π.χ. χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δύναται να πωληθούν άμεσα ή αναμένονται να δημιουργήσουν ταμειακές εισροές για την αντιμετώπιση των ταμειακών εκροών λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων), εφόσον η πληροφορία αυτή είναι αναγκαία για να επιτρέψει στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να αξιολογήσουν τη φύση και την έκταση του κινδύνου ρευστότητας.

B11ΣΤ Άλλοι παράγοντες τους οποίους μπορεί να λάβει υπόψη η οικονομική οντότητα κατά τη γνωστοποίηση που προβλέπεται στην παράγραφο 39 στοιχείο γ) είναι, όχι αποκλειστικά και μόνο, κατά πόσον η οικονομική οντότητα:

- α) έχει εξασφαλίσει δανειακές διευκολύνσεις (π.χ. διευκολύνσεις που βασίζονται σε βραχυπρόθεσμα χρεόγραφα) ή πιστωτικά όρια στα οποία μπορεί να έχει πρόσβαση ώστε να καλύψει τις ανάγκες ρευστότητας·
- β) διαθέτει καταθέσεις σε κεντρικές τράπεζες για την ικανοποίηση αναγκών ρευστότητας·
- γ) διαθέτει πολύ διαφοροποιημένες πηγές χρηματοδότησης·
- δ) έχει σημαντικές συγκεντρώσεις κινδύνου ρευστότητας είτε στα περιουσιακά της στοιχεία είτε στις πηγές χρηματοδότησής της·
- ε) διαθέτει διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και σχέδια έκτακτης ανάγκης για τη διαχείριση του κινδύνου ρευστότητας·
- στ) έχει μέσα που περιλαμβάνουν όρους εσπευσμένης εξόφλησης (π.χ. στην περίπτωση υποβάθμισης της πιστοληπτικής ικανότητας της οικονομικής οντότητας)·
- ζ) έχει μέσα τα οποία θα μπορούσαν να απαιτήσουν την παροχή συμπληρωματικών εγγυήσεων (π.χ. κλήσεις για κάλυψη περιθωρίων σε παράγωγα)·
- η) έχει μέσα που επιτρέπουν στην οικονομική οντότητα να επιλέξει αν ρυθμίζει τις χρηματοοικονομικές της υποχρεώσεις με ρευστά (ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) ή με ίδιες μετοχές της· ή
- θ) έχει μέσα που υπόκεινται σε συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού.

Κίνδυνος αγοράς — Ανάλυση ευαισθησίας (παράγραφοι 40 και 41)

B17 Η παράγραφος 40 στοιχείο α) απαιτεί ανάλυση ευαισθησίας για κάθε είδος κινδύνου αγοράς στον οποίο εκτίθεται η οικονομική οντότητα. Σύμφωνα με την παράγραφο Β3 η οικονομική οντότητα αποφασίζει με ποιο τρόπο θα συνάθροισι τα στοιχεία προκειμένου να σχηματίσει μια γενική εικόνα χωρίς να συνδυάσει πληροφορίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά σχετικά με την έκθεση σε κινδύνους από οικονομικά περιβάλλοντα που διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Για παράδειγμα:

- α) μια οικονομική οντότητα η οποία ασχολείται με τη διαπραγμάτευση χρηματοοικονομικών μέσων δύναται να γνωστοποιήσει τις πληροφορίες αυτές χωριστά για χρηματοοικονομικά μέσα που διακρατούνται για διαπραγμάτευση και για μέσα που δεν διακρατούνται για διαπραγμάτευση·
- β) η οικονομική οντότητα δεν συναθροίζει την έκθεσή της σε κινδύνους αγοράς από περιοχές με υπερπληθωρισμό με την έκθεσή της στους ίδιους κινδύνους αγοράς από περιοχές με πολύ χαμηλό πληθωρισμό.

Όταν μια οικονομική οντότητα εκτίθεται σε ένα μόνον είδος κινδύνου αγοράς σε ένα και μόνον οικονομικό περιβάλλον, δεν παρουσιάζει αναλυτικά στοιχεία.

B18 Η παράγραφος 40 στοιχείο α) απαιτεί η ανάλυση ευαισθησίας να δείχνει τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και στα ίδια κεφάλαια από λογικά πιθανές την ημερομηνία εκείνη μεταβολές της σχετικής μεταβλητής κινδύνου (π.χ. επικρατούντα επιτόκια αγοράς, συναλλαγματικές ισοτιμίες, τιμές μετοχών ή τιμές βασικών εμπορευμάτων). Προς τούτο:

- α) οι οικονομικές οντότητες δεν απαιτείται να προσδιορίσουν ποια θα ήταν τα αποτελέσματα για την περίοδο εάν οι σχετικές μεταβλητές κινδύνου ήταν διαφορετικές. Αντ' αυτού, οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια στο τέλος της περιόδου αναφοράς με την παραδοχή ότι την ημερομηνία εκείνη είχε επέλθει μια λογικά πιθανή μεταβολή στη σχετική μεταβλητή κινδύνου η οποία είχε εφαρμοστεί στα υφιστάμενα την ημερομηνία εκείνη ανοίγματα κινδύνου. Για παράδειγμα, όταν μια οικονομική οντότητα έχει μια υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου στα τέλη του έτους, τότε γνωστοποιεί τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα (π.χ. δαπάνες για τόκους) για το τρέχον έτος εφόσον τα επιτόκια είχαν παρουσιάσει λογικά πιθανές μεταβολές·
- β) οι οικονομικές οντότητες δεν είναι υποχρεωμένες να γνωστοποιούν τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και στα ίδια κεφάλαια για κάθε μεταβολή που εμπίπτει σε ένα φάσμα λογικά πιθανών μεταβολών της σχετικής μεταβλητής κινδύνου. Αρκεί η γνωστοποίηση των επιπτώσεων των μεταβολών στα άκρα του λογικά πιθανού φάσματος μεταβολών.

B19 Προκειμένου να προσδιορίσει τι αποτελεί μια λογικά πιθανή μεταβολή στη σχετική μεταβλητή κινδύνου, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη:

- α) τα οικονομικά περιβάλλοντα εντός των οποίων δραστηριοποιείται. Μια λογικά πιθανή μεταβολή δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη σπάνιες περιπτώσεις ή τη «χειρότερη περίπτωση» ή ακόμη «δοκιμές αντοχής». Επιπλέον, εάν ο ρυθμός μεταβολής της υποκείμενης μεταβλητής κινδύνου είναι σταθερός, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να αλλάξει την επιλεγείσα λογικά πιθανή μεταβολή της μεταβλητής κινδύνου. Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι τα επιτόκια ανέρχονται σε 5 % και η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι η διακύμανση των επιτοκίων κατά ± 50 μονάδες βάσης είναι λογικά πιθανή. Στην περίπτωση αυτή γνωστοποιεί τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όταν τα επιτόκια φθάσουν το 4,5 τοις εκατό ή το 5,5 τοις εκατό. Την επόμενη περίοδο, τα επιτόκια αυξάνονται σε 5,5 τοις εκατό. Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να πιστεύει ότι η διακύμανση των επιτοκίων θα διατηρηθεί στις ± 50 μονάδες βάσης (δηλαδή ότι ο ρυθμός μεταβολής των επιτοκίων είναι σταθερός). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις επιπτώσεις στα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όταν τα επιτόκια φθάσουν το 5 τοις εκατό ή το 6 τοις εκατό. Η οικονομική οντότητα δεν θα ήταν υποχρεωμένη να αναθεωρήσει την αξιολόγησή της ότι τα επιτόκια ενδέχεται να κυμανθούν λογικά κατά ± 50 μονάδες βάσης, εκτός εάν υπάρχουν αποδείξεις σημαντικά αυξημένης αστάθειας των επιτοκίων·
- β) τον χρονικό ορίζοντα στον οποίο βασίζει την αξιολόγησή της. Η ανάλυση ευαισθησίας δείχνει τα αποτελέσματα των μεταβολών που θεωρούνται λογικά πιθανές για τη διάρκεια της περιόδου έως ότου η οικονομική οντότητα προβεί στις επόμενες γνωστοποιήσεις, όπερ συνήθως είναι η επόμενη ετήσια περίοδος αναφοράς.

B20 Η παράγραφος 41 επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να χρησιμοποιεί ανάλυση ευαισθησίας που αντικατοπτρίζει τις αλληλεξαρτήσεις που υφίστανται μεταξύ των μεταβλητών κινδύνου, όπως μια μέθοδος κινδύνου αξίας χαρτοφυλακίου, εάν χρησιμοποιεί την εν λόγω ανάλυση προκειμένου να διαχειριστεί την έκθεσή της σε χρηματοοικονομικούς κινδύνους. Αυτό ισχύει ακόμη και εάν η μέθοδος μετρά μόνον το ενδεχόμενο ζημίας χωρίς να μετρά το ενδεχόμενο κέρδους. Μια τέτοια οικονομική οντότητα μπορεί να συμμορφωθεί με την παράγραφο 41 στοιχείο α) γνωστοποιώντας το είδος υποδείγματος κινδύνου αξίας χαρτοφυλακίου που εφάρμοσε (π.χ. αν το υπόδειγμα βασίζεται σε προσομοιώσεις Monte Carlo), επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί το υπόδειγμα και τις κυριότερες παραδοχές (π.χ. την περίοδο κατοχής και το επίπεδο εμπιστοσύνης). Οι οικονομικές οντότητες μπορούν επίσης να γνωστοποιήσουν την ιστορική περίοδο παρατήρησης και τους σταθμικούς συντελεστές που εφαρμόστηκαν στις παρατηρήσεις της περιόδου εκείνης, επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο λήφθηκαν υπόψη οι εναλλακτικές δυνατότητες στους υπολογισμούς, καθώς και ποιες μεταβλητότητες και συσχετισμοί (ή εναλλακτικά, προσομοιώσεις κατανομής πιθανοτήτων Monte Carlo) χρησιμοποιήθηκαν.

B21 Η οικονομική οντότητα παρέχει αναλύσεις ευαισθησίας για το σύνολο των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων, δύναται όμως να παράσχει διαφορετικά είδη ανάλυσης ευαισθησίας για τις διάφορες κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων.

Κίνδυνος επιτοκίου

- B22 Ο κίνδυνος επιτοκίου προκύπτει από έντοκα χρηματοοικονομικά μέσα που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (π.χ. χρεωστικοί τίτλοι που έχουν αποκτηθεί ή εκδοθεί) και από κάποια χρηματοοικονομικά μέσα που δεν έχουν αναγνωριστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης (π.χ. ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

Συναλλαγματικός κίνδυνος

- B23 *Συναλλαγματικός κίνδυνος* (ή κίνδυνος ξένου συναλλάγματος) προκύπτει σε χρηματοοικονομικά μέσα εκφραζόμενα σε ξένο νόμισμα, δηλαδή σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας στο οποίο επιμετρώνται. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ο συναλλαγματικός κίνδυνος δεν προκύπτει από χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν αποτελούν χρηματικά στοιχεία ή από χρηματοοικονομικά μέσα εκφρασμένα στο νόμισμα λειτουργίας.

- B24 Ανάλυση ευαισθησίας γνωστοποιείται για κάθε νόμισμα στο οποίο η οικονομική οντότητα έχει σημαντική έκθεση.

Άλλοι κίνδυνοι τιμών

- B25 Άλλοι κίνδυνοι τιμών προκύπτουν σε χρηματοοικονομικά μέσα εξαιτίας μεταβολών, για παράδειγμα, στις τιμές βασικών εμπορευμάτων ή συμμετοχικών τίτλων. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την παράγραφο 40, η οικονομική οντότητα μπορεί να γνωστοποιήσει τις επιπτώσεις της μείωσης ενός συγκεκριμένου χρηματιστηριακού δείκτη, της τιμής ενός βασικού εμπορεύματος ή άλλης μεταβλητής κινδύνου. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα παρέχει εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας υπό μορφή χρηματοοικονομικών μέσων, γνωστοποιεί την αύξηση ή μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων τα οποία αφορά η εγγύηση.

- B26 Δύο παραδείγματα χρηματοοικονομικών μέσων που δημιουργούν κίνδυνο τιμών συμμετοχικών τίτλων είναι η κατοχή μετοχών άλλης οικονομικής οντότητας και η επένδυση σε καταπίστευμα που, επίσης, έχει επενδύσει σε συμμετοχικούς τίτλους. Άλλα παραδείγματα είναι οι προθεσμιακές συμβάσεις και δικαιώματα προαίρεσης αγοραπωλησίας συγκεκριμένων ποσοτήτων ενός συμμετοχικού τίτλου και οι συμβάσεις ανταλλαγής που συνδέονται με δείκτη μετοχών. Οι εύλογες αξίες τέτοιων χρηματοοικονομικών μέσων επηρεάζονται από μεταβολές της αγοραίας τιμής των υποκειμένων συμμετοχικών τίτλων.

- B27 Σύμφωνα με την παράγραφο 40 στοιχείο α), η ευαισθησία των αποτελεσμάτων (που προκύπτει, για παράδειγμα, από τα μέσα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων) γνωστοποιείται χωριστά από την ευαισθησία των λοιπών συνολικών εσόδων (που προκύπτει, για παράδειγμα, από επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα).

- B28 Χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία κατατάσσονται από την οικονομική οντότητα ως συμμετοχικοί τίτλοι δεν επιμετρώνται εκ νέου. Ούτε τα αποτελέσματα ούτε τα ίδια κεφάλαια επηρεάζονται από τον κίνδυνο τιμής των συμμετοχικών τίτλων των υπόψη μέσων. Ως εκ τούτου, δεν απαιτείται ανάλυση ευαισθησίας.

ΠΛΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 42Γ-42Η)

Συνεχιζόμενη ανάμειξη (παράγραφος 42Γ)

- B29 Η αξιολόγηση της συνεχιζόμενης ανάμειξης σε ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης στις παραγράφους 42Ε-42Η πραγματοποιείται στο επίπεδο της αναφέρουσας οντότητας. Για παράδειγμα, εάν μια θυγατρική μεταβιβάζει σε ένα μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο οποίο η μητρική της θυγατρικής έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη, η θυγατρική δεν συμπεριλαμβάνει στις ατομικές ή χωριστές οικονομικές καταστάσεις της την ανάμειξη της μητρικής για την αξιολόγηση του αν έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο (δηλαδή όταν η θυγατρική είναι η αναφέρουσα οντότητα). Ωστόσο, η μητρική θα συμπεριλάβει στις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις τη συνεχιζόμενη ανάμειξη της (ή αυτήν άλλου μέλους του ομίλου) σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάστηκε από τη θυγατρική της για τον προσδιορισμό του αν έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της (δηλαδή όταν η αναφέρουσα οντότητα είναι ο όμιλος).

- B30 Μια οικονομική οντότητα δεν έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν, ως μέρος της μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί οποιαδήποτε από τα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που ενυπάρχουν στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ούτε αποκτά τυχόν νέα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Μια οικονομική οντότητα δεν έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εάν δεν έχει ούτε δικαίωμα στη μελλοντική απόδοση του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ούτε ευθύνη υπό οποιοσδήποτε περιστάσεις να προβεί σε πληρωμές σχετικές με το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο μέλλον. Ο όρος «πληρωμή» στο πλαίσιο αυτό δεν περιλαμβάνει ταμειακές ροές του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου τις οποίες εισπράττει η οικονομική οντότητα και είναι υποχρεωμένη να εμβάσει στον εκδοχέα.

B30A Όταν μια οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οικονομική οντότητα μπορεί να διατηρεί το δικαίωμα να εξυπηρετεί το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι αμοιβής, η οποία περιλαμβάνεται, για παράδειγμα, σε συμβόλαιο διαχείρισης. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί το συμβόλαιο διαχείρισης σύμφωνα με τις οδηγίες των παραγράφων 42Γ και Β30 για να αποφασίσει αν η οικονομική οντότητα έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη ως αποτέλεσμα του συμβολαίου διαχείρισης για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης. Για παράδειγμα, ένας διαχειριστής θα έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη στο μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης, σε περίπτωση που η αμοιβή διαχείρισης εξαρτάται από το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών που εισπράττονται από το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως, ο διαχειριστής έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη για τους σκοπούς των απαιτήσεων γνωστοποίησης εάν μια πάγια αμοιβή δεν θα καταβληθεί στο ακέραιο λόγω μη απόδοσης του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στα παραδείγματα αυτά, ο διαχειριστής έχει συμμετοχή στη μελλοντική απόδοση του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η αξιολόγηση αυτή είναι ανεξάρτητη από το κατά πόσον η αμοιβή που πρόκειται να ληφθεί αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση.

B31 Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προκύψει από συμβατικές προβλέψεις στη συμφωνία μεταβίβασης ή σε χωριστή συμφωνία με τον εκδοχέα ή τρίτο συμβαλλόμενο μέρος σε σχέση με τη μεταβίβαση.

Μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στο σύνολό τους (παράγραφος 42Δ)

B32 Σύμφωνα με την παράγραφο 42Δ, απαιτούνται γνωστοποιήσεις όταν μέρος ή το σύνολο των μεταβιβασθέντων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων δεν πληρεί τις προϋποθέσεις για παύση της αναγνώρισης. Οι γνωστοποιήσεις αυτές απαιτούνται σε κάθε ημερομηνία αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει τα μεταβιβασθέντα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα από το πότε έλαβαν χώρα οι μεταβιβάσεις.

Είδη συνεχιζόμενης ανάμειξης (παράγραφοι 42Ε-42Η)

B33 Οι παράγραφοι 42Ε-42Η απαιτούν ποιοτικές και ποσοτικές γνωστοποιήσεις για κάθε είδος συνεχιζόμενης ανάμειξης στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται. Η οικονομική οντότητα αθροίζει τη συνεχιζόμενη ανάμειξη της σε είδη τα οποία είναι αντιπροσωπευτικά της έκθεσης της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να αθροίσει τη συνεχιζόμενη ανάμειξη της ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου (π.χ. εγγυήσεις ή δικαιώματα αγοράς) ή ανά είδος μεταβίβασης (π.χ. εκχώρηση εισπραξής απαιτήσεων, τίτλοποιήσεις και δανεισμός τίτλων).

Ανάλυση ληκτότητας για μη προεξοφλημένες ταμειακές εκροές για την επαναγορά μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων [παράγραφος 42Ε στοιχείο ε)]

B34 Η παράγραφος 42Ε στοιχείο ε) απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί ανάλυση ληκτότητας των μη προεξοφλημένων ταμειακών εκροών για την επαναγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται ή άλλα ποσά πληρωτέα στον εκδοχέα σε σχέση με τα μη αναγνωριζόμενα πλέον χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπου να παρουσιάζονται οι εναπομένουσες συμβατικές ληκτότητες της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας. Η ανάλυση αυτή διακρίνει ταμειακές ροές που απαιτείται να καταβληθούν (π.χ. προθεσμιακά συμβόλαια), ταμειακές ροές που ενδεχομένως θα χρειαστεί να καταβάλει (π.χ. πωληθέντα δικαιώματα πώλησης) και ταμειακές ροές που ενδεχομένως θα επιλέξει να καταβάλει η οικονομική οντότητα (π.χ. αγορασθέντα δικαιώματα αγοράς).

B35 Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την κρίση της για να προσδιορίσει έναν κατάλληλο αριθμό χρονικών περιόδων κατά την προετοιμασία της ανάλυσης που απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 42Ε στοιχείο ε). Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να κρίνει ως κατάλληλες τις κατωτέρω χρονικές περιόδους ληκτότητας:

α) κάτω του ενός μηνός·

β) μεταξύ ενός και τριών μηνών·

γ) μεταξύ τριών και έξι μηνών·

δ) μεταξύ έξι μηνών και ενός έτους·

ε) μεταξύ ενός και τριών ετών·

στ) μεταξύ τριών και πέντε ετών· και

ζ) άνω των πέντε ετών.

- B36 Εάν υπάρχει ένα φάσμα πιθανών περιόδων ληκτότητας, οι ταμειακές ροές συμπεριλαμβάνονται στη βάση της συντομότερης ημερομηνίας στην οποία η οικονομική οντότητα μπορεί να υποχρεούται ή επιτρέπεται να πληρώσει.

Ποιοτικές πληροφορίες [παράγραφος 42Ε στοιχείο στ)]

- B37 Οι ποιοτικές πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 42Ε στοιχείο στ) περιλαμβάνουν περιγραφή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται και της φύσης και του σκοπού της συνεχιζόμενης ανάμειξης που διατηρείται μετά τη μεταβίβαση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Περιλαμβάνουν επίσης περιγραφή των κινδύνων στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα, που παρέχει μεταξύ άλλων:
- α) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τον κίνδυνο που ενυπάρχει στη συνεχιζόμενη ανάμειξη της στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν παύσει να αναγνωρίζονται·
 - β) το κατά πόσον η οικονομική οντότητα υποχρεούται να καλύψει ζημίες πριν από άλλα μέρη, και την κατάταξη και τα ποσά των ζημιών που αναλήφθηκαν από μέρη των οποίων τα δικαιώματα κατατάσσονται σε χαμηλότερη βαθμίδα από το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας επί του περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή τη συνεχιζόμενη ανάμειξη της στο περιουσιακό στοιχείο)·
 - γ) περιγραφή πιθανών περιπτώσεων από τις οποίες προκύπτουν δεσμεύσεις παροχής οικονομικής στήριξης ή επαναγοράς μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Κέρδος ή ζημία από την παύση αναγνώρισης [παράγραφος 42Ζ στοιχείο α)]

- B38 Η παράγραφος 42Ζ στοιχείο α) απαιτεί η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί το κέρδος ή τη ζημία από την παύση αναγνώρισης σε σχέση με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στα οποία η οικονομική οντότητα έχει συνεχιζόμενη ανάμειξη. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί αν το κέρδος ή η ζημία από την παύση αναγνώρισης προέκυψε επειδή οι εύλογες αξίες των συστατικών του προηγούμενως αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή το δικαίωμα στο μη αναγνωριζόμενο πλέον περιουσιακό στοιχείο και το διατηρούμενο από την οικονομική οντότητα δικαίωμα) διέφεραν από τη συνολική εύλογη αξία του προηγούμενως αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης αν οι επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιλάμβαναν σημαντικές εισροές οι οποίες δεν βασίζονταν σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 27Α.

Συμπληρωματικές πληροφορίες (παράγραφος 42Η)

- B39 Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται στις παραγράφους 42Δ-42Ζ μπορεί να μην επαρκούν για την επίτευξη των στόχων γνωστοποίησης της παραγράφου 42Β. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κάθε αναγκαία συμπληρωματική πληροφορία για την επίτευξη των στόχων της γνωστοποίησης. Η οικονομική οντότητα αποφασίζει, ανάλογα με τις περιστάσεις, την ποσότητα των απαιτούμενων συμπληρωματικών πληροφοριών που πρέπει να παράσχει ώστε να ικανοποιηθούν οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών και πόση έμφαση πρέπει να δώσει στις διάφορες πτυχές των συμπληρωματικών πληροφοριών. Χρειάζεται να υπάρχει ισορροπία μεταξύ της επιβάρυνσης των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες, οι οποίες ενδέχεται να μην εξυπηρετούν τους χρήστες των καταστάσεων αυτών, και της συγκάλυψης πληροφοριών λόγω υπερβολικής συγκέντρωσης.

Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (παράγραφοι 13Α-13ΣΤ)

Πεδίο εφαρμογής (παράγραφος 13Α)

- B40 Οι γνωστοποιήσεις στις παραγράφους 13Β-13Ε απαιτούνται για όλα τα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Επιπλέον, τα χρηματοοικονομικά μέσα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των απαιτήσεων γνωστοποίησης των παραγράφων 13Β-13Ε εάν υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία που καλύπτει παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα και συναλλαγές, ανεξάρτητα από το αν τα χρηματοοικονομικά μέσα συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32.
- B41 Οι παρόμοιες συμφωνίες που αναφέρονται στις παραγράφους 13Α και Β40 περιλαμβάνουν συμφωνίες εκκαθάρισης παραγώνων, γενικές συμφωνίες-πλαίσια επαναγοράς, γενικές συμφωνίες-πλαίσια δανεισμού τίτλων και οιαδήποτε συναφή δικαιώματα που συνδέονται με χρηματοοικονομικές ασφάλειες. Τα παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα και οι συναλλαγές που αναφέρονται στην παράγραφο Β40 περιλαμβάνουν παράγωγα, συμφωνίες πώλησης και επαναγοράς, συμφωνίες αγοράς και επαναπώλησης, συμφωνίες δανειοληψίας και δανεισμού τίτλων. Παραδείγματα χρηματοοικονομικών μέσων που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13Α είναι τα δάνεια και οι καταθέσεις πελατών στο ίδιο ίδρυμα (εκτός εάν έχουν συμψηφιστεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης), και τα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται μόνο σε συμφωνία εξασφάλισης.

Γνωστοποίηση ποσοτικών πληροφοριών για αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και αναγνωρισμένες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις εντός του πεδίου εφαρμογής της παραγράφου 13Α (παράγραφος 13Γ)

- B42 Τα γνωστοποιούμενα μέσα σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ χρηματοοικονομικά δύνανται να υπόκεινται σε διάφορες απαιτήσεις επιμέτρησης (για παράδειγμα, οφειλή σε σχέση με συμφωνία επαναγοράς μπορεί να επιμετρηθεί σε αποσβεσμένο κόστος, ενώ ένα παράγωγο θα επιμετρηθεί στην εύλογη αξία). Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τα μέσα στα αναγνωρισμένα ποσά τους και περιγράφει κάθε προκύπτουσα διαφορά επιμέτρησης στις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις.

Γνωστοποίηση ακαθάριστων ποσών αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εντός του πεδίου εφαρμογής της παραγράφου 13Α [παράγραφος 13Γ στοιχείο α)]

- B43 Τα απαιτούμενα σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) ποσά σχετίζονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32. Τα απαιτούμενα σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) ποσά σχετίζονται επίσης με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού, ανεξάρτητα από το αν πληρούν τα κριτήρια συμψηφισμού. Εντούτοις, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α) δεν συνδέονται με τυχόν ποσά αναγνωρισμένα ως αποτέλεσμα συμφωνιών εξασφάλισης που δεν πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32. Αντιθέτως, τα ποσά αυτά απαιτείται να γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ).

Γνωστοποίηση των ποσών που συμψηφίζονται σύμφωνα με τα κριτήρια της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 [παράγραφος 13Γ στοιχείο β)]

- B44 Η παράγραφος 13Γ στοιχείο β) απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν τα ποσά που συμψηφίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32 κατά τον προσδιορισμό των καθαρών ποσών που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Τα ποσά των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των αναγνωρισμένων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που υπόκεινται σε συμψηφισμό δυνάμει της ίδιας συμφωνίας θα γνωστοποιούνται στις γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ωστόσο, τα γνωστοποιούμενα ποσά (για παράδειγμα σε έναν πίνακα) περιορίζονται στα ποσά που υπόκεινται σε αντιστάθμιση. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να έχει αναγνωρισμένο παράγωγο περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρισμένη παράγωγο υποχρέωση που πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32. Εάν το ακαθάριστο ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ακαθάριστο ποσό της παραγώγου υποχρέωσης, ο πίνακας γνωστοποίησης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θα περιλαμβάνει ολόκληρο το ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου [σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α)] και ολόκληρο το ποσό της παραγώγου υποχρέωσης [σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο β)]. Ωστόσο, μολονότι ο πίνακας γνωστοποίησης της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης θα περιλαμβάνει ολόκληρο το ποσό της παραγώγου υποχρέωσης [σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α)], θα περιλαμβάνει μόνο το ποσό του παραγώγου περιουσιακού στοιχείου [σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο β)] το οποίο ισούται προς το ποσό της παραγώγου υποχρέωσης.

Γνωστοποίηση των καθαρών ποσών που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης [παράγραφος 13Γ στοιχείο γ)]

- B45 Εάν μια οικονομική οντότητα έχει μέσα τα οποία ικανοποιούν τις απαιτήσεις του πεδίου εφαρμογής των εν λόγω γνωστοποιήσεων (όπως ορίζεται στην παράγραφο 13Α), αλλά δεν πληρούν τα κριτήρια αντιστάθμισης της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32, τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) θα ισούνται προς τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο α).
- B46 Τα ποσά που απαιτείται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) πρέπει να συμφωνούν με τα ποσά κάθε επιμέρους κονδυλίου που εμφανίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εάν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι η συγκέντρωση ή ο διαχωρισμός των ποσών των επιμέρους κονδυλίων οικονομικών καταστάσεων παρέχει περισσότερο συναφείς πληροφορίες, πρέπει να συμφωνήσει τα συγκεντρωμένα ή διαχωρισμένα ποσά που γνωστοποιούνται στην παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) με τα ποσά των επιμέρους κονδυλίων που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

Γνωστοποίηση των ποσών που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία, τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β) [παράγραφος 13Γ στοιχείο δ)]

- B47 Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες γνωστοποίηση των ποσών που υπόκεινται σε εκτελεστή συμφωνία-πλαίσιο συμψηφισμού ή παρόμοια συμφωνία τα οποία δεν περιλαμβάνονται διαφορετικά στην παράγραφο 13Γ στοιχείο β). Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) σημείο i) αναφέρεται σε ποσά που συνδέονται με αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία δεν πληρούν ορισμένα ή το σύνολο των κριτηρίων της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32 (για παράδειγμα, τρέχοντα δικαιώματα συμψηφισμού που δεν πληρούν το κριτήριο της παραγράφου 42 στοιχείο β) του ΔΛΠ 32, ή υπό όρους δικαιώματα συμψηφισμού που είναι εκτελεστά και μπορούν να ασκηθούν μόνο σε περίπτωση υπερημερίας, ή μόνο σε περίπτωση αφερεγγυότητας ή χρεοκοπίας οιαδήποτε εκ των αντισυμβαλλομένων).

- B48 Η παράγραφος 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) αναφέρεται σε ποσά που συνδέονται με χρηματοοικονομική ασφάλεια, συμπεριλαμβανομένης της ασφάλειας σε μορφή μετρητών, που έχουν εισπραχθεί ή ενεχυριαστεί. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν ενεχυριαστεί ή ληφθεί ως ασφάλεια. Τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) πρέπει να συνδέονται με την πραγματική ασφάλεια που λαμβάνεται ή ενεχυριάζεται και όχι με τυχόν προκύπτουσες αναγνωρισμένες απαιτήσεις ή υποχρεώσεις για επιστροφή ή λήψη τέτοιας ασφάλειας.

Όρια στα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) (παράγραφος 13Δ)

- B49 Κατά τη γνωστοποίηση ποσών σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), η οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις επιπτώσεις της υπερασφάλισης από χρηματοοικονομικά μέσα. Προς τον σκοπό αυτό, η οντότητα πρέπει αρχικά να αφαιρεί τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο i) από το ποσό που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο γ). Η οικονομική οντότητα περιορίζει τα ποσά που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ) σημείο ii) στο εναπομένον ποσό στην παράγραφο 13Γ στοιχείο γ) για το σχετικό χρηματοοικονομικό μέσο. Ωστόσο, εάν υπάρχουν δικαιώματα σε ασφάλεια που μπορούν να ασκηθούν σε χρηματοοικονομικά μέσα, τα δικαιώματα αυτά μπορούν να συμπεριληφθούν στη γνωστοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 13Δ.

Περιγραφή των δικαιωμάτων συμψηφισμού που υπόκεινται σε εκτελεστές συμφωνίες-πλαίσια συμψηφισμού και παρόμοιες συμφωνίες (παράγραφος 13Ε)

- B50 Η οικονομική οντότητα περιγράφει τα είδη των δικαιωμάτων συμψηφισμού και των παρόμοιων συμφωνιών που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχείο δ), συμπεριλαμβανομένης της φύσης των δικαιωμάτων αυτών. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα περιγράφει τα υπό όρους δικαιώματά της. Για τα μέσα που υπόκεινται σε δικαιώματα συμψηφισμού τα οποία δεν εξαρτώνται από κάποιο μελλοντικό γεγονός αλλά δεν πληρούν τα εναπομένοντα κριτήρια της παραγράφου 42 του ΔΛΠ 32, η οικονομική οντότητα περιγράφει τους λόγους για τη μη εκπλήρωση των κριτηρίων. Για χρηματοοικονομική ασφάλεια που λαμβάνεται ή ενεχυριάζεται, η οντότητα περιγράφει τους όρους της συμφωνίας παροχής ασφάλειας (για παράδειγμα, όταν η ασφάλεια είναι αποτελεί αντικείμενο περιορισμών).

Γνωστοποίηση ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου ή ανά αντισυμβαλλόμενο

- B51 Οι ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχεία α)-ε) μπορούν να ομαδοποιούνται ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου ή συναλλαγής (για παράδειγμα, παράγωγα, συμφωνίες πώλησης και επαναγοράς, συμφωνίες αγοράς και επαναπώλησης, συμφωνίες δανειοληψίας ή συμφωνίες δανειοδοσίας τίτλων).
- B52 Εναλλακτικά, μια οικονομική οντότητα μπορεί να ομαδοποιήσει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχεία α)-γ) ανά είδος χρηματοοικονομικού μέσου και τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13Γ στοιχεία γ)-ε) ανά αντισυμβαλλόμενο. Εάν μια οικονομική οντότητα παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες ανά αντισυμβαλλόμενο, δεν απαιτείται να ταυτοποιεί ονομαστικά τους αντισυμβαλλόμενους. Ωστόσο, ο καθορισμός αντισυμβαλλομένων (αντισυμβαλλόμενος Α, αντισυμβαλλόμενος Β, αντισυμβαλλόμενος Γ, κ.λπ.) παραμένει συνεπής μεταξύ των ετών τα οποία παρουσιάζονται για να διατηρηθεί η συγκρισιμότητα. Οι ποιοτικές γνωστοποιήσεις λαμβάνονται υπόψη ώστε να καθίσταται δυνατή η παροχή περαιτέρω πληροφοριών σχετικά με τα είδη των αντισυμβαλλομένων. Όταν η γνωστοποίηση των ποσών της παραγράφου 13Γ στοιχεία γ)-ε) παρέχεται ανά αντισυμβαλλόμενο, τα ποσά που είναι μεμονωμένα σημαντικά από πλευράς συνολικών ποσών αντισυμβαλλομένου γνωστοποιούνται χωριστά και τα εναπομένοντα μεμονωμένα μη σημαντικά ποσά αντισυμβαλλομένου συγκεντρώνονται σε ένα κονδύλιο.

Άλλα

- B53 Οι συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 13Γ-13Ε συνιστούν ελάχιστες απαιτήσεις. Για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 13Β, η οικονομική οντότητα ίσως χρειαστεί να τις συμπληρώσει με πρόσθετες (ποιοτικές) γνωστοποιήσεις, ανάλογα με τους όρους των εκτελεστών συμφωνιών-πλαίσια συμψηφισμού και των συναφών συμφωνιών, συμπεριλαμβανομένης της φύσης των δικαιωμάτων συμψηφισμού και της επίπτωσής τους ή της δυνητικής επίπτωσής τους στην οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 8

Λειτουργικοί τομείς

ΒΑΣΙΚΗ ΑΡΧΗ

- 1 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τους τη δυνατότητα να αξιολογούν τη φύση και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνουν και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργούν.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται:

α) στις χωριστές ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας:

- i) της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές)· ή
- ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται, ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης, σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε άλλο οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά· και

β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:

- i) της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές)· ή
- ii) της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται, ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης, σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε άλλο οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά.

- 3 Εάν μια οικονομική οντότητα η οποία δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο επιλέξει να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τομείς που δεν συμφωνούν με το παρόν πρότυπο, δεν παρουσιάζει τις πληροφορίες αυτές ως κατά τομέα πληροφόρηση.

- 4 Αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, όσο και τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

- 5 Ο λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας:

α) το οποίο αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτήσει έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οικονομικής οντότητας)·

β) του οποίου τα επιχειρηματικά αποτελέσματα εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οικονομικής οντότητας, για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και για την εκτίμηση της απόδοσής του· και

γ) για το οποίο διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Ένας λειτουργικός τομέας δύναται να αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχει ακόμη έσοδα. Για παράδειγμα, οι δραστηριότητες εκκίνησης μπορούν να είναι λειτουργικοί τομείς πριν από την απόκτηση εσόδων.

- 6 Δεν είναι κάθε μέρος μιας οικονομικής οντότητας απαραίτητα λειτουργικός τομέας ή μέρος ενός λειτουργικού τομέα. Για παράδειγμα, μια εταιρική έδρα ή μια λειτουργική υπηρεσία η οποία μπορεί να μην έχει έσοδα ή μπορεί να έχει έσοδα τα οποία συνδέονται περιστασιακά μόνο με τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, δεν είναι λειτουργικός τομέας. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία μιας οικονομικής οντότητας δεν είναι λειτουργικοί τομείς.

- 7 Με τον όρο «επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων» προσδιορίζεται μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα διευθυντικό στέλεχος με συγκεκριμένο τίτλο εργασίας. Η λειτουργία αυτή συνίσταται στη διάθεση πόρων και στην εκτίμηση της απόδοσης των λειτουργικών τομέων μιας οικονομικής οντότητας. Συχνά ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μιας οικονομικής οντότητας είναι ο ανώτατος εκτελεστικός διευθυντής ή ο γενικός διευθυντής, αλλά μπορεί για παράδειγμα να είναι μια ομάδα εκτελεστικών διευθυντών ή άλλα πρόσωπα.
- 8 Για πολλές οικονομικές οντότητες, τα τρία χαρακτηριστικά των λειτουργικών τομέων που περιγράφονται στην παράγραφο 5 προσδιορίζουν σαφώς τους λειτουργικούς τους τομείς. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να εκπονεί εκθέσεις στις οποίες οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της παρουσιάζονται με διάφορους τρόπους. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί περισσότερα από ένα σύνολα πληροφοριών κατά τομέα, άλλοι παράγοντες δύνανται να προσδιορίσουν ένα ενιαίο σύνολο συστατικών στοιχείων που συνιστούν τους λειτουργικούς τομείς μιας οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων του είδους των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κάθε στοιχείου, της ύπαρξης αρμοδίων στελεχών και των πληροφοριών που υποβάλλονται στο διοικητικό συμβούλιο.
- 9 Εν γένει, ένας λειτουργικός τομέας διαθέτει διευθυντή τομέα ο οποίος λογοδοτεί απευθείας στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων και έρχεται τακτικά σε επαφή μαζί του προκειμένου να συζητήσουν λειτουργικές δραστηριότητες, οικονομικά αποτελέσματα, προβλέψεις ή σχέδια για τον τομέα. Με τον όρο «διευθυντής τομέα» προσδιορίζεται μια λειτουργία και όχι απαραίτητα ένα διευθυντικό στέλεχος με συγκεκριμένο τίτλο εργασίας. Ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων μπορεί επίσης να είναι ο διευθυντής τομέα για ορισμένους λειτουργικούς τομείς. Ο ίδιος διευθυντής μπορεί να είναι διευθυντής τομέα για περισσότερους από έναν λειτουργικούς τομείς. Εάν τα χαρακτηριστικά της παραγράφου 5 εφαρμόζονται σε περισσότερα από ένα σύνολα συστατικών στοιχείων ενός οργανισμού, αλλά υπάρχει μόνο ένα σύνολο για το οποίο είναι υπεύθυνοι οι διευθυντές των τομέων, αυτό το σύνολο των συστατικών στοιχείων συνιστά τους λειτουργικούς τομείς.
- 10 Τα χαρακτηριστικά της παραγράφου 5 μπορούν να εφαρμόζονται σε δύο ή περισσότερα επικαλυπτόμενα σύνολα συστατικών στοιχείων για τα οποία είναι αρμόδιοι οι διευθυντές. Η δομή αυτή αναφέρεται ενίοτε ως δικτυακή οργανωτική μορφή. Για παράδειγμα, σε ορισμένες οικονομικές οντότητες, ορισμένοι διευθυντές είναι αρμόδιοι για διάφορες γραμμές προϊόντων και υπηρεσιών παγκοσμίως, ενώ άλλοι διευθυντές είναι αρμόδιοι για συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές. Ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων εξετάζει τακτικά τα λειτουργικά αποτελέσματα και των δύο συνόλων των συστατικών στοιχείων, και διατίθενται χρηματοοικονομικές πληροφορίες για καθένα από τα δύο σύνολα. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ποιο σύνολο συστατικών στοιχείων συνιστά τους λειτουργικούς τομείς αναφερόμενη στη θεμελιώδη αρχή.

ΤΟΜΕΙΣ ΠΡΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

- 11 Η οικονομική οντότητα αναφέρει χωριστά τις πληροφορίες για κάθε λειτουργικό τομέα ο οποίος:
- α) έχει προσδιορισθεί σύμφωνα με τις παραγράφους 5–10 ή προκύπτει από τη συγκέντρωση δύο ή περισσότερων από αυτούς τους τομείς σύμφωνα με την παράγραφο 12· και
 - β) υπερβαίνει τα ποσοτικά όρια της παραγράφου 13.

Οι παράγραφοι 14–19 περιγράφουν άλλες καταστάσεις στις οποίες πρέπει να αναφέρεται χωριστή πληροφόρηση σχετικά με έναν λειτουργικό τομέα.

Κριτήρια συγκέντρωσης

- 12 Οι λειτουργικοί τομείς παρουσιάζουν συχνά παρόμοια μακροχρόνια χρηματοοικονομική επίδοση εάν έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά. Για παράδειγμα, αναμένονται παρόμοια μακροπρόθεσμα μέσα μεικτά περιθώρια κέρδους για δύο λειτουργικούς τομείς εάν τα οικονομικά χαρακτηριστικά τους είναι παρόμοια. Δύο ή περισσότεροι λειτουργικοί τομείς μπορεί να συγκεντρώνονται σε έναν μόνο λειτουργικό τομέα εάν η συγκέντρωση είναι σύμφωνη με τη θεμελιώδη αρχή του παρόντος ΔΠΧΑ, εάν οι τομείς έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά και εάν είναι παρόμοιοι όσον αφορά καθένα από τα ακόλουθα σημεία:
- α) τη φύση των προϊόντων και των υπηρεσιών·
 - β) τη φύση της παραγωγικής διαδικασίας·
 - γ) τον τύπο ή την κατηγορία πελάτη για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους·
 - δ) τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων τους ή την παροχή των υπηρεσιών τους· και
 - ε) κατά περίπτωση, τη φύση του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα αν είναι τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Ποσοτικά όρια

- 13 Η οικονομική οντότητα αναφέρει χωριστά πληροφορίες για λειτουργικό τομέα ο οποίος επιτυγχάνει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα ποσοτικά όρια:
- α) τα αναφερόμενα έσοδά του, συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων σε εξωτερικούς πελάτες και των διατομεακών πωλήσεων ή μεταφορών, είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων —εσωτερικών και εξωτερικών— όλων των λειτουργικών τομέων·
 - β) το απόλυτο ύψος των αναφερόμενων κερδών ή ζημιών του είναι τουλάχιστον 10 % της μεγαλύτερης από τις ακόλουθες αξίες, σε απόλυτο μέγεθος: i) του συνολικού αναφερόμενου κέρδους όλων των λειτουργικών τομέων που δεν έχουν αναφέρει ζημία και ii) της συνολικής αναφερόμενης ζημίας όλων των λειτουργικών τομέων που έχουν αναφέρει ζημία·
 - γ) τα περιουσιακά στοιχεία του είναι τουλάχιστον 10 % του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των λειτουργικών τομέων.
- Λειτουργικοί τομείς οι οποίοι δεν έχουν επιτύχει κανένα από τα ποσοτικά όρια ενδέχεται να θεωρούνται τομείς προς αναφορά πληροφοριών, όπου οι πληροφορίες αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά, εάν η διοίκηση πιστεύει ότι η πληροφόρηση σχετικά με τον εκάστοτε τομέα μπορεί να είναι χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.
- 14 Η οικονομική οντότητα μπορεί να συνδυάζει τις πληροφορίες για λειτουργικούς τομείς που δεν επιτυγχάνουν τα ποσοτικά όρια με τις πληροφορίες για άλλους λειτουργικούς τομείς που δεν επιτυγχάνουν τα ποσοτικά όρια ώστε να δημιουργήσει έναν τομέα προς αναφορά πληροφοριών, αλλά μόνον εάν οι λειτουργικοί τομείς έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά και μοιράζονται την πλειονότητα των κριτηρίων συγκέντρωσης που απαριθμούνται στην παράγραφο 12.
- 15 Αν τα συνολικά εξωτερικά έσοδα που έχουν αναφερθεί από λειτουργικούς τομείς συνιστούν λιγότερο από το 75 % των εσόδων της οικονομικής οντότητας, πρέπει να προσδιοριστούν και άλλοι λειτουργικοί τομείς ως τομείς προς αναφορά πληροφοριών (ακόμη και αν δεν ανταποκρίνονται στα κριτήρια της παραγράφου 13), μέχρις ότου συμπεριληφθεί τουλάχιστον 75 % των εσόδων της οικονομικής οντότητας στους εν λόγω τομείς προς αναφορά πληροφοριών.
- 16 Η πληροφόρηση για άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες και λειτουργικούς τομείς για τους οποίους δεν απαιτείται αναφορά πληροφοριών συνδυάζεται και γνωστοποιείται σε κατηγορία με τίτλο «όλοι οι άλλοι τομείς», χωριστά από άλλα στοιχεία συμφωνίας, στις συμφωνίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28. Οι πηγές των εσόδων που περιλαμβάνονται στην κατηγορία «όλοι οι άλλοι τομείς» πρέπει να περιγράφονται.
- 17 Εάν η διοίκηση κρίνει ότι ένας λειτουργικός τομέας που προσδιορίστηκε ως τομέας προς αναφορά πληροφοριών στην αμέσως προηγούμενη περίοδο συνεχίζει να είναι σημαντικός, οι πληροφορίες για τον τομέα αυτό εξακολουθούν να αναφέρονται χωριστά στην τρέχουσα περίοδο ακόμη και αν δεν ανταποκρίνεται πλέον στα κριτήρια της παραγράφου 13 όσον αφορά την υποχρέωση αναφοράς πληροφοριών.
- 18 Εάν ένας λειτουργικός τομέας προσδιορίζεται ως τομέας προς αναφορά πληροφοριών στην τρέχουσα περίοδο σύμφωνα με τα ποσοτικά όρια, τα δεδομένα του τομέα για προηγούμενη περίοδο, τα οποία παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να αποτυπώνουν τον τομέα που κρίνεται πλέον ως τομέας προς αναφορά πληροφοριών ως χωριστό τομέα, ακόμη και αν ο τομέας αυτός δεν πληρούσε τα κριτήρια της παραγράφου 13 όσον αφορά την υποχρέωση αναφοράς πληροφοριών κατά την προηγούμενη περίοδο, εκτός αν η απαιτούμενη πληροφόρηση δεν είναι διαθέσιμη και το κόστος ανάπτυξής της είναι υπερβολικό.
- 19 Ενδέχεται να υπάρχει πρακτικό όριο στον αριθμό των προς αναφορά τομέων που γνωστοποιεί χωριστά η οικονομική οντότητα, πέρα από το οποίο η κατά τομέα πληροφόρηση μπορεί να είναι υπερβολικά λεπτομερής. Παρότι δεν έχει καθοριστεί ακριβές όριο, όταν ο αριθμός των προς αναφορά τομέων σύμφωνα με τις παραγράφους 13–18 υπερβαίνει τους 10, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει εάν έχει φτάσει σε κάποιο πρακτικό όριο.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 20 **Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τους τη δυνατότητα να αξιολογούν τη φύση και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνουν και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργούν.**
- 21 Προκειμένου να εφαρμοστεί η αρχή της παραγράφου 20, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα κατωτέρω για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζεται μια κατάσταση συνολικών εσόδων:
- α) γενικές πληροφορίες, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 22·

- β) πληροφορίες σχετικά με το κέρδος ή τη ζημία του αναφερόμενου τομέα, καθώς και των ειδικών εσόδων και εξόδων που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή στη ζημία του αναφερόμενου τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και της βάσης επιμέτρησης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 23–27· και
- γ) συμφωνίες των συνολικών εσόδων του τομέα, του κέρδους ή της ζημίας του αναφερόμενου τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα και άλλων ουσιωδών στοιχείων του τομέα με τα αντίστοιχα ποσά της οικονομικής οντότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 28.

Για κάθε ημερομηνία κατά την οποία παρουσιάζεται μια κατάσταση οικονομικής θέσης, απαιτούνται συμφωνίες των ποσών που περιλαμβάνονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης για τομείς προς αναφορά πληροφοριών με τα ποσά που περιλαμβάνονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας. Οι πληροφορίες που αφορούν προγενέστερες περιόδους επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με τις οδηγίες που παρατίθενται στις παραγράφους 29 και 30.

Γενικές πληροφορίες

- 22 Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τις ακόλουθες γενικές πληροφορίες:
- α) παράγοντες που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των προς αναφορά τομέων της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένης της οργανωτικής βάσης (για παράδειγμα, εάν η διοίκηση έχει επιλέξει να οργανώσει την οικονομική οντότητα σύμφωνα με τις διαφορές προϊόντων και υπηρεσιών, τις γεωγραφικές περιοχές, το κανονιστικό περιβάλλον ή σύμφωνα με συνδυασμό παραγόντων και εάν έχουν συγκεντρωθεί λειτουργικοί τομείς)·
- αα) τις κρίσεις στις οποίες προέβη η διοίκηση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων συγκέντρωσης που προβλέπονται στην παράγραφο 12, περιλαμβανομένης σύντομης περιγραφής των λειτουργικών τομέων που έχουν συγκεντρωθεί κατά τον τρόπο αυτόν, καθώς και των οικονομικών δεικτών που έχουν αξιολογηθεί προκειμένου να προσδιορισθεί ότι οι συγκεντρωμένοι λειτουργικοί τομείς έχουν παρόμοια οικονομικά χαρακτηριστικά· και
- β) τους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών από όπου απορρέουν τα έσοδα του κάθε προς αναφορά τομέα.

Πληροφόρηση για το κέρδος ή τη ζημία, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις

- 23 Οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας για κάθε τομέα προς αναφορά πληροφοριών. Οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν επιμέτρηση των συνολικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για κάθε τομέα προς αναφορά πληροφοριών εάν τέτοια μεγέθη παρέχονται τακτικά στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν επίσης τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς αναφορά τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που εξέτασε ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά με άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα:
- α) έσοδα από εξωτερικούς πελάτες·
- β) έσοδα από συναλλαγές με άλλους λειτουργικούς τομείς της ίδιας οικονομικής οντότητας·
- γ) έσοδα από τόκους·
- δ) έξοδα από τόκους·
- ε) αποσβέσεις·
- στ) σημαντικά στοιχεία των εσόδων και των εξόδων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 97 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)·
- ζ) συμμετοχή της οικονομικής οντότητας στα κέρδη ή στις ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης·
- η) έξοδα ή έσοδα σχετικά με φόρους εισοδήματος· και
- θ) ουσιώδη μη ταμειακά στοιχεία, εκτός των αποσβέσεων.

Η οικονομική οντότητα αναφέρει τα έσοδα από τόκους χωριστά από τα έξοδα από τόκους για κάθε προς αναφορά τομέα εκτός και αν η πλειονότητα των εσόδων του τομέα προέρχονται από τόκους, και ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων βασίζεται κυρίως στα καθαρά έσοδα από τόκους για την εκτίμηση των επιδόσεων του τομέα και τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα μπορεί να αναφέρει τα καθαρά έσοδα από τόκους του εν λόγω τομέα αφαιρουμένων των εξόδων από τόκους και να γνωστοποιεί ότι έπραξε κατ' αυτόν τον τρόπο.

- 24 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε προς αναφορά τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα που εξετάζονται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά με άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα:
- α) το ποσό της επένδυσης σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης· και
 - β) τα ποσά των προσθηκών στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία ⁽⁴⁸⁾ εκτός από χρηματοοικονομικά μέσα, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία καθορισμένων παροχών (βλ. ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*) και τα δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστήριων συμβολαίων.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

- 25 Το ποσό κάθε παρουσιάζομένου στοιχείου του τομέα πρέπει να είναι η επιμέτρηση που παρουσιάζεται στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και εκτίμησης της απόδοσής του. Οι προσαρμογές και οι συμψηφισμοί που πραγματοποιούνται κατά την εκπόνηση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας και η κατανομή εσόδων, εξόδων και κερδών ή ζημιών περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του αναφερόμενου τομέα μόνο εάν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που χρησιμοποιείται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Ομοίως, μόνο τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα που χρησιμοποιούνται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων παρουσιάζονται για τον εν λόγω τομέα. Εάν κατανέμονται ποσά στο κέρδος ή στη ζημία, στα περιουσιακά στοιχεία ή στις υποχρεώσεις του αναφερόμενου τομέα, τα ποσά αυτά κατανέμονται σε μια λογική βάση.
- 26 Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί μόνο μία επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας ενός λειτουργικού τομέα και των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων του τομέα προκειμένου να εκτιμήσει τις επιδόσεις του τομέα και να αποφασίσει για την κατανομή των πόρων, τα κέρδη ή οι ζημίες, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του τομέα παρουσιάζονται σύμφωνα με τις επιμετρήσεις αυτές. Εάν ο επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων χρησιμοποιεί περισσότερες από μία επιμετρήσεις του κέρδους ή της ζημίας ενός λειτουργικού τομέα και των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων του τομέα, οι παρουσιάζομενες επιμετρήσεις είναι εκείνες που η διοίκηση πιστεύει ότι προσδιορίζονται σύμφωνα με τις αρχές επιμέτρησης που συνάδουν περισσότερο με εκείνες που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση των αντίστοιχων ποσών στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας.
- 27 Οι οικονομικές οντότητες παρέχουν επεξήγηση των επιμετρήσεων του κέρδους ή της ζημίας του τομέα, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα για κάθε προς αναφορά τομέα. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, κατ' ελάχιστο, τα ακόλουθα:
- α) τη λογιστική βάση για τις συναλλαγές μεταξύ προς αναφορά τομέων·
 - β) τη φύση τυχόν διαφορών μεταξύ των επιμετρήσεων των κερδών ή των ζημιών των προς αναφορά τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οικονομικής οντότητας πριν από τα έξοδα ή τα έσοδα φόρου εισοδήματος και τις διακοπήσεις δραστηριότητες (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορεί να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές για την κατανομή κεντρικά αναληφθέντος κόστους, οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των πληροφοριών σχετικά με τον αναφερόμενο τομέα·
 - γ) τη φύση τυχόν διαφορών μεταξύ των επιμετρήσεων των περιουσιακών στοιχείων των προς αναφορά τομέων και των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορεί να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές για την κατανομή από κοινού χρησιμοποιούμενων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των πληροφοριών σχετικά με τον αναφερόμενο τομέα·
 - δ) τη φύση τυχόν διαφορών μεταξύ των επιμετρήσεων των υποχρεώσεων των προς αναφορά τομέων και των υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας (εάν δεν φαίνεται από τις συμφωνίες που περιγράφονται στην παράγραφο 28). Οι διαφορές αυτές μπορεί να αφορούν λογιστικές πολιτικές και πολιτικές για την κατανομή από κοινού χρησιμοποιούμενων υποχρεώσεων, οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των πληροφοριών σχετικά με τον αναφερόμενο τομέα·

⁽⁴⁸⁾ Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν περισσότερο από 12 μήνες μετά την κατάσταση οικονομικής θέσης.

- ε) τη φύση τυχόν αλλαγών, σε σχέση με προηγούμενες περιόδους, στις μεθόδους επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας ενός αναφερόμενου τομέα και την επίδραση, εάν υπάρχει, των αλλαγών αυτών στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα·
- στ) τη φύση και την επίδραση τυχόν ασύμμετρων κατανομών σε προς αναφορά τομείς. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να κατανέμει το έξοδο απόσβεσης σε έναν τομέα χωρίς να του κατανέμει τα σχετικά αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία.

Συμφωνίες

28 Οι οικονομικές οντότητες παρουσιάζουν τις ακόλουθες συμφωνίες:

- α) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των εσόδων των προς αναφορά τομέων και των εσόδων της οικονομικής οντότητας·
- β) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των επιμετρήσεων κέρδους ή ζημίας των προς αναφορά τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οικονομικής οντότητας πριν από τα έξοδα (ή τα έσοδα) φόρου εισοδήματος και τις διακοπείσες δραστηριότητες. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα κατανέμει σε προς αναφορά τομείς στοιχεία όπως έξοδα (ή έσοδα) φόρου, η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει συμφωνία του συνόλου των επιμετρήσεων κέρδους ή ζημίας των τομέων με το κέρδος ή τη ζημία της οικονομικής οντότητας μετά από τα στοιχεία αυτά·
- γ) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων των προς αναφορά τομέων και των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας εάν τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα αναφέρονται σύμφωνα με την παράγραφο 23·
- δ) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των υποχρεώσεων των προς αναφορά τομέων και των υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας εάν οι υποχρεώσεις του τομέα παρουσιάζονται σύμφωνα με την παράγραφο 23·
- ε) τη συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ποσών των προς αναφορά τομέων για όλα τα άλλα ουσιώδη στοιχεία πληροφόρησης που γνωστοποιούνται και του αντίστοιχου ποσού για την οικονομική οντότητα.

Όλα τα ουσιώδη στοιχεία συμφωνίας προσδιορίζονται και περιγράφονται χωριστά. Για παράδειγμα, το ποσό κάθε ουσιώδους προσαρμογής που απαιτείται για λόγους συμφωνίας μεταξύ του κέρδους ή της ζημίας του προς αναφορά τομέα με το κέρδος ή τη ζημία της οικονομικής οντότητας, το οποίο προκύπτει από διαφορετικές λογιστικές πολιτικές, προσδιορίζεται και περιγράφεται χωριστά.

Επαναδιατύπωση πληροφοριών που είχαν παρασχεθεί στο παρελθόν

- 29 Εάν η οικονομική οντότητα αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση των προς αναφορά τομέων, οι αντίστοιχες πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, επαναδιατυπώνονται εκτός εάν οι πληροφορίες αυτές δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους θα ήταν υπερβολικό. Το γεγονός ότι οι πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους θα ήταν υπερβολικό πρέπει να προσδιορίζεται χωριστά για καθένα από τα στοιχεία προς γνωστοποίηση. Ύστερα από τη μεταβολή της σύνθεσης των προς αναφορά τομέων της, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί εάν επαναδιατύπωσε τα αντίστοιχα στοιχεία πληροφόρησης του τομέα για προηγούμενες περιόδους.
- 30 Εάν η οικονομική οντότητα έχει αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που μεταβάλει τη σύνθεση των προς αναφορά τομέων της και δεν έχει επαναδιατυπώσει τις κατά τομέα πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, ώστε να αντικατοπτρίζουν τις αλλαγές, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί, στο έτος στο οποίο έχει επέλθει η αλλαγή, τις κατά τομέα πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο τόσο με την παλαιά όσο και με τη νέα βάση τομεακής διαίρεσης, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους θα ήταν υπερβολικό.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ

- 31 Οι παράγραφοι 32–34 εφαρμόζονται για όλες τις οικονομικές οντότητες που υπόκεινται στο παρόν ΔΠΧΑ, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών οντοτήτων που έχουν μόνον έναν προς αναφορά τομέα. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες ορισμένων οικονομικών οντοτήτων δεν είναι οργανωμένες βάσει διαφορών στα σχετικά προϊόντα και υπηρεσίες ή διαφορών στις γεωγραφικές περιοχές δραστηριότητας. Οι προς αναφορά τομείς μιας τέτοιας οικονομικής οντότητας ενδέχεται να παρουσιάζουν έσοδα από ένα ευρύ φάσμα προϊόντων και υπηρεσιών με ουσιαστικές διαφορές, ή περισσότεροι του ενός από τους προς αναφορά τομείς της ενδέχεται να παρέχουν ουσιαστικά τα ίδια προϊόντα και υπηρεσίες. Ομοίως, οι προς αναφορά τομείς μιας οικονομικής οντότητας ενδέχεται να κατέχουν περιουσιακά στοιχεία σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και να παρουσιάζουν έσοδα από πελάτες σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές, ή περισσότεροι του ενός από τους προς αναφορά τομείς της μπορεί να λειτουργούν στην ίδια γεωγραφική περιοχή. Οι πληροφορίες δυνάμει των παραγράφων 32–34 παρέχονται μόνο εάν δεν έχουν διαβιβαστεί ως μέρος των πληροφοριών των προς αναφορά τομέων που απαιτούνται βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ.

Πληροφόρηση σχετικά με προϊόντα και υπηρεσίες

- 32 Οι οικονομικές οντότητες αναφέρουν τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες για κάθε προϊόν και υπηρεσία ή για κάθε ομάδα παρόμοιων προϊόντων και υπηρεσιών, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους θα ήταν υπερβολικό, οπότε πρέπει να διευκρινίζεται το γεγονός αυτό. Τα ποσά των παρουσιάζομενων εσόδων πρέπει να βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας.

Πληροφόρηση για γεωγραφικές περιοχές

- 33 Οι οικονομικές οντότητες αναφέρουν τις ακόλουθες γεωγραφικές πληροφορίες, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους θα ήταν υπερβολικό:

α) έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες i) τα οποία καταλογίζονται στη χώρα στην οποία εδρεύει η οικονομική οντότητα και ii) τα οποία καταλογίζονται σε όλες τις ξένες χώρες συνολικά από τις οποίες προέρχονται τα έσοδα της οικονομικής οντότητας. Εάν τα έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες τα οποία καταλογίζονται σε συγκεκριμένη ξένη χώρα είναι σημαντικά, τα έσοδα αυτά γνωστοποιούνται χωριστά. Οι οικονομικές οντότητες γνωστοποιούν τη βάση καταλογισμού των εσόδων από εξωτερικούς πελάτες σε συγκεκριμένες χώρες·

β) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία⁽⁴⁹⁾ εκτός από χρηματοπιστωτικά μέσα, αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, περιουσιακά στοιχεία που αφορούν παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και δικαιώματα που ανακύπτουν βάσει ασφαλιστηρίων συμβολαίων i) τα οποία βρίσκονται στη χώρα στην οποία εδρεύει η οικονομική οντότητα και ii) τα οποία βρίσκονται σε όλες τις ξένες χώρες συνολικά στις οποίες η οικονομική οντότητα κατέχει περιουσιακά στοιχεία. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία σε μια συγκεκριμένη ξένη χώρα είναι σημαντικά, τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται χωριστά.

Τα αναφερόμενα ποσά πρέπει να βασίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας. Εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους θα ήταν υπερβολικό, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται. Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρέχει, εκτός από τις πληροφορίες που απαιτούνται δυνάμει της παρούσας παραγράφου, υποσύνολα γεωγραφικών πληροφοριών για ομάδες χωρών.

Πληροφορίες για σημαντικούς πελάτες

- 34 Οι οικονομικές οντότητες παρέχουν πληροφορίες για το βαθμό εξάρτησής τους από τους σημαντικούς πελάτες τους. Εάν τα έσοδα από συναλλαγές με μεμονωμένο εξωτερικό πελάτη ανέρχονται σε 10 % ή περισσότερο των εσόδων μιας οντότητας, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, το συνολικό ποσό των εσόδων που προέρχονται από κάθε τέτοιο πελάτη και την ταυτότητα του τομέα ή των τομέων που αναφέρουν αυτά τα έσοδα. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να αποκαλύψει την ταυτότητα ενός σημαντικού πελάτη ή το ποσό των εσόδων που αναφέρει κάθε τομέας ως προερχόμενα από αυτόν τον πελάτη. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια ομάδα οικονομικών οντοτήτων για τις οποίες αναφέρουσα οντότητα γνωρίζει ότι υπόκειται σε κοινό έλεγχο, θεωρείται ενιαίος πελάτης. Ωστόσο, απαιτείται κρίση προκειμένου να εκτιμηθεί κατά πόσον μια δημόσια αρχή (συμπεριλαμβανομένων των κρατικών οργανισμών και παρόμοιων τοπικών, εθνικών ή διεθνών φορέων) και οι οντότητες οι οποίες, εν γνώσει της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, τελούν υπό τον έλεγχο αυτής της δημόσιας αρχής θεωρούνται ενιαίος πελάτης. Κατά την εκτίμηση αυτή, η αναφέρουσα οντότητα λαμβάνει υπόψη τον βαθμό της οικονομικής ολοκλήρωσης μεταξύ των οντοτήτων αυτών.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 35 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν ΔΠΧΑ στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους για τις περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο στις οικονομικές καταστάσεις της για περίοδο πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 35Α Η παράγραφος 23 τροποποιήθηκε με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2010 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το πρότυπο για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται.
- 36 Οι ανά τομέα πληροφορίες για προηγούμενα έτη οι οποίες παρουσιάζονται ως συγκριτικές πληροφορίες για το έτος έναρξης της εφαρμογής (συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής της τροποποίησης της παραγράφου 23, που έγινε τον Απρίλιο του 2009) επαναδιατυπώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ, εκτός εάν οι απαιτούμενες πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους θα ήταν υπερβολικό.
- 36Α Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπρόσθετα, τροποποιήθηκε η παράγραφος 23 στοιχείο στ). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Αν μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 1 (που αναθεωρήθηκε το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.

⁽⁴⁹⁾ Για τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται σύμφωνα με παρουσίαση που βασίζεται στη ρευστότητα, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία είναι στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν ποσά που αναμένεται να ανακτηθούν περισσότερο από 12 μήνες μετά την περίοδο αναφοράς ισολογισμού.

- 36B Με το ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (όπως αναθεωρήθηκε το 2009) τροποποιήθηκε η παράγραφος 34 για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή μεταγενέστερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 24 (όπως τροποποιήθηκε το 2009) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 34 εφαρμόζεται και για εκείνη την προγενέστερη περίοδο.
- 36Γ Με τις Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010–2012, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 22 και 28. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιουλίου 2014 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 14

- 37 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα.

Προσάρτημα Α

Ορισμός

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ.

Λειτουργικός τομέας

Ο λειτουργικός τομέας είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας:

- α) που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτή έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οικονομικής οντότητας)·
- β) του οποίου τα επιχειρηματικά αποτελέσματα εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οικονομικής οντότητας, για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και για την εκτίμηση της απόδοσής του· και
- γ) για το οποίο διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 9

Χρηματοοικονομικά μέσα**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Σκοπός**

- 1.1 Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με σκοπό την παροχή σχετικών και χρήσιμων πληροφοριών στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων για την εκτίμηση των ποσών, του χρόνου και της αβεβαιότητας των μελλοντικών ταμειακών ροών μιας οικονομικής οντότητας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 Πεδίο εφαρμογής

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

- α) τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις* ή το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 27 ή το ΔΛΠ 28 απαιτούν ή επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία σύμφωνα με ορισμένες ή όλες τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου. Επίσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, εκτός εάν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου της οικονομικής οντότητας στο ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση*.
- 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) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*.
- δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδιδόμενα από την οικονομική οντότητα που πληρούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του ΔΛΠ 32 (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων προαίρεσης και των δικαιωμάτων αγοράς μετοχής) ή που απαιτείται να κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32. Ωστόσο, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στα εν λόγω μέσα, εκτός εάν ανταποκρίνονται στην εξαίρεση του στοιχείου α).
- ε) δικαιώματα και δεσμεύσεις που απορρέουν από ασφαλιστήριο συμβόλαιο όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, ή συμβόλαιο επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε:
- i) παράγωγα ενσωματωμένα σε συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, εάν τα παράγωγα καθαυτά δεν αποτελούν συμβόλαια υπαγόμενα στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17,

- ii) επενδυτικά στοιχεία που διαχωρίζονται από συμβόλαια τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, εφόσον η εν λόγω διάκριση απαιτείται βάσει του ΔΠΧΑ 17, εκτός εάν το διαχωρισμένο επενδυτικό στοιχείο είναι συμβόλαιο επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17,
- iii) δικαιώματα και δεσμεύσεις του εκδότη που απορρέουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία ανταποκρίνονται στον ορισμό του συμβολαίου χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ωστόσο, εάν ένας εκδότης συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν πρότυπο είτε το ΔΠΧΑ 17 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης (βλ. παραγράφους B2.5–B2.6). Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή αυτή συμβόλαιο προς συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη.
- iv) τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις μιας οικονομικής οντότητας που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα και προκύπτουν από συμβόλαια πιστωτικών καρτών, ή παρόμοια συμβόλαια που περιέχουν ρυθμίσεις πίστωσης ή πληρωμής, τα οποία εκδίδει η οικονομική οντότητα και πληρούν τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, τα οποία όμως εξαιρεί το ΔΠΧΑ 17 παράγραφος 7 στοιχείο η) από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Ωστόσο, εάν, και μόνον εάν, η ασφαλιστική κάλυψη είναι συμβατικός όρος τέτοιου χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα διαχωρίζει το εν λόγω στοιχείο και εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 σε αυτό [βλέπε ΔΠΧΑ 17 παράγραφο 7 στοιχείο η)].
- v) τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις μιας οικονομικής οντότητας που αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα και προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει η οικονομική οντότητα και τα οποία περιορίζουν την αποζημίωση για τα ασφαλιζόμενα συμβάντα στο ποσό που διαφορετικά θα απαιτούνταν για να εκπληρωθεί η υποχρέωση του ασφαλιζόμενου η οποία προκύπτει από το συμβόλαιο, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 17 παράγραφος 8Α, να εφαρμόσει στα εν λόγω συμβόλαια το ΔΠΧΑ 9 αντί του ΔΠΧΑ 17.
- στ) τυχόν προθεσμιακό συμβόλαιο μελλοντικής αγοράς ή πώλησης ενός αποκτώμενου μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού μετόχου που θα έχει ως αποτέλεσμα μια συνένωση επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων σε μελλοντική ημερομηνία απόκτησης. Η διάρκεια του προθεσμιακού συμβολαίου δεν θα πρέπει να υπερβαίνει μια εύλογη χρονική περίοδο που συνήθως χρειάζεται για τη λήψη τυχόν απαιτούμενων εγκρίσεων και για την ολοκλήρωση της συναλλαγής.
- ζ) δανειακές δεσμεύσεις εκτός των δανειακών δεσμεύσεων που περιγράφονται στην παράγραφο 2.3. Ωστόσο, ο εκδότης δανειακών δεσμεύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης που ορίζονται στο παρόν πρότυπο σε δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν διαφορετικά στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Επίσης, όλες οι δανειακές δεσμεύσεις υπόκεινται στις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου που αφορούν την παύση αναγνώρισης.
- η) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις που αφορούν συναλλαγές οι οποίες αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και στα οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, εκτός από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 2.4–2.7 του παρόντος προτύπου στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο.
- θ) δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οικονομικής οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μια υποχρέωση την οποία αναγνωρίζει ως πρόβλεψη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ή για τις οποίες, σε προγενέστερη περίοδο, είχε αναγνωρίσει πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.
- ι) δικαιώματα και δεσμεύσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες και αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση εκείνα για τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

- 2.2 Οι απαιτήσεις απομείωσης που ορίζονται στο παρόν πρότυπο εφαρμόζονται στα δικαιώματα τα οποία το ΔΠΧΑ 15 ορίζει ότι αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν πρότυπο για τους σκοπούς της αναγνώρισης κερδών ή ζημιών απομείωσης.
- 2.3 Οι κάτωθι δανειακές δεσμεύσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου:
- α) δανειακές δεσμεύσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα ορίζει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλ. παράγραφο 4.2.2). Η οικονομική οντότητα που στο παρελθόν εφαρμόζε την πρακτική της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τις δανειακές δεσμεύσεις της λίγο μετά τη δημιουργία τους εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις της ίδιας κατηγορίας·
 - β) δανειακές δεσμεύσεις που μπορούν να διακανονιστούν συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με παράδοση ή έκδοση άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Οι εν λόγω δανειακές δεσμεύσεις αποτελούν παράγωγα. Μια δανειακή δέσμευση δεν θεωρείται ότι έχει διακανονιστεί συμφηφιστικά απλώς και μόνον επειδή το δάνειο εξοφλείται με δόσεις (για παράδειγμα, ενυπόθηκο κατασκευαστικό δάνειο που εξοφλείται με δόσεις ανάλογα με την πρόοδο της κατασκευής)·
 - γ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς [βλ. παράγραφο 4.2.1 στοιχείο δ)].
- 2.4 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων που μπορούν να διακανονιστούν συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν οι συμβάσεις χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στις συμβάσεις τις οποίες η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 2.5.
- 2.5 Μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν η σύμβαση χρηματοοικονομικό μέσο, μπορεί να προσδιοριστεί αμετάκλητα ότι επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ακόμη κι αν έχει συναφθεί για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση. Ο εν λόγω προσδιορισμός είναι δυνατός μόνο κατά την έναρξη της σύμβασης και μόνον εφόσον απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία»), που διαφορετικά θα απέρρευε από μη αναγνώριση της εν λόγω σύμβασης διότι εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου (βλ. παράγραφο 2.4).
- 2.6 Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Μεταξύ άλλων:
- α) όταν οι όροι της σύμβασης επιτρέπουν σε οποιοδήποτε μέρος να διακανονίσει συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων·
 - β) όταν η δυνατότητα συμφηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οικονομική οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει παρόμοιες συμβάσεις συμφηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβάσεις συμφηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν από την άσκηση ή την εκπνοή της)·
 - γ) όταν, για συναφείς συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνήθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή· και

δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι αμέσως μετατρέψιμο σε μετρητά.

Μια σύμβαση στην οποία εφαρμόζεται το β) ή το γ) δεν συνάπτεται για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και, συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Άλλες συμβάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 2.4 αξιολογούνται ώστε να προσδιοριστεί αν συνήφθησαν και συνεχίζουν να κατέχονται για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση και, συνεπώς, αν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

2.7 Ένα πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμφωνηστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σύμφωνα με την παράγραφο 2.6 στοιχείο α) ή δ) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Σύμβαση του είδους αυτού δεν μπορεί να συναφθεί για τον σκοπό της παραλαβής ή της παράδοσης του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Αναγνώριση και παύση αναγνώρισης

3.1 ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

3.1.1 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα καθίσταται συμβαλλόμενος του χρηματοοικονομικού μέσου (βλέπε παραγράφους B3.1.1 και B3.1.2). Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, το κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.5 και το επιμετρά σύμφωνα με τις παραγράφους 5.1.1–5.1.3. Όταν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει για πρώτη φορά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση, την κατατάσσει σύμφωνα με τις παραγράφους 4.2.1 και 4.2.2 και την επιμετρά σύμφωνα με την παράγραφο 5.1.1.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

3.1.2 Μια σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται και παύει να αναγνωρίζεται, όπως αρμόζει, με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής ή της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού (βλ. παραγράφους B3.1.3-B3.1.6).

3.2 ΠΛΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

3.2.1 Για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι παράγραφοι 3.2.2-3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 και B3.2.1-B3.2.17 εφαρμόζονται σε ενοποιημένο επίπεδο. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα αρχικά ενοποιεί όλες τις θυγατρικές σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10 και στη συνέχεια εφαρμόζει τις εν λόγω παραγράφους στον όμιλο που προκύπτει.

3.2.2 Πριν αξιολογηθεί αν και σε ποια έκταση είναι κατάλληλη η παύση αναγνώρισης σύμφωνα με τις παραγράφους 3.2.3-3.2.9, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν οι εν λόγω παράγραφοι πρέπει να εφαρμοστούν σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) ή σε ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων), ως εξής:

α) Οι παράγραφοι 3.2.3-3.2.9 εφαρμόζονται σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) όταν, και μόνον όταν, το μέρος που εξετάζεται για παύση αναγνώρισης πληροί μια από τις ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις:

i) Το μέρος αποτελείται μόνον από ειδικώς προσδιοριζόμενες ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία για διαχωρισμό τοκομεριδίου σύμφωνα με την οποία ο αντισυμβαλλόμενος αποκτά δικαίωμα επί των ταμειακών ροών που προέρχονται από τόκους, αλλά όχι επί των κυρίων ταμειακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, στις ταμειακές ροές που προέρχονται από τόκους εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9.

- ii) Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ' αναλογία (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ταμειακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος αποκτά τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό του συνόλου των ταμειακών ροών ενός χρεωστικού τίτλου, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό των εν λόγω ταμειακών ροών. Εάν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει κατ' αναλογία μερίδιο των ταμειακών ροών με την προϋπόθεση να έχει η μεταβιβάζουσα οικονομική οντότητα ένα πλήρως κατ' αναλογία μερίδιο.
- iii) Το μέρος αποτελείται μόνον από κατ' αναλογία (πλήρως ανάλογο) μερίδιο των ειδικώς προσδιοριζόμενων ταμειακών ροών από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή από ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνία βάσει της οποίας ο αντισυμβαλλόμενος λαμβάνει τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό του συνόλου των ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που προέρχονται από τόκους, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται στο 90 τοις εκατό των εν λόγω ταμειακών ροών από τόκους. Εάν οι αντισυμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι του ενός, κάθε αντισυμβαλλόμενος δεν απαιτείται να κατέχει κατ' αναλογία μερίδιο των ειδικώς προσδιοριζόμενων ταμειακών ροών με την προϋπόθεση να έχει η μεταβιβάζουσα οικονομική οντότητα ένα πλήρως κατ' αναλογία μερίδιο.

- β) Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 εφαρμόζονται σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ολόκληρη την ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει i) τα δικαιώματα επί του πρώτου ή του τελευταίου 90 τοις εκατό των εισπράξεων τοις μετρητοίς από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων) ή ii) τα δικαιώματα επί του 90 τοις εκατό των ταμειακών ροών από ομάδα απαιτήσεων, αλλά παρέχει εγγύηση για την αποζημίωση του αγοραστή για πιστωτικές ζημιές μέχρι το 8 τοις εκατό του κεφαλαίου των απαιτήσεων, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3.2.3–3.2.9 σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή σε ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

Στις παραγράφους 3.2.3–3.2.12 ο όρος «χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο» αναφέρεται είτε σε μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή σε μέρος ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων) όπως προσδιορίζεται στο στοιχείο α) ανωτέρω είτε, σε διαφορετική περίπτωση, σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή την ομάδα συναφών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων).

3.2.3 Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

- α) εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου· ή
- β) μεταβιβάσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όπως παρατίθεται στις παραγράφους 3.2.4 και 3.2.5 και η μεταβίβαση πληροί τους όρους για παύση της αναγνώρισης σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.6.

(Βλέπε παράγραφο 3.1.2 για τις συμβάσεις κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.)

3.2.4 Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνο όταν, είτε:

- α) μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου· ή
- β) διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες, βάσει συμφωνίας που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 3.2.5.

3.2.5 Όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (το «αρχικό περιουσιακό στοιχείο»), αλλά αναλαμβάνει μια συμβατική δέσμευση να καταβάλει τις εν λόγω ταμειακές ροές σε μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες (οι «παρεπόμενοι παραλήπτες»), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει τη συναλλαγή ως μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν, και μόνον όταν, πληρούνται και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) Η οικονομική οντότητα δεν έχει δέσμευση να καταβάλει τα ποσά στους παρεπόμενους παραλήπτες εκτός εάν εισπράξει ισότιμα ποσά από το αρχικό περιουσιακό στοιχείο. Οι βραχυπρόθεσμες προκαταβολές από την οικονομική οντότητα με δικαίωμα πλήρους ανάκτησης του ποσού που δόθηκε ως δάνειο συν τους σωρευμένους τόκους στις τιμές της αγοράς δεν παραβιάζουν τον όρο αυτόν.
- β) Οι όροι της σύμβασης μεταβίβασης απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να πωλήσει ή να ενεχυριάσει το αρχικό περιουσιακό στοιχείο παρά μόνον ως εξασφάλιση της δέσμευσης καταβολής των ταμειακών ροών στους παρεπόμενους παραλήπτες.
- γ) Η οικονομική οντότητα έχει δέσμευση να εμβάσει κάθε ταμειακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των παρεπόμενων παραληπτών χωρίς ουσιαστική καθυστέρηση. Επιπροσθέτως, η οικονομική οντότητα δεν επιτρέπεται να επανεπενδύσει τέτοιες ταμειακές ροές, παρά μόνο για επενδύσεις σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 7 Κατάσταση των ταμειακών ροών) κατά τη διάρκεια της σύντομης περιόδου του διακανονισμού που διαρκεί από την ημερομηνία της εισπράξης μέχρι την καθορισμένη ημερομηνία του εμβάσματος προς τους παρεπόμενους παραλήπτες και με τον όρο ότι οι τόκοι που λαμβάνονται από τις επενδύσεις αυτές μεταβιβάζονται στους παρεπόμενους παραλήπτες.

3.2.6 Όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 3.2.4), αξιολογεί την έκταση κατά την οποία διατηρεί τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:

- α) εάν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χωριστά ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις κάθε δικαίωμα και δέσμευση που δημιουργήθηκε ή διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση.
- β) εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.
- γ) εάν η οικονομική οντότητα ούτε μεταβιβάσει ούτε διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή:
 - i) εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο, παύει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και αναγνωρίζει χωριστά ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όλα τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν κατά τη μεταβίβαση,
 - ii) εάν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο, συνεχίζει να αναγνωρίζει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό που συνεχίζει η ανάμειξη της στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 3.2.16).

3.2.7 Η μεταβίβαση κινδύνων και οφελών (βλ. παράγραφο 3.2.6) αξιολογείται μέσω της σύγκρισης της έκθεσης της οικονομικής οντότητας, πριν και μετά τη μεταβίβαση, με τη μεταβλητότητα των ποσών και του χρονοδιαγράμματος των καθαρών ταμειακών ροών του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εάν η έκθεσή της στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν μεταβάλλεται ουσιαστικά ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης (π.χ. επειδή η οικονομική οντότητα έχει πωλήσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή). Η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εάν η έκθεσή της σε τέτοια μεταβλητότητα δεν είναι πλέον σημαντική σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών που συνδέονται με το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (π.χ. επειδή η πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα υπόκειται μόνο σε δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς στην εύλογη αξία κατά τον χρόνο επαναγοράς ή η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ένα κατ' αναλογία μερίδιο των ταμειακών ροών ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει συμφωνίας, όπως είναι η μερική συμμετοχή σε δανειοδότηση, που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 3.2.5).

- 3.2.8 Συχνά, είναι σαφές αν η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ή διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους ή τα οφέλη της κυριότητας και δεν χρειάζεται να γίνουν υπολογισμοί. Σε άλλες περιπτώσεις, χρειάζεται να υπολογιστεί και να συγκριθεί η έκθεση της οικονομικής οντότητας στη μεταβλητότητα της παρούσας αξίας των μελλοντικών καθαρών ταμειακών ροών πριν και μετά τη μεταβίβαση. Ο υπολογισμός και η σύγκριση γίνονται με τη χρήση κατάλληλου τρέχοντος επιτοκίου της αγοράς ως προεξοφλητικού επιτοκίου. Εξετάζεται κάθε εύλογα πιθανή μεταβλητότητα των καθαρών ταμειακών ροών και το μεγαλύτερο βάρος δίδεται σε εκείνα τα αποτελέσματα που είναι περισσότερο πιθανά.
- 3.2.9 Το αν η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο [βλ. παράγραφο 3.2.6 στοιχείο γ)] του μεταβιβαθέντος περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο. Εάν ο εκδοχέας μπορεί στην πράξη να πωλήσει ολόκληρο το περιουσιακό στοιχείο σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει το δικαίωμα αυτό μονόπλευρα και χωρίς να απαιτείται να επιβάλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση, η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

- 3.2.10 Εάν η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο πλαίσιο μεταβίβασης που πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική παύση αναγνώρισης και διατηρεί το δικαίωμα διαχείρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έναντι αμοιβής, αναγνωρίζει είτε διαχειριστική απαίτηση είτε διαχειριστική υποχρέωση για το εν λόγω συμβόλαιο διαχείρισης. Εάν η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή. Εάν η αμοιβή που θα ληφθεί αναμένεται ότι θα υπερβαίνει την επαρκή αποζημίωση για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική απαίτηση για το δικαίωμα διαχείρισης, το ποσό της οποίας προσδιορίζεται βάσει του επιμερισμού της λογιστικής αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.13.
- 3.2.11 Εάν, ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης, ολόκληρο το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο παύσει να αναγνωρίζεται αλλά η μεταβίβαση καταλήγει στην απόκτηση νέου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή στην ανάληψη νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την οικονομική οντότητα ή σε διαχειριστική υποχρέωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, τη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή τη διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία.
- 3.2.12 Κατά την παύση αναγνώρισης ολόκληρου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η διαφορά μεταξύ:
- α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) και
 - β) του ανταλλάγματος που ελήφθη (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται)
- αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.
- 3.2.13 Εάν το μεταβιβαθέν περιουσιακό στοιχείο αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου [π.χ. όταν η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ταμειακές ροές από τόκους που αποτελούν μέρος ενός χρεωστικού τίτλου βλέπε παράγραφο 3.2.2 στοιχείο α)] και το μεταβιβαθέν μέρος πληροί τις προϋποθέσεις για ολοκληρωτική παύση αναγνώρισης, η προηγούμενη λογιστική αξία του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών των εν λόγω μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για τον σκοπό αυτόν, μια διαχειριστική απαίτηση που διατηρείται αντιμετωπίζεται ως μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Η διαφορά μεταξύ:
- α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) που κατανέμεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και
 - β) του ανταλλάγματος που ελήφθη για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται)

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

- 3.2.14 Όταν μια οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία ενός μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και στο μέρος που έχει πάψει να αναγνωρίζεται, η εύλογη αξία εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται πρέπει να επιμετρηθεί. Όταν η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πώλησης μερών που είναι παρεμφερή προς το μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται ή υπάρχουν άλλες συναλλαγές στην αγορά για τέτοια μέρη, οι πρόσφατες τιμές των πραγματικών συναλλαγών παρέχουν την καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας του. Όταν δεν υπάρχουν τιμές αναφοράς ή πρόσφατες συναλλαγές στην αγορά προς υποστήριξη της εύλογης αξίας εκείνου του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται, η καλύτερη εκτίμηση της εύλογης αξίας είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως σύνολο και του ανταλλάγματος που ελήφθη από τον εκδοχέα για το μέρος που έπαυσε να αναγνωρίζεται.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

- 3.2.15 Εάν μια μεταβίβαση δεν καταλήγει σε παύση αναγνώρισης επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του και αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για το ανάλλαγμα που ελήφθη. Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε έσοδο από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και κάθε έξοδο που ανέλαβε από τη χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία

- 3.2.16 Εάν η οικονομική οντότητα ούτε μεταβιβάζει ούτε διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και διατηρεί τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της. Η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης στο μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο είναι η έκταση κατά την οποία εκτίθεται σε μεταβολές της αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα:

- α) Όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή της εγγύησης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας αντιπροσωπεύεται από τη χαμηλότερη αξία μεταξύ i) του ποσού του περιουσιακού στοιχείου και ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»).
- β) Όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός πωληθέντος ή αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης (ή και τα δύο) επί του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας είναι το ποσό του μεταβιβασθέντος στοιχείου που η οικονομική οντότητα μπορεί να επαναγοράσει. Όμως, στην περίπτωση ενός πωληθέντος δικαιώματος πώλησης επί ενός περιουσιακού στοιχείου που επιμετράται στην εύλογη αξία, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης (βλ. παράγραφο Β3.2.13).
- γ) Όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας λαμβάνει τη μορφή ενός δικαιώματος προαίρεσης που διακανονίζεται τοις μετρητοίς ή παρεμφερούς όρου επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, η έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της οικονομικής οντότητας επιμετράται με τον ίδιο τρόπο όπως τα δικαιώματα προαίρεσης που δεν διακανονίζονται τοις μετρητοίς, όπως παρατίθεται στο στοιχείο β) ανωτέρω.

- 3.2.17 Όταν η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης της, αναγνωρίζει παράλληλα και μια συνδεδεμένη υποχρέωση. Παρά τις υπόλοιπες απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος προτύπου, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετρώνται σε βάση που αντανακλά τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που έχει διατηρήσει η οικονομική οντότητα. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται κατά τρόπο ώστε η καθαρή λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η συνδεδεμένη υποχρέωση:

- α) είναι το αποσβεσμένο κόστος των δικαιωμάτων και των δεσμεύσεων που διατηρήθηκαν από την οικονομική οντότητα, εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή

β) ισούται με την εύλογη αξία των δικαιωμάτων και των δεσμεύσεων που διατηρήθηκαν από την οικονομική οντότητα, όταν επιμετρώνται σε ανεξάρτητη βάση, εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία.

3.2.18 Η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει κάθε έσοδο που ανακύπτει από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξής της και αναγνωρίζει παράλληλα κάθε έξοδο που πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης.

3.2.19 Για τον σκοπό της μεταγενέστερης επιμέτρησης, οι αναγνωρισμένες μεταβολές στην εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης αντιμετωπίζονται λογιστικά σε συνεπή βάση το ένα προς το άλλο, σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1, και δεν συμψηφίζονται.

3.2.20 Εάν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας αφορά μόνον ένα μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (π.χ. όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαίωμα προαίρεσης για την επαναγορά μέρους ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου ή διατηρεί μια υπολειμματική συμμετοχή που δεν καταλήγει στη διατήρηση ουσιαστικά όλων των κινδύνων και των οφελών της κυριότητας και η οικονομική οντότητα διατηρεί τον έλεγχο), η οικονομική οντότητα κατανέμει την προηγούμενη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μεταξύ του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζει βάσει της συνεχιζόμενης ανάμειξης και του μέρους που έχει παύσει να αναγνωρίζει, βάσει των σχετικών εύλογων αξιών αυτών των μερών κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Για τον σκοπό αυτόν, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 3.2.14. Η διαφορά μεταξύ:

α) της λογιστικής αξίας (υπολογιζόμενης κατά την ημερομηνία της παύσης αναγνώρισης) που κατανέμεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και

β) του ανταλλάγματος που ελήφθη για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται

αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

3.2.21 Εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος, η ευχέρεια που παρέχει το παρόν πρότυπο για προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν εφαρμόζεται στη συνδεδεμένη υποχρέωση.

Όλες οι μεταβιβάσεις

3.2.22 Εάν ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο συνεχίσει να αναγνωρίζεται, το περιουσιακό στοιχείο και η συνδεδεμένη υποχρέωση δεν συμψηφίζονται. Ομοίως, η οικονομική οντότητα δεν συμψηφίζει οποιοδήποτε έσοδο ανακύπτει από το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο με οποιοδήποτε έξοδο πραγματοποιείται επί της συνδεδεμένης υποχρέωσης (βλέπε παράγραφο 42 του ΔΛΠ 32).

3.2.23 Εάν ο εκχωρητής παρέχει στον εκδοχέα εξασφαλίσεις εκτός μετρητών (όπως είναι οι χρεωστικοί και συμμετοχικοί τίτλοι), η λογιστική αντιμετώπιση της εξασφάλισης από τον εκχωρητή και τον εκδοχέα εξαρτάται από το αν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση και αν ο εκχωρητής έχει αθετήσει τις υποχρεώσεις του. Ο εκχωρητής και ο εκδοχέας αντιμετωπίζουν λογιστικά την εξασφάλιση ως ακολούθως:

α) εάν ο εκδοχέας έχει το δικαίωμα να πωλήσει ή να επανενεχυριάσει την εξασφάλιση βάσει σύμβασης ή συνήθειας που έχει καθιερωθεί από μακρόχρονη και ομοιόμορφη άσκηση, τότε ο εκχωρητής ανακατατάσσει το σχετικό περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης του (π.χ. ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο, ενεχυριασμένους συμμετοχικούς τίτλους ή επαναγορασμένες απαιτήσεις) χωριστά από άλλα περιουσιακά στοιχεία·

β) εάν ο εκδοχέας πωλήσει εξασφάλιση που του έχει παραχωρηθεί, αναγνωρίζει το προϊόν της πώλησης και μια υποχρέωση επιμετρημένη στην εύλογη αξία για τη δέσμευσή του να επιστρέψει την εξασφάλιση·

γ) εάν ο εκχωρητής αθετήσει τους όρους της σύμβασης και δεν δικαιούται πλέον να εξαγοράσει την εξασφάλιση, παύει να αναγνωρίζει την εξασφάλιση και ο εκδοχέας την αναγνωρίζει ως περιουσιακό του στοιχείο που επιμετρήθηκε αρχικά στην εύλογη αξία ή, εάν έχει ήδη πωλήσει την εξασφάλιση, παύει να αναγνωρίζει τη δέσμευσή του να την επιστρέψει·

δ) εκτός από τα προδιαγραφόμενα στο στοιχείο γ), ο εκχωρητής διατηρεί την εξασφάλιση ως περιουσιακό του στοιχείο και ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει την εξασφάλιση ως περιουσιακό στοιχείο.

3.3 ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

3.3.1 Η οικονομική οντότητα διαγράφει χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) από την κατάσταση οικονομικής θέσης της όταν, και μόνον όταν, εξοφλείται — δηλαδή όταν η δέσμευση που καθορίζεται στη σύμβαση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

3.3.2 Μια ανταλλαγή μεταξύ υπαρκτού οφειλέτη και δανειστή χρεωστικών τίτλων με ουσιαστικά διαφορετικούς όρους αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Ομοίως, ουσιώδης τροποποίηση των όρων υφιστάμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή μέρους αυτής (είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αναγνώριση νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

3.3.3 Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήματος χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται ή μεταβιβάζεται σε άλλο μέρος και του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων εκτός μετρητών ή τυχόν αναληφθεισών υποχρεώσεων, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

3.3.4 Εάν η οικονομική οντότητα επαναγοράσει μέρος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, επιμερίζει την προηγούμενη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανάμεσα στο μέρος που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται βάσει των σχετικών εύλογων αξιών αυτών των μερών κατά την ημερομηνία της επαναγοράς. Η διαφορά μεταξύ α) της λογιστικής αξίας που επιμερίζεται στο μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και β) του ανταλλάγματος που καταβάλλεται, συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων εκτός μετρητών ή τυχόν αναληφθεισών υποχρεώσεων, για το μέρος που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

3.3.5 Ορισμένες οικονομικές οντότητες διαχειρίζονται, είτε εσωτερικά είτε εξωτερικά, επενδυτικό κεφάλαιο το οποίο παρέχει στους επενδυτές παροχές που καθορίζονται βάσει μονάδων εντός του κεφαλαίου, και αναγνωρίζουν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις για τα ποσά που πρέπει να καταβληθούν στους εν λόγω επενδυτές. Παρομοίως, ορισμένες οικονομικές οντότητες εκδίδουν ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής και οι εν λόγω οντότητες κατέχουν τα υποκείμενα στοιχεία. Ορισμένα παρόμοια αμοιβαία κεφάλαια ή υποκείμενα στοιχεία ενσωματώνουν τη χρηματοοικονομική υποχρέωση (για παράδειγμα, εκδιδόμενο εταιρικό ομόλογο). Παρά τις άλλες απαιτήσεις που περιλαμβάνονται στο παρόν πρότυπο όσον αφορά την παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να μην παύσει να αναγνωρίζει τη χρηματοοικονομική της υποχρέωση που είναι ενσωματωμένη σε ένα παρόμοιο αμοιβαίο κεφάλαιο ή είναι υποκείμενο στοιχείο όταν, και μόνον όταν, η οικονομική οντότητα επαναγοράσει τη χρηματοοικονομική της υποχρέωση για παρόμοιους σκοπούς. Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να εξακολουθήσει να λογιστικοποιεί το εν λόγω μέσο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και να λογιστικοποιήσει το επαναγορασθέν μέσο ως εάν να επρόκειτο για χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, και να το επιμετρά σε εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το παρόν πρότυπο. Η εν λόγω επιλογή είναι αμετάκλητη και πραγματοποιείται ανά επιμέρους μέσο. Για τους σκοπούς της εν λόγω επιλογής, στα ασφαλιστήρια συμβόλαια περιλαμβάνονται συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής. (Για τους όρους που χρησιμοποιούνται στην παρούσα παράγραφο και οι οποίοι ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17, ανατρέξτε στο εν λόγω πρότυπο).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Κατάταξη

4.1 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

4.1.1 Εκτός από τις περιπτώσεις κατά τις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5, η οικονομική οντότητα κατατάσσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ως μεταγενέστερα επιμετρούμενα στο αποσβεσμένο κόστος, στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων βάσει:

- α) του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και
- β) των χαρακτηριστικών συμβατικών ταμειακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

4.1.2 Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος εάν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διατηρείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου στόχος του οποίου είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με σκοπό την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και
- β) βάσει των συμβατικών όρων που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, δημιουργούνται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και καταβολή τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

Στις παραγράφους B4.1.1–B4.1.26 παρέχονται οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής των ανωτέρω προϋποθέσεων.

4.1.2A Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων εάν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διατηρείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και
- β) βάσει των συμβατικών όρων που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, δημιουργούνται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες ταμειακές ροές που συνίστανται αποκλειστικά σε αποπληρωμή κεφαλαίου και καταβολή τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

Στις παραγράφους B4.1.1–B4.1.26 παρέχονται οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής των ανωτέρω προϋποθέσεων.

4.1.3 Για τους σκοπούς της εφαρμογής των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2A στοιχείο β):

- α) ως κεφάλαιο νοείται η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση. Στην παράγραφο B4.1.7B παρέχονται συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με την έννοια του κεφαλαίου.
- β) οι τόκοι συνίστανται στο αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το ανεξόφλητο υπόλοιπο κεφάλαιο κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, για τους λοιπούς βασικούς κινδύνους και κόστη δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους. Στις παραγράφους B4.1.7A και B4.1.9A–B4.1.9E παρέχονται συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με την έννοια των τόκων, συμπεριλαμβανομένης της έννοιας της διαχρονικής αξίας του χρήματος.

4.1.4 Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός εάν επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2 ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A. Ωστόσο, κατά την αρχική αναγνώριση μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει αμετάκλητα για συγκεκριμένες επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους, οι οποίοι διαφορετικά θα επιμετρούνταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, να παρουσιάζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία (βλ. παραγράφους 5.7.5–5.7.6).

Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

4.1.5 Παρά τις παραγράφους 4.1.1–4.1.4, μια οικονομική οντότητα μπορεί, κατά την αρχική αναγνώριση, να προσδιορίσει αμετάκλητα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν με τον τρόπο αυτό απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία»), που διαφορετικά θα απέρρεε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των κερδών και ζημιών επί αυτών σε διαφορετικές βάσεις (βλέπε παραγράφους B4.1.29–B4.1.32).

4.2 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

4.2.1 Η οικονομική οντότητα κατατάσσει όλες τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως μεταγενέστερα επιμετρούμενες στο αποσβεσμένο κόστος, με εξαίρεση:

α) τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Οι εν λόγω υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων που συνιστούν υποχρεώσεις, επιμετρώνται μεταγενέστερα στην εύλογη αξία·

β) τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προκύπτουν όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης ή όταν εφαρμόζεται η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης. Για την επιμέτρηση τέτοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εφαρμόζονται οι παράγραφοι 3.2.15 και 3.2.17·

γ) τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Μετά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης ενός τέτοιου συμβολαίου [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 4.2.1 στοιχείο α) ή β)] στη συνέχεια το επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού της πρόβλεψης ζημίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με την ενότητα 5.5 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλ. παράγραφο 5.1.1) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15·

δ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκιο χαμηλότερο εκείνου της αγοράς. Ο εκδότης μιας τέτοιας δεσμεύσης [εκτός αν ισχύει η παράγραφος 4.2.1 στοιχείο α)] στη συνέχεια την επιμετρά στο υψηλότερο ποσό μεταξύ:

i) του ποσού της πρόβλεψης ζημίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με την ενότητα 5.5 και

ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά (βλ. παράγραφο 5.1.1) απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15·

ε) ενδεχόμενο αντάλλαγμα το οποίο αναγνωρίζεται από έναν αποκτώντα σε συνένωση επιχειρήσεων στην οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 3. Στη συνέχεια, ένα τέτοιο ενδεχόμενο αντάλλαγμα επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα.

Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

4.2.2 Μια οικονομική οντότητα μπορεί, κατά την αρχική αναγνώριση, να προσδιορίσει αμετάκλητα μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων όταν αυτό επιτρέπεται βάσει της παραγράφου 4.3.5 ή όταν με τον τρόπο αυτό παρέχεται πιο συναφής πληροφόρηση διότι είτε:

- α) απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») που διαφορετικά θα απέρρευε από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων ή από την αναγνώριση των κερδών και ζημιών επί αυτών σε διαφορετικές βάσεις (βλ. παραγράφους B4.1.29-B4.1.32)· ή
- β) γίνεται διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και η απόδοσή της εκτιμάται βάσει της εύλογης αξίας, σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνων ή επενδύσεων, και η πληροφόρηση σχετικά με την ομάδα παρέχεται εσωτερικά επί αυτής της βάσης στα κύρια διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών), για παράδειγμα στο διοικητικό συμβούλιο και στον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή της οικονομικής οντότητας (βλ. παραγράφους B4.1.33-B4.1.36).

4.3 ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΑ ΠΑΡΑΓΩΓΑ

- 4.3.1 Ενσωματωμένο παράγωγο είναι ένα επιμέρους στοιχείο ενός υβριδικού (σύνθετου) συμβολαίου που περιλαμβάνει και ένα μη παράγωγο κύριο συμβόλαιο — με αποτέλεσμα ορισμένες από τις ταμειακές ροές του σύνθετου μέσου να κυμαίνονται κατά τρόπο όμοιο με ένα αυτοτελές παράγωγο. Ως αποτέλεσμα του ενσωματωμένου παραγώγου, ένα μέρος ή το σύνολο των ταμειακών ροών που διαφορετικά θα απαιτούνταν βάσει του συμβολαίου, τροποποιούνται σύμφωνα με καθορισμένο επιτόκιο, τιμή χρηματοοικονομικού μέσου, τιμή εμπορευμάτων, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, πιστωτική διαβάθμιση ή πιστωτικό δείκτη ή άλλη μεταβλητή, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μιας μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένο συμβαλλόμενο. Ένα παράγωγο το οποίο συνοδεύει ένα χρηματοοικονομικό μέσο αλλά βάσει σύμβασης μπορεί να μεταβιβαστεί ανεξάρτητα από το εν λόγω μέσο ή έχει διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο, δεν αποτελεί ενσωματωμένο παράγωγο, αλλά χωριστό χρηματοοικονομικό μέσο.

Υβριδικά συμβόλαια με κύρια συμβόλαια χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- 4.3.2 Εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο που συνιστά περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 4.1.1–4.1.5 σε ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο.

Άλλα υβριδικά συμβόλαια

- 4.3.3 Εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο που δεν συνιστά περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, το ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο και αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο βάσει του παρόντος προτύπου εάν, και μόνον εάν:

- α) τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του ενσωματωμένου παραγώγου δεν είναι στενά συνδεδεμένα με τα οικονομικά χαρακτηριστικά και τους κινδύνους του κύριου συμβολαίου (βλ. παράγραφους B4.3.5 και B4.3.8)·
- β) ένα χωριστό χρηματοοικονομικό μέσο με τους ίδιους όρους όπως το ενσωματωμένο παράγωγο θα πληρούσε τον ορισμό ενός παραγώγου· και
- γ) το υβριδικό συμβόλαιο δεν επιμετράται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των μεταβολών της εύλογης αξίας στα αποτελέσματα (ήτοι ένα παράγωγο που ενσωματώνεται σε χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν διαχωρίζεται).

- 4.3.4 Εάν ένα ενσωματωμένο παράγωγο διαχωρίζεται, το κύριο συμβόλαιο αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα κατάλληλα πρότυπα. Το παρόν πρότυπο δεν εξετάζει αν απαιτείται χωριστή παρουσίαση του ενσωματωμένου παραγώγου στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

- 4.3.5** Παρά τις παραγράφους 4.3.3 και 4.3.4, εάν ένα συμβόλαιο περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα και το κύριο συμβόλαιο δεν είναι περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, μια οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, εκτός εάν:
- α) το ενσωματωμένο παράγωγο ή παράγωγα δεν τροποποιούν σημαντικά τις ταμειακές ροές που σε διαφορετική περίπτωση θα απαιτούνταν από το συμβόλαιο· ή
 - β) είναι σαφές με μικρή ή καθόλου ανάλυση κατά την αρχική εξέταση ενός παρόμοιου υβριδικού μέσου ότι ο διαχωρισμός του ενσωματωμένου παραγώγου ή παραγώγων απαγορεύεται, όπως ένα δικαίωμα προπληρωμής ενσωματωμένο σε δάνειο που επιτρέπει στον κάτοχο να προπληρώσει το δάνειο περίπου στο αποσβεσμένο κόστος του.
- 4.3.6** Εάν βάσει του παρόντος προτύπου η οικονομική οντότητα απαιτείται να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο από το κύριο συμβόλαιο, αλλά αδυνατεί να επιμετρήσει το ενσωματωμένο παράγωγο χωριστά είτε κατά την απόκτηση είτε στο τέλος μεταγενέστερης περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς, προσδιορίζει ολόκληρο το υβριδικό συμβόλαιο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- 4.3.7** Εάν η οικονομική οντότητα δεν δύναται να επιμετρήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία ενός ενσωματωμένου παραγώγου βάσει των όρων και των προϋποθέσεων του, η εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου είναι η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του υβριδικού συμβολαίου και της εύλογης αξίας του κύριου συμβολαίου. Εάν η οικονομική οντότητα δεν δύναται να επιμετρήσει την εύλογη αξία του ενσωματωμένου παραγώγου με τη μέθοδο αυτή, εφαρμόζεται η παράγραφος 4.3.6 και το υβριδικό συμβόλαιο προσδιορίζεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- 4.4** ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ
- 4.4.1** Όταν, και μόνον όταν, μια οικονομική οντότητα τροποποιεί το επιχειρηματικό μοντέλο που εφαρμόζει για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ανακατατάσσει όλα τα εμπλεκόμενα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.4. Βλέπε παραγράφους 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 και B5.6.1–B5.6.2 για περαιτέρω οδηγίες σχετικά με την ανακατάταξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- 4.4.2** Η οικονομική οντότητα δεν ανακατατάσσει οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση.
- 4.4.3** Οι ακόλουθες μεταβολές συνθηκών δεν αποτελούν ανακατατάξεις για τους σκοπούς των παραγράφων 4.4.1–4.4.2:
- α) στοιχείο το οποίο προηγουμένως αποτελούσε προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης και δεν πληροί πλέον αυτές τις προϋποθέσεις·
 - β) στοιχείο το οποίο καθίσταται προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης· και
 - γ) μεταβολές στην επιμέτρηση σύμφωνα με την ενότητα 6.7.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 Επιμέτρηση

5.1 ΑΡΧΙΚΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

- 5.1.1** Με εξαίρεση τις εμπορικές απαιτήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 5.1.3, κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία συν ή μείον —στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που δεν επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων— το κόστος συναλλαγών που αποδίδεται άμεσα στην απόκτηση ή την έκδοση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

5.1.1A Ωστόσο, εάν η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο B5.1.2A.

5.1.2 Όταν η οικονομική οντότητα κάνει χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας διακανονισμού για περιουσιακό στοιχείο που στη συνέχεια επιμετρώνεται στο αποσβεσμένο κόστος, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται αρχικά στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής (βλ. παραγράφους B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3 Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 5.1.1, κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά τις εμπορικές απαιτήσεις στην τιμή συναλλαγής (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15) εάν δεν περιέχουν ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 (ή όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική λύση σύμφωνα με την παράγραφο 63 του ΔΠΧΑ 15).

5.2 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.2.1 Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.1–4.1.5:

α) στο αποσβεσμένο κόστος·

β) στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων· ή

γ) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

5.2.2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης που προβλέπονται στην ενότητα 5.5 στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2 και στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A.

5.2.3 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 (και, κατά περίπτωση, στις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου*) στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένα στοιχεία⁽⁵⁰⁾.

5.3 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

5.3.1 Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση σύμφωνα με τις παραγράφους 4.2.1–4.2.2.

5.3.2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 (και, κατά περίπτωση, στις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως αντισταθμισμένα στοιχεία.

⁽⁵⁰⁾ Σύμφωνα με την παράγραφο 7.2.21, μια οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει στη λογιστική της πολιτική να εξακολουθήσει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης που προβλέπονται στο ΔΛΠ 39 αντί των απαιτήσεων που προβλέπονται στο κεφάλαιο 6 του παρόντος προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε αυτή την επιλογή, οι παραπομπές του παρόντος προτύπου στις συγκεκριμένες απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του κεφαλαίου 6 δεν έχουν εφαρμογή. Αντί αυτών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις σχετικές απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39.

5.4 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΣΒΕΣΜΕΝΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία*Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου***5.4.1 Τα έσοδα από τόκους υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (βλ. προάρτημα Α και παραγράφους B5.4.1-B5.4.7). Ο υπολογισμός γίνεται εφαρμόζοντας το πραγματικό επιτόκιο στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, με τις κάτωθι εξαιρέσεις:**

- α)** αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Για αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο στο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την αρχική αναγνώριση.
- β)** χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν είναι αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας, αλλά έχουν καταστεί στη συνέχεια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Για αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πραγματικό επιτόκιο στο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς.

5.4.2 Μια οικονομική οντότητα η οποία, σε μια περίοδο αναφοράς, υπολογίζει έσοδα από τόκους εφαρμόζοντας τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου στο αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.1 στοιχείο β), υπολογίζει, σε μεταγενέστερες περιόδους αναφοράς, τα έσοδα από τόκους εφαρμόζοντας το πραγματικό επιτόκιο στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία εάν ο πιστωτικός κίνδυνος που ενέχεται στο χρηματοοικονομικό μέσο βελτιωθεί ώστε το χρηματοοικονομικό μέσο να μην θεωρείται πλέον απομειωμένης πιστωτικής αξίας και η βελτίωση μπορεί να συσχετιστεί αντικειμενικά με κάποιο γεγονός που προέκυψε μετά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 5.4.1 στοιχείο β) (όπως μια βελτίωση στην πιστοληπτική διαβάθμιση του δανειολήπτη).

Τροποποίηση συμβατικών ταμειακών ροών

5.4.3 Όταν οι συμβατικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αποτελούν αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποιούνται με άλλο τρόπο και η επαναδιαπραγμάτευση ή η τροποποίηση δεν έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει στα αποτελέσματα κέρδος ή ζημία τροποποίησης. Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υπολογίζεται εκ νέου ως η παρούσα αξία των συμβατικών ταμειακών ροών κατόπιν της επαναδιαπραγμάτευσης ή της τροποποίησης οι οποίες έχουν προεξοφληθεί με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή με το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί) ή, όπου αρμόζει, με το αναθεωρημένο πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Κάθε κόστος ή αμοιβή που πραγματοποιείται αποτελεί αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας του τροποποιημένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και αποσβένεται κατά την εναπομένουσα διάρκεια ζωής αυτού.

Διαγραφή

5.4.4 Η οικονομική οντότητα απομειώνει άμεσα την προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει πια εύλογες προσδοκίες για ανάκτηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εξ ολοκλήρου ή μερικώς. Μια διαγραφή συνιστά γεγονός παύσης αναγνώρισης [βλέπε παράγραφο B3.2.16 στοιχείο η)].

Αλλαγές στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς

5.4.5 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 5.4.6-5.4.9 σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση εάν, και μόνον εάν, η βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αλλάζει ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς. Για τον σκοπό αυτόν, ο όρος «μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς» αναφέρεται στη μεταρρύθμιση ενός επιτοκίου αναφοράς η οποία καλύπτει ολόκληρη την αγορά, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.8.2.

5.4.6 Η βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μπορεί να αλλάξει:

- α)** με την τροποποίηση των συμβατικών όρων που καθορίστηκαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα, οι συμβατικοί όροι τροποποιούνται για την αντικατάσταση του επιτοκίου αναφοράς από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς).

- β) κατά τρόπο που δεν λήφθηκε υπόψη —ούτε προβλέφθηκε— στους συμβατικούς όρους κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού μέσου, χωρίς να τροποποιηθούν οι συμβατικοί όροι (για παράδειγμα, η μέθοδος υπολογισμού του επιτοκίου αναφοράς αλλάζει χωρίς να τροποποιηθούν οι συμβατικοί όροι) και/ή
- γ) λόγω της ενεργοποίησης υφιστάμενου συμβατικού όρου (για παράδειγμα, ενεργοποιείται υφιστάμενη ρήτρα εφεδρικού επιτοκίου).

5.4.7 Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Β5.4.5 για τη λογιστική αντιμετώπιση μιας αλλαγής στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς. Η εν λόγω πρακτική λύση εφαρμόζεται μόνο σε τέτοιου είδους αλλαγές και μόνο στον βαθμό που η αλλαγή απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς (βλ. επίσης παράγραφο 5.4.9.). Για τον σκοπό αυτόν, αλλαγή στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς εφόσον, και μόνον εφόσον, πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) η αλλαγή είναι απαραίτητη ως άμεση συνέπεια της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς και
- β) η νέα βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμοζόταν αμέσως πριν από την αλλαγή).

5.4.8 Παραδείγματα αλλαγών από τις οποίες προκύπτει νέα βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών η οποία είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμοζόταν αμέσως πριν από την αλλαγή) είναι:

- α) η αντικατάσταση υφιστάμενου επιτοκίου αναφοράς που χρησιμοποιείται για τον καθορισμό των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς —ή η εφαρμογή τέτοιας μεταρρύθμισης ενός επιτοκίου αναφοράς με αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού του επιτοκίου αναφοράς— με την προσθήκη σταθερού περιθωρίου ικανού να αντισταθμίσει τη διαφορά βάσης μεταξύ του υφιστάμενου επιτοκίου αναφοράς και του εναλλακτικού επιτοκίου αναφοράς·
- β) οι αλλαγές στην περίοδο αναπροσαρμογής, στις ημερομηνίες αναπροσαρμογής ή στον αριθμό των ημερών μεταξύ των ημερομηνιών πληρωμής των τοκομεριδίων με σκοπό την εφαρμογή της μεταρρύθμισης ενός επιτοκίου αναφοράς και
- γ) η προσθήκη πρόβλεψης εφεδρικού επιτοκίου στους συμβατικούς όρους χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ώστε να είναι δυνατή η εφαρμογή κάθε αλλαγής η οποία περιγράφεται στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω.

5.4.9 Εάν πραγματοποιούνται αλλαγές σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση πέραν των αλλαγών στη βάση καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα την πρακτική λύση της παραγράφου 5.4.7 στις αλλαγές που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς. Στη συνέχεια, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις ισχύουσες απαιτήσεις του παρόντος προτύπου σε τυχόν συμπληρωματικές αλλαγές στις οποίες δεν εφαρμόζεται η πρακτική λύση. Εάν η πρόσθετη αλλαγή δεν έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 5.4.3 ή την παράγραφο Β5.4.6, κατά περίπτωση, για τη λογιστική αντιμετώπιση της εν λόγω πρόσθετης αλλαγής. Εάν η πρόσθετη αλλαγή έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις για την παύση αναγνώρισης.

5.5 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ

Αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

Γενική προσέγγιση

5.5.1 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει πρόβλεψη ζημίας έναντι αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.2 ή 4.1.2Α, απαίτηση από μισθώματα, συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή δανειακή δέσμευση και συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης, στοιχεία για τα οποία ισχύουν οι απαιτήσεις απομείωσης σύμφωνα με τις παραγράφους 2.1 στοιχείο ζ), 4.2.1 στοιχείο γ) ή 4.2.1 στοιχείο δ).

- 5.5.2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης για την αναγνώριση και επιμέτρηση μιας πρόβλεψης ζημίας για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α. Ωστόσο, η πρόβλεψη ζημίας αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και δεν απομειώνει τη λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
- 5.5.3 Με την επιφύλαξη των παραγράφων 5.5.13-5.5.16, σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, η οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας για ένα χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής εάν ο πιστωτικός κίνδυνος του χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση.
- 5.5.4 Στόχος των απαιτήσεων απομείωσης είναι να αναγνωριστούν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία έχουν υπάρξει σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο από την αρχική αναγνώριση — είτε η αξιολόγηση γίνεται σε ατομική είτε σε συλλογική βάση — λαμβάνοντας υπόψη όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που αφορούν το μέλλον.
- 5.5.5 Με την επιφύλαξη των παραγράφων 5.5.13-5.5.16, εάν, κατά την ημερομηνία αναφοράς, ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας για το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου.
- 5.5.6 Για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα καθίσταται μέρος της ανέκκλητης δέσμευσης θεωρείται ότι είναι η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης.
- 5.5.7 Εάν μια οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει την πρόβλεψη ζημίας για ένα χρηματοοικονομικό μέσο σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής στην προηγούμενη περίοδο αναφοράς, αλλά αποφασίζει κατά την τρέχουσα ημερομηνία αναφοράς ότι δεν πληρούνται πλέον οι προϋποθέσεις της παραγράφου 5.5.3, επιμετρά την πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δωδεκαμήνου κατά την τρέχουσα ημερομηνία αναφοράς.
- 5.5.8 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα, ως κέρδος ή ζημία απομείωσης, το ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (ή της αναστροφής) που απαιτείται για την αναπροσαρμογή της πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία αναφοράς στο ποσό που απαιτείται να αναγνωριστεί σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.
- Καθορισμός σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου*
- 5.5.9 Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση. Κατά την αξιολόγηση, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης που παρατηρείται καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου αντί της μεταβολής στο ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Για να προβεί στην αξιολόγηση αυτή, η οικονομική οντότητα συγκρίνει τον κίνδυνο αθέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την ημερομηνία αναφοράς με τον κίνδυνο αθέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης και λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες, οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και οι οποίες είναι ενδεικτικές σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου από την αρχική αναγνώριση.
- 5.5.10 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διαπιστώσει ότι ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση εάν αποφασίσει ότι το χρηματοοικονομικό μέσο εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς (βλ. παραγράφους B5.5.22-B5.5.24).

- 5.5.11 Εάν υπάρχουν λογικές και βάσιμες πληροφορίες που αφορούν το μέλλον, οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να βασίζεται αποκλειστικά σε πληροφορίες του παρελθόντος για να αποφασίσει κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος από την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, όταν δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες οι οποίες να αφορούν περισσότερο το μέλλον από το παρελθόν (είτε σε μεμονωμένη είτε σε συλλογική βάση) χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει πληροφορίες του παρελθόντος για να αποφασίσει αν έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση. Ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τις σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου, υπάρχει το μαχητό τεκμήριο ότι ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση όταν οι συμβατικές πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών. Η οικονομική οντότητα μπορεί να ανατρέψει αυτό το τεκμήριο εάν έχει λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, οι οποίες καταδεικνύουν ότι ο πιστωτικός κίνδυνος δεν έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση παρά το γεγονός ότι οι συμβατικές πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών. Όταν η οικονομική οντότητα αποφασίζει ότι έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο προτού οι συμβατικές πληρωμές εμφανίσουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών, το μαχητό τεκμήριο δεν ισχύει.

Τροποποιημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- 5.5.12 Εάν έχει γίνει επαναδιαπραγμάτευση ή τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου χωρίς να έχει γίνει παύση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3 συγκρίνοντας:
- α) τον κίνδυνο αθέτησης κατά την ημερομηνία αναφοράς (με βάση τους τροποποιημένους συμβατικούς όρους)· και
 - β) τον κίνδυνο αθέτησης κατά την αρχική αναγνώριση (με βάση τους αρχικούς, μη τροποποιημένους συμβατικούς όρους).

Αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας

- 5.5.13 Παρά τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 5.5.3 και 5.5.5, κατά την ημερομηνία αναφοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις σωρευμένες μεταβολές των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής από την αρχική αναγνώριση ως πρόβλεψη ζημίας για τα αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας.
- 5.5.14 Σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα το ποσό της μεταβολής των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ως κέρδος ή ζημία απομείωσης. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις ευνοϊκές μεταβολές στις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ως κέρδος απομείωσης, ακόμη και αν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής είναι μικρότερες από το ποσό των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών που είχαν συμπεριληφθεί στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές κατά την αρχική αναγνώριση.

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, η οικονομική οντότητα επιμετρά πάντοτε την πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για:
- α) εμπορικές απαιτήσεις ή συμβατικά περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συναλλαγές οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15, και:
 - i) δεν περιέχουν σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 (ή όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική λύση σύμφωνα με την παράγραφο 63 του ΔΠΧΑ 15), ή
 - ii) περιέχουν σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει ως λογιστική πολιτική της την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Η εν λόγω λογιστική πολιτική εφαρμόζεται σε όλες αυτές τις εμπορικές απαιτήσεις ή τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία αλλά μπορεί να εφαρμοστεί χωριστά σε εμπορικές απαιτήσεις και συμβατικά περιουσιακά στοιχεία·

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.

5.5.16 Η οικονομική οντότητα μπορεί να κάνει ανεξάρτητες επιλογές λογιστικής πολιτικής για τις εμπορικές απαιτήσεις, τις απαιτήσεις από μισθώματα και τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία.

Επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

5.5.17 Η οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες ενός χρηματοοικονομικού μέσου με τρόπο που αντανακλά:

α) ένα αμερόληπτα καθορισμένο και σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων ποσό το οποίο καθορίζεται μέσω της αξιολόγησης μιας σειράς πιθανών εκβάσεων·

β) τη διαχρονική αξία του χρήματος· και

γ) λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και αφορούν παρελθόντα γεγονότα, τρέχουσες συνθήκες και προβλέψεις των μελλοντικών οικονομικών συνθηκών.

5.5.18 Κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, μια οικονομική οντότητα δεν είναι απαραίτητο να προσδιορίζει κάθε πιθανό σενάριο. Ωστόσο, λαμβάνει υπόψη τον κίνδυνο ή την πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία αποτυπώνοντας την πιθανότητα να προκύψει και την πιθανότητα να μην προκύψει πιστωτική ζημία, ακόμη και αν η πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία είναι πολύ χαμηλή.

5.5.19 Η μέγιστη περίοδος που λαμβάνεται υπόψη κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων επέκτασης) για την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο και όχι μεγαλύτερη περίοδος, ακόμη και αν μια μεγαλύτερη περίοδος συμβαδίζει με την επιχειρηματική πρακτική.

5.5.20 Ωστόσο, ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν ένα δανειακό σκέλος και ένα σκέλος μη εκταμιευμένης δέσμευσης και η συμβατική δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να απαιτήσει εξόφληση και να ακυρώσει τη μη εκταμιευμένη δέσμευση δεν περιορίζει την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε πιστωτικές ζημίες σύμφωνα με τη συμβατική περίοδο ειδοποίησης. Για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά μέσα, και μόνο για αυτά, η οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες για την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο και οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες δεν μετριάζονται με μέτρα διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου, ακόμη και αν η εν λόγω περίοδος εκτείνεται πέρα από τη μέγιστη συμβατική περίοδο.

5.6 ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.6.1 Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, εφαρμόζει την ανακατάταξη μελλοντικά από την ημερομηνία ανακατάταξης. Η οικονομική οντότητα δεν επαναλαμβάνει τυχόν προγενέστερα αναγνωρισμένα κέρδη, ζημίες (συμπεριλαμβανομένων κερδών ή ζημιών απομείωσης) ή τόκους. Οι παράγραφοι 5.6.2–5.6.7 θέτουν τις προϋποθέσεις για τις ανακατατάξεις.

5.6.2 Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων, η εύλογη αξία επιμετράται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από διαφορά ανάμεσα στο προηγούμενο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

- 5.6.3 Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, η εύλογη αξία κατά την ημερομηνία ανακατάταξης καθίσταται η νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία. (Βλέπε παράγραφο B5.6.2 για οδηγίες σχετικά με τον καθορισμό πραγματικού επιτοκίου και πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.)
- 5.6.4 Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η εύλογη αξία του επιμετράται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από διαφορά ανάμεσα στο προηγούμενο αποσβεσμένο κόστος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Το πραγματικό επιτόκιο και η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν αναπροσαρμόζονται ως αποτέλεσμα της ανακατάταξης. (Βλέπε παράγραφο B5.6.1.)
- 5.6.5 Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακατατάσσεται στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Ωστόσο, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που προηγουμένως αναγνωρίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα αφαιρούνται από την καθαρή θέση και αναπροσαρμόζονται έναντι της εύλογης αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανακατάταξης. Ως αποτέλεσμα, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται κατά την ημερομηνία ανακατάταξης σαν η επιμέτρησή του να γινόταν πάντοτε στο αποσβεσμένο κόστος. Αυτή η αναπροσαρμογή επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα αλλά όχι τα αποτελέσματα και, επομένως, δεν συνιστά αναπροσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων). Το πραγματικό επιτόκιο και η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν αναπροσαρμόζονται ως αποτέλεσμα της ανακατάταξης. (Βλέπε παράγραφο B5.6.1.)
- 5.6.6 Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογη αξία. (Βλέπε παράγραφο B5.6.2 για οδηγίες σχετικά με τον καθορισμό πραγματικού επιτοκίου και πρόβλεψης ζημίας κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.)
- 5.6.7 Εάν μια οικονομική οντότητα προβεί σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των αποτελεσμάτων, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογη αξία. Το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) κατά την ημερομηνία ανακατάταξης.
- 5.7 ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ
- 5.7.1 Κέρδος ή ζημία επί χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που επιμετράται στην εύλογη αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός εάν:
- α) αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλ. παραγράφους 6.5.8-6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89-94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για την αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου)·
 - β) αποτελεί επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο και η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να παρουσιάζει τα κέρδη και τις ζημιές της εν λόγω επένδυσης στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5·
 - γ) αποτελεί χρηματοοικονομική υποχρέωση που έχει προσδιοριστεί ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η οικονομική οντότητα υποχρεούται να παρουσιάζει τα αποτελέσματα των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7· ή

δ) αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α και η οικονομική οντότητα υποχρεούται να αναγνωρίζει ορισμένες μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.10.

5.7.1Α Τα μερίσματα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα μόνον όταν:

α) έχει εδραιωθεί το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να εισπράξει το μέρισμα·

β) είναι πιθανό τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το μέρισμα να εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα· και

γ) το ποσό του μερίσματος μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.

5.7.2 Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος και δεν αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει παύσει να αναγνωρίζεται και έχει ανακαταταχθεί σύμφωνα με την παράγραφο 5.6.2, μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης ή με σκοπό να αναγνωριστούν κέρδη ή ζημίες απομείωσης. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 5.6.2 και 5.6.4 εάν προβαίνει σε ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους. Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος και δεν αποτελεί μέρος σχέσης αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου) αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν η χρηματοοικονομική υποχρέωση παύει να αναγνωρίζεται και μέσω της διαδικασίας της απόσβεσης. (Βλέπε παράγραφο Β5.7.2 για οδηγίες σχετικά με συναλλαγματικά κέρδη ή ζημίες.)

5.7.3 Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν αντισταθμισμένα στοιχεία σε σχέση αντιστάθμισης αναγνωρίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 6.5.8–6.5.14 και, κατά περίπτωση, τις παραγράφους 89–94 του ΔΛΠ 39 σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας για αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου.

5.7.4 Εάν μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιώντας τη λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού (βλέπε παραγράφους 3.1.2, Β3.1.3 και Β3.1.6), κάθε μεταβολή στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που θα λαμβάνεται στη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας του διακανονισμού δεν αναγνωρίζεται για τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Για τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία, ωστόσο, η μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα, όπως αρμόζει σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1. Ως ημερομηνία εμπορικής συναλλαγής θεωρείται η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης.

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους

5.7.5 Κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει αμετάκλητα να παρουσιάζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο εντός του πεδίου εφαρμογής του παρόντος προτύπου ο οποίος δεν διακρατείται για διαπραγμάτευση ούτε αποτελεί ενδεχόμενο αντάλλαγμα αναγνωριζόμενο από έναν αποκτώντα σε συνένωση επιχειρήσεων στην οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 3. (Βλέπε παράγραφο Β5.7.3 για οδηγίες σχετικά με συναλλαγματικά κέρδη ή ζημίες.)

5.7.6 Εάν μια οικονομική οντότητα κάνει την επιλογή της παραγράφου 5.7.5, αναγνωρίζει στα αποτελέσματα τα μερίσματα από την εν λόγω επένδυση σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.1Α.

Υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

5.7.7 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομική υποχρέωση που προσδιορίζεται ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 ή την παράγραφο 4.3.5 ως εξής:

α) το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης παρουσιάζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλ. παραγράφους B5.7.13-B5.7.20) και

β) το υπόλοιπο ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης παρουσιάζεται στα αποτελέσματα

εκτός εάν ο χειρισμός των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης που περιγράφονται στο στοιχείο α) θα δημιουργούσε ή θα διέυρνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα (στην οποία περίπτωση ισχύει η παράγραφος 5.7.8). Οι παράγραφοι B5.7.5–B5.7.7 και B5.7.10–B5.7.12 παρέχουν οδηγίες για τον προσδιορισμό του κατά πόσον θα προέκυπτε ή θα διευρυνόταν μια λογιστική αναντιστοιχία.

5.7.8 Εάν οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.7.7. θα δημιουργούσαν ή θα διέυρναν μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα, η οικονομική οντότητα απεικονίζει όλα τα κέρδη ή τις ζημιές από την υποχρέωση αυτή (συμπεριλαμβανομένων των αποτελεσμάτων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα.

5.7.9 Παρά τις απαιτήσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8, η οικονομική οντότητα απεικονίζει στα αποτελέσματα όλα τα κέρδη και τις ζημιές από δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων

5.7.10 Κέρδος ή ζημία από χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα, εκτός από τα κέρδη ή τις ζημιές απομείωσης (βλ. ενότητα 5.5) και τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημιές (βλ. παραγράφους B5.7.2-B5.7.2Α), μέχρι την πάυση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή την ανακατάταξή του. Όταν γίνει πάυση αναγνώρισης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1). Εάν γίνει ανακατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με τις παραγράφους 5.6.5 και 5.6.7. Οι τόκοι που υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

5.7.11 Όπως περιγράφεται στην παράγραφο 5.7.10, εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, τα ποσά που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα είναι ίδια με τα ποσά που θα είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είχε επιμετρηθεί στο αποσβεσμένο κόστος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 Λογιστική αντιστάθμισης

6.1 ΣΤΟΧΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

6.1.1 Στόχος της λογιστικής αντιστάθμισης είναι η απεικόνιση, στις οικονομικές καταστάσεις, του αποτελέσματος των δραστηριοτήτων διαχείρισης κινδύνων μιας οικονομικής οντότητας η οποία χρησιμοποιεί χρηματοοικονομικά μέσα για να διαχειρίζεται την έκθεσή της η οποία προκύπτει από συγκεκριμένους κινδύνους που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα, στην περίπτωση επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους για τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5). Αυτή η προσέγγιση αποσκοπεί στην παρουσίαση του πλαισίου χρήσης των μέσων αντιστάθμισης για τα οποία εφαρμόζεται η λογιστική αντιστάθμισης, ώστε να είναι σαφείς ο σκοπός και οι επιπτώσεις τους.

6.1.2 Η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να προσδιορίσει μια σχέση αντιστάθμισης ανάμεσα σε ένα μέσο αντιστάθμισης και ένα αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 6.2.1–6.3.7 και B6.2.1–B6.3.25. Για σχέσεις αντιστάθμισης που πληρούν τα κριτήρια επιλεξιμότητας, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το κέρδος ή τη ζημία από το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 6.5.1–6.5.14 και B6.5.1–B6.5.28. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι ομάδα στοιχείων, η οικονομική οντότητα συμμορφώνεται με τις πρόσθετες απαιτήσεις των παραγράφων 6.6.1–6.6.6 και B6.6.1–B6.6.16.

6.1.3 Για αντιστάθμιση εύλογης αξίας της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (και μόνο για μια τέτοια αντιστάθμιση), η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39 αντί των αντίστοιχων του παρόντος προτύπου. Σε μια τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να εφαρμόσει τις ειδικές απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης εύλογης αξίας για την αντιστάθμιση του κινδύνου επιτοκίου ενός χαρτοφυλακίου και να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο ένα μέρος που αποτελεί νομισματικό ποσό (βλέπε παραγράφους 81Α, 89Α και ΟΕ114–ΟΕ132 του ΔΛΠ 39).

6.2 ΜΕΣΑ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

Επιλέξιμα μέσα

6.2.1 **Παράγωγο που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστούν ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός από ορισμένα πωληθέντα δικαιώματα (βλέπε παράγραφο B6.2.4).**

6.2.2 Μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστούν ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός εάν πρόκειται για χρηματοοικονομική υποχρέωση που έχει προσδιοριστεί ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και για την οποία το ποσό της μεταβολής της εύλογης αξίας που αποδίδεται στις μεταβολές πιστωτικού κινδύνου της εν λόγω υποχρέωσης απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7. Στην αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου, το συστατικό στοιχείο συναλλαγματικού κινδύνου ενός μη παράγωγου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη παράγωγης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης εφόσον δεν αποτελεί επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.

6.2.3 Για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μόνο οι συμβάσεις με μέρος που δεν ανήκει στην αναφέρουσα οικονομική οντότητα (ήτοι, είναι εκτός του ομίλου ή της μεμονωμένης οικονομικής οντότητας για την οποία γίνεται η αναφορά) μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης.

Προσδιορισμός μέσων αντιστάθμισης

6.2.4 Ένα αποδεκτό μέσο πρέπει να προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης στο σύνολό του. Οι μοναδικές επιτρεπόμενες εξαιρέσεις είναι:

α) ο διαχωρισμός της εσωτερικής αξίας και της διαχρονικής αξίας μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης και ο προσδιορισμός ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής στην εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης και όχι της μεταβολής στη διαχρονική αξία του (βλ. παραγράφους 6.5.15 και B6.5.29–B6.5.33).

β) ο διαχωρισμός του προθεσμιακού στοιχείου και του τρέχοντος στοιχείου ενός προθεσμιακού συμβολαίου και ο προσδιορισμός ως μέσου αντιστάθμισης μόνο της μεταβολής στην αξία του τρέχοντος στοιχείου και όχι του προθεσμιακού στοιχείου· παρομοίως, το περιθώριο βάρσης συναλλαγματικής ισοτιμίας δύναται να διαχωριστεί και να εξαιρεθεί από τον προσδιορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης (βλ. παραγράφους 6.5.16 και B6.5.34–B6.5.39)· και

γ) ένα ποσοστό επί του συνόλου του μέσου αντιστάθμισης, π.χ. το 50 τοις εκατό του ονομαστικού ποσού, είναι δυνατό να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια αντισταθμιστική σχέση. Ωστόσο, ένα μέσο αντιστάθμισης δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί για ένα τμήμα της μεταβολής της εύλογης αξίας του που προκύπτει μόνο από ένα μέρος της χρονικής περιόδου κατά την οποία το μέσο αντιστάθμισης παραμένει ανεξόφλητο.

6.2.5 Μια οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να απεικονίζει συνδυαστικά, και να προσδιορίζει από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης, οποιονδήποτε συνδυασμό των κάτωθι (συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες ο κίνδυνος ή οι κίνδυνοι που προκύπτουν από ορισμένα μέσα αντιστάθμισης αντισταθμίζουν εκείνους που προκύπτουν από άλλα):

α) παράγωγα ή τμήματα αυτών· και

β) μη παράγωγα ή τμήματα αυτών.

6.2.6 Ωστόσο, παράγωγο μέσο που συνδυάζει πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης και αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης (για παράδειγμα, ένα ανώτατο και κατώτατο όριο διακύμανσης επιτοκίων) δεν αποτελεί αποδεκτό μέσο αντιστάθμισης εάν πρόκειται, στην ουσία, για καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης κατά την ημερομηνία προσδιορισμού (εκτός εάν πληροί τα κριτήρια σύμφωνα με την παράγραφο Β6.2.4). Ομοίως, δύο ή περισσότερα μέσα (ή τμήματα αυτών) μπορούν να προσδιοριστούν από κοινού ως μέσο αντιστάθμισης μόνο εάν, σε συνδυασμό, δεν αποτελούν καθαρό πωληθέν δικαίωμα προαίρεσης κατά την ημερομηνία προσδιορισμού (εκτός εάν πληρούν τα κριτήρια σύμφωνα με την παράγραφο Β6.2.4).

6.3 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Αποδεκτά στοιχεία

6.3.1 **Αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση, προσδοκώμενη συναλλαγή ή καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να αποτελεί:**

α) μεμονωμένο στοιχείο· ή

β) ομάδα στοιχείων (σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις παραγράφους 6.6.1-6.6.6 και Β6.6.1-Β6.6.16).

Αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί επίσης να είναι συστατικό στοιχείο ενός τέτοιου στοιχείου ή ομάδας στοιχείων (βλέπε παραγράφους 6.3.7 και Β6.3.7-Β6.3.25).

6.3.2 Το αντισταθμισμένο στοιχείο πρέπει να μπορεί να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο.

6.3.3 Εάν ένα αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί προσδοκώμενη συναλλαγή (ή συστατικό στοιχείο αυτής), η εν λόγω συναλλαγή πρέπει να θεωρείται πολύ πιθανό να εκπληρωθεί.

6.3.4 Μια συνολική έκθεση που αποτελεί συνδυασμό έκθεσης που θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή ως αντισταθμισμένο στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 6.3.1 και ενός παραγώγου, μπορεί να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο (βλέπε παραγράφους Β6.3.3-Β6.3.4). Αυτό περιλαμβάνει μια προσδοκώμενη συναλλαγή συνολικής έκθεσης (ήτοι μη δεσμευτικές αλλά αναμενόμενες μελλοντικές συναλλαγές που θα μπορούσαν να επιφέρουν μια έκθεση και ένα παράγωγο) εάν η εν λόγω συνολική έκθεση είναι πολύ πιθανή και, όταν προκύψει και επομένως δεν θα αποτελεί πλέον προσδοκία, θα είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο.

6.3.5 Για σκοπούς λογιστικής αντιστάθμισης, μόνον περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, βέβαιες δεσμεύσεις και πολύ πιθανές προσδοκώμενες συναλλαγές με ένα μέρος εκτός της οικονομικής οντότητας μπορούν να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία. Η λογιστική αντιστάθμιση μπορεί να εφαρμοστεί σε συναλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων του ίδιου ομίλου μόνο στις επιμέρους ή ατομικές οικονομικές καταστάσεις αυτών των οικονομικών οντοτήτων και όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, με εξαίρεση τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εταιρείας επενδύσεων, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 10, όπου οι συναλλαγές μεταξύ της εταιρείας επενδύσεων και των θυγατρικών της που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων δεν απαλείφονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

- 6.3.6 Ωστόσο, ως εξαίρεση στην παράγραφο 6.3.5, ο συναλλαγματικός κίνδυνος ενδοεταιρικού χρηματικού στοιχείου (για παράδειγμα, μιας υποχρέωσης/απαιτήσης μεταξύ δύο θυγατρικών) μπορεί να θεωρηθεί αποδεκτό αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εάν επιφέρει έκθεση σε συναλλαγματικά κέρδη και ζημιές που δεν απαλείφονται πλήρως με την ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημιές επί ενδοεταιρικών χρηματικών στοιχείων δεν απαλείφονται πλήρως κατά την ενοποίηση, όταν η συναλλαγή που αφορά το ενδοεταιρικό χρηματικό στοιχείο διενεργείται μεταξύ δύο οικονομικών οντοτήτων του ομίλου που έχουν διαφορετικά λειτουργικά νομίσματα. Επιπροσθέτως, ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να χαρακτηριστεί αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις υπό τον όρο ότι η συναλλαγή εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

Προσδιορισμός των αντισταθμισμένων στοιχείων

- 6.3.7 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα στοιχείο στο σύνολό του ή ένα συστατικό στοιχείο αυτού ως αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια σχέση αντιστάθμισης. Ένα πλήρες στοιχείο περιλαμβάνει όλες τις μεταβολές στις ταμειακές ροές ή την εύλογη αξία ενός στοιχείου. Ένα συστατικό στοιχείο περιλαμβάνει μέρος της συνολικής μεταβολής της εύλογης αξίας ή της μεταβλητότητας των ταμειακών ροών ενός στοιχείου. Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει μόνο τους ακόλουθους τύπους συνιστωσών (συμπεριλαμβανομένων συνδυασμών) ως αντισταθμισμένα στοιχεία:

α) μόνο μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία ενός στοιχείου οι οποίες αποδίδονται σε έναν ή περισσότερους συγκεκριμένους κινδύνους (συνιστώσα κινδύνου), με την προϋπόθεση ότι, έπειτα από αξιολόγηση του πλαισίου της δομής της συγκεκριμένης αγοράς, η συνιστώσα κινδύνου μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο (βλ. παραγράφους Β6.3.8-Β6.3.15). Οι συνιστώσες κινδύνου περιλαμβάνουν προσδιορισμό μόνο για μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία ενός αντισταθμισμένου στοιχείου πάνω ή κάτω από μια συγκεκριμένη τιμή ή άλλη μεταβλητή (μονόπλευρος κίνδυνος).

β) μία ή περισσότερες επιλεγμένες συμβατικές ταμειακές ροές.

γ) συστατικά στοιχεία ενός ονομαστικού ποσού, ήτοι καθορισμένο μέρος του ποσού ενός στοιχείου (βλ. παραγράφους Β6.3.16-Β6.3.20).

6.4 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΕΠΙΛΕΞΙΜΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗ

- 6.4.1 Μια σχέση αντιστάθμισης είναι κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμιση υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η σχέση αντιστάθμισης περιλαμβάνει μόνο επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης και επιλέξιμα αντισταθμισμένα στοιχεία.

β) κατά την έναρξη της σχέσης αντιστάθμισης υπάρχει επίσημος προσδιορισμός και τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης και του στόχου της διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας και της στρατηγικής της για τη διενέργεια της αντιστάθμισης. Η τεκμηρίωση περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του μέσου αντιστάθμισης, του αντισταθμισμένου στοιχείου, της φύσης του αντισταθμισμένου κινδύνου και του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα θα αξιολογήσει κατά πόσον η σχέση αντιστάθμισης καλύπτει τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας (συμπεριλαμβανομένης ανάλυσης για τις πηγές αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και του τρόπου προσδιορισμού του συντελεστή αντιστάθμισης).

γ) η σχέση αντιστάθμισης καλύπτει όλες τις ακόλουθες απαιτήσεις αποτελεσματικότητας:

i) υπάρχει οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης (βλ. παραγράφους Β6.4.4-Β6.4.6).

ii) η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου δεν υπερσιχύνει των μεταβολών στην αξία που προκύπτουν από αυτή την οικονομική σχέση (βλ. παραγράφους Β6.4.7-Β6.4.8) και

iii) ο συντελεστής αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης είναι ο ίδιος που προκύπτει από την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που αντισταθμίζει στην πραγματικότητα η οικονομική οντότητα και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί στην πραγματικότητα η οικονομική οντότητα για να αντισταθμίσει την εν λόγω ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου. Ωστόσο, ο εν λόγω προσδιορισμός δεν αντικατοπτρίζει μια έλλειψη ισορροπίας ανάμεσα στις σταθμίσεις του στοιχείου αντιστάθμισης και του μέσου αντιστάθμισης που θα είχε ως αποτέλεσμα την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα εάν γίνεται αναγνώριση ή όχι) και ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν συμβαδίζει με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους Β6.4.9–Β6.4.11).

6.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΠΙΛΕΞΙΜΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ

6.5.1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης σε σχέσεις αντιστάθμισης που καλύπτουν τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1 (στα οποία περιλαμβάνεται η απόφαση της οικονομικής οντότητας να προσδιορίσει τη σχέση αντιστάθμισης).

6.5.2 Υπάρχουν τρεις τύποι σχέσεων αντιστάθμισης:

α) αντιστάθμιση εύλογης αξίας: αντιστάθμιση της έκθεσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή μη αναγνωρισμένης βέβαιης δέσμευσης ή συστατικού στοιχείου οποιουδήποτε εκ των ανωτέρω που μπορεί να αποδοθεί σε συγκεκριμένο κίνδυνο και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα·

β) αντιστάθμιση ταμειακών ροών: αντιστάθμιση της έκθεσης σε διακύμανση των ταμειακών ροών που μπορεί να αποδοθεί σε συγκεκριμένο κίνδυνο που σχετίζεται με το σύνολο ή μέρος ενός αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης (όπως το σύνολο ή μέρος ορισμένων μελλοντικών καταβολών τόκων επί χρέους κυμαινόμενου επιτοκίου) ή με μια πολύ πιθανή προσδοκώμενη συναλλαγή, και θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα·

γ) αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ 21.

6.5.3 Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι συμμετοχικός τίτλος για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, η αντισταθμισμένη έκθεση που αναφέρεται στην παράγραφο 6.5.2 στοιχείο α) πρέπει να είναι μια έκθεση που θα μπορούσε να επηρεάσει τα λοιπά συνολικά έσοδα. Τότε, και μόνον τότε, η αναγνωρισμένη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

6.5.4 Μια αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας βέβαιης δέσμευσης μπορεί να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

6.5.5 Εάν μια σχέση αντιστάθμισης παύσει να καλύπτει την απαίτηση περί αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αφορά τον συντελεστή αντιστάθμισης [βλ. παράγραφο 6.4.1 στοιχείο γ) σημείο iii)] αλλά ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου για την εν λόγω προσδιορισμένη σχέση αντιστάθμισης παραμένει αμετάβλητος, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τον συντελεστή αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης, ώστε να πληροί ξανά τα κριτήρια επιλεξιμότητας (στο παρόν πρότυπο αυτό ονομάζεται «επανακαθορισμός» — βλ. παραγράφους Β6.5.7–Β6.5.21).

6.5.6 Η οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης μελλοντικά μόνο όταν η σχέση αντιστάθμισης (ή μέρος αυτής) παύσει να καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας (αφού ληφθεί υπόψη τυχόν επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης, εάν ισχύει). Εδώ περιλαμβάνονται περιπτώσεις στις οποίες το μέσο αντιστάθμισης εκπνέει ή πωλείται, διακόπτεται ή ασκείται. Για τον σκοπό αυτό, η αντικατάσταση ή η ανανέωση ενός μέσου αντιστάθμισης με άλλο τέτοιο μέσο δεν θεωρείται ως εκπνοή ή διακοπή, εφόσον η κατά τον τρόπο αυτό αντικατάσταση ή ανανέωση αποτελεί μέρος του στόχου της τεκμηριωμένης στρατηγικής διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας και συμβαδίζει με αυτόν. Επιπλέον, για τον σκοπό αυτόν, δεν υπάρχει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:

- α) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαρίζοντες αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενο τους ώστε να καταστούν ο νέος αντισυμβαλλόμενος καθενός από τα μέρη. Για τον σκοπό αυτό, ως εκκαθαρίζων αντισυμβαλλόμενος θεωρείται κεντρικός αντισυμβαλλόμενος (ενίοτε καλούμενος «γραφείο συμφηφισμού» ή «οργανισμός εκκαθάρισης») ή μία ή περισσότερες οικονομικές οντότητες, για παράδειγμα μέλος οργανισμού εκκαθάρισης ή πελάτης μέλους οργανισμού εκκαθάρισης που ενεργεί ως αντισυμβαλλόμενος προκειμένου να εκτελέσει την εκκαθάριση από κεντρικό αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, σε περίπτωση που τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης αντικαταστήσουν τους αρχικούς τους αντισυμβαλλόμενους με διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους, η απαίτηση του παρόντος εδαφίου καλύπτεται μόνον εάν καθένα από τα εν λόγω συμβαλλόμενα μέρη εκτελέσει την εκκαθάριση με τον ίδιο κεντρικό αντισυμβαλλόμενο.
- β) τυχόν άλλες αλλαγές στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλομένου. Οι τροποποιήσεις αυτές περιορίζονται σε εκείνες οι οποίες είναι σύμφωνες με τους όρους που θα ανέμενε κανείς εάν το μέσο αντιστάθμισης είχε αρχικά εκκαθαριστεί με τον εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο. Οι εν λόγω τροποποιήσεις περιλαμβάνουν αλλαγές στις απαιτήσεις εξασφάλισης, στα δικαιώματα αντιστάθμισης των υπολοίπων απαιτήσεων και οφειλών, καθώς και στα τέλη που επιβάλλονται.

Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης μπορεί να επηρεάσει μια σχέση αντιστάθμισης είτε στο σύνολό της είτε μόνο κατά ένα μέρος αυτής (στην οποία περίπτωση η λογιστική αντιστάθμισης συνεχίζεται για το υπολειπόμενο μέρος της σχέσης αντιστάθμισης).

6.5.7 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει:

- α) την παράγραφο 6.5.10 όταν διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση για αντιστάθμιση εύλογης αξίας για την οποία το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (ή μέρος αυτού) που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος και
- β) την παράγραφο 6.5.12 όταν διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών.

Αντισταθμίσεις εύλογης αξίας

6.5.8 Εφόσον η αντιστάθμιση εύλογης αξίας καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1, η σχέση αντιστάθμισης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

- α) το κέρδος ή η ζημία από το μέσο αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα (ή στα λοιπά συνολικά έσοδα εάν το μέσο αντιστάθμισης αντισταθμίζει συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5).
- β) το κέρδος ή η ζημία της αντιστάθμισης που προκύπτει από το αντισταθμισμένο στοιχείο προσαρμόζει τη λογιστική αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου (εάν ισχύει) και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (ή συστατικό στοιχείο αυτού) που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, το κέρδος ή η ζημία αντιστάθμισης από το αντισταθμισμένο στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, τα εν λόγω ποσά παραμένουν στα λοιπά συνολικά έσοδα. Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση (ή συστατικό στοιχείο αυτής), η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου μετά τον προσδιορισμό του αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση με το αντίστοιχο κέρδος ή τη ζημία να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

6.5.9 Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας αποτελεί βέβαιη δέσμευση (ή συστατικό στοιχείο αυτής) για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή την ανάληψη υποχρέωσης, η αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που προκύπτει από την εκπλήρωση της βέβαιης δέσμευσης της οικονομικής οντότητας προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τη σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που είχε αναγνωρισθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

- 6.5.10 Οποιαδήποτε αναπροσαρμογή που προκύπτει βάσει της παραγράφου 6.5.8 στοιχείο β) αποσβένεται στα αποτελέσματα εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο (ή συστατικό στοιχείο αυτού) που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος. Η απόσβεση μπορεί να αρχίσει με την εμφάνιση της προσαρμογής και αρχίζει το αργότερο κατά τον χρόνο που το αντισταθμισμένο στοιχείο παύει να προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει κέρδη και ζημιές αντιστάθμισης. Η απόσβεση βασίζεται σε πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται εκ νέου κατά την ημερομηνία έναρξης της απόσβεσης. Στην περίπτωση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή συστατικό στοιχείο αυτού) που αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο και επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, η απόσβεση εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο αλλά στο ποσό που αντιπροσωπεύει το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β) αντί της προσαρμογής της λογιστικής αξίας.

Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών

- 6.5.11 Εφόσον μια αντιστάθμιση ταμειακής ροής καλύπτει τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.4.1, η σχέση αντιστάθμισης αντιμετωπίζεται λογιστικά ως ακολούθως:

- α) το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων που αφορά το αντισταθμισμένο στοιχείο (αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών) προσαρμόζεται στο χαμηλότερο εκ των κάτωθι ποσών (σε απόλυτα μεγέθη):

i) το σωρευτικό κέρδος ή ζημία του μέσου αντιστάθμισης από την έναρξη της αντιστάθμισης και

ii) τη σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας (στην παρούσα αξία) του αντισταθμισμένου στοιχείου (ήτοι την παρούσα αξία της σωρευμένης μεταβολής των αντισταθμισμένων αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών) από την έναρξη της αντιστάθμισης·

- β) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση [ήτοι το σκέλος που αντισταθμίζεται από τη μεταβολή στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών που υπολογίζεται σύμφωνα με το στοιχείο α)] αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα·

- γ) τυχόν υπολειπόμενο κέρδος ή ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης [ή οποιοδήποτε υπολειπόμενο κέρδος ή ζημία που απαιτείται για εξισορρόπηση της μεταβολής στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών που υπολογίζεται σύμφωνα με το στοιχείο α)] συνιστά αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα·

- δ) το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με το στοιχείο α) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

i) εάν μια αντισταθμισμένη προσδοκώμενη συναλλαγή καταλήξει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή εάν μια αντισταθμισμένη προσδοκώμενη συναλλαγή που αφορά ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση εξελιχθεί σε βέβαιη δέσμευση στην οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας, τότε η οικονομική οντότητα αφαιρεί το εν λόγω ποσό από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών και το συμπεριλαμβάνει απευθείας στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αυτό δεν αποτελεί προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) και, επομένως, δεν επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα·

ii) για αντισταθμίσεις ταμειακών ροών εκτός αυτών που καλύπτονται από το σημείο i), το εν λόγω ποσό ανακατατάσσεται από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1) κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους κατά τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές έχουν επίδραση στα αποτελέσματα (για παράδειγμα, στις περιόδους στις οποίες αναγνωρίζονται έσοδα από τόκους ή έξοδα τόκων ή όταν πραγματοποιείται μια προσδοκώμενη πώληση)·

iii) ωστόσο, εάν το εν λόγω ποσό αποτελεί ζημία και μια οικονομική οντότητα προσδοκά ότι το σύνολο ή μέρος της ζημίας δεν θα ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, η οικονομική οντότητα ανακατατάσσει άμεσα το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1).

6.5.12 Όταν μια οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμισης για αντιστάθμιση ταμειακών ροών [βλέπε παραγράφους 6.5.6 και 6.5.7 στοιχείο β)] αντιμετωπίζει λογιστικά το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχείο α) ως εξής:

α) εάν εξακολουθεί να αναμένεται ότι οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές θα πραγματοποιηθούν, το εν λόγω ποσό θα παραμείνει στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών μέχρι να πραγματοποιηθούν οι μελλοντικές ταμειακές ροές ή μέχρις ότου τεθεί σε ισχύ η παράγραφος 6.5.11 στοιχείο δ) σημείο iii). Όταν πραγματοποιηθούν οι μελλοντικές ταμειακές ροές, ισχύει η παράγραφος 6.5.11 στοιχείο δ).

β) εάν δεν αναμένεται πλέον ότι θα πραγματοποιηθούν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές, το εν λόγω ποσό ανακατατάσσεται άμεσα από το αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1). Μια αντισταθμισμένη μελλοντική ταμειακή ροή που δεν θεωρείται πλέον πολύ πιθανό να πραγματοποιηθεί μπορεί να συνεχίσει να αναμένεται ότι θα πραγματοποιηθεί.

Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού

6.5.13 Οι αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης ενός χρηματικού στοιχείου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μέρος της καθαρής επένδυσης (βλ. ΔΛΠ 21), αντιμετωπίζονται λογιστικά κατά τρόπο συναφή με τις αντισταθμίσεις ταμειακών ροών:

α) το σκέλος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που καθορίζεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα (βλ. παράγραφο 6.5.11)· και

β) το αναποτελεσματικό σκέλος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

6.5.14 Το σωρευτικό κέρδος ή η ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης που αφορά το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος ανακατατάσσεται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) σύμφωνα με τις παραγράφους 48-49 του ΔΛΠ 21 κατά τη διάθεση ή την τμηματική διάθεση της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

Λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης

6.5.15 Όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει την εσωτερική αξία και τη διαχρονική αξία μιας σύμβασης δικαιώματος προαίρεσης και προσδιορίζει ως μέσο αντιστάθμισης μόνο τη μεταβολή της εσωτερικής αξίας του δικαιώματος [βλέπε παράγραφο 6.2.4 στοιχείο α)], αντιμετωπίζει λογιστικά τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως εξής (βλέπε παραγράφους B6.5.29–B6.5.33):

α) η οικονομική οντότητα διακρίνει τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης με βάση τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου το οποίο αντισταθμίζεται από το δικαίωμα προαίρεσης (βλ. παράγραφο B6.5.29):

i) αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, ή

ii) αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο·

β) η μεταβολή στην εύλογη αξία της διαχρονικής αξίας ενός δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα στον βαθμό που σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο και συσσωρεύεται στο χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας που προκύπτει από τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης που έχει συσσωρευτεί στο χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων (το «ποσό») αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

- i) εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο οδηγήσει μεταγενέστερα στην αναγνώριση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας μη χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ή σε βέβαιη δέσμευση για ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση στο οποίο στοιχείο εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα αφαιρεί το ποσό από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και το συμπεριλαμβάνει απευθείας στο αρχικό κόστος ή σε άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αυτό δεν αποτελεί προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1) και, επομένως, δεν επηρεάζει τα λοιπά συνολικά έσοδα·
- ii) για τις σχέσεις αντιστάθμισης πλην των όσων καλύπτονται από το σημείο i), το ποσό ανακατατάσσεται από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1) κατά την ίδια περίοδο ή περιόδους κατά τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα (για παράδειγμα, όταν πραγματοποιείται προσδοκώμενη πώληση)·
- iii) ωστόσο, εάν το σύνολο ή μέρος του εν λόγω ποσού δεν αναμένεται να ανακτηθεί σε μία ή περισσότερες μελλοντικές περιόδους, το ποσό που δεν αναμένεται να ανακτηθεί ανακατατάσσεται άμεσα στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1)·
- γ) η μεταβολή στην εύλογη αξία της διαχρονικής αξίας δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα στον βαθμό που σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο και συσσωρεύεται στο χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Η διαχρονική αξία κατά την ημερομηνία του καθορισμού του δικαιώματος ως μέσο αντιστάθμισης, στον βαθμό στον οποίο σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο, αποσβένεται σε συστηματική και εύλογη βάση για την περίοδο κατά την οποία η προσαρμογή αντιστάθμισης για την εσωτερική αξία του δικαιώματος θα μπορούσε να επηρεάσει τα αποτελέσματα (ή τα λοιπά συνολικά έσοδα, εάν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο μια οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να απεικονίζει τις μεταβολές στην εύλογη αξία στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5). Επομένως, σε κάθε περίοδο αναφοράς, το ποσό απόσβεσης ανακατατάσσεται από το χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1). Ωστόσο, εάν η λογιστική αντιστάθμισης διακοπεί για τη σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει τη μεταβολή στην εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως μέσο αντιστάθμισης, το καθαρό ποσό (το οποίο περιλαμβάνει τη σωρευμένη απόσβεση) που έχει συσσωρευτεί στο χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ανακατατάσσεται άμεσα στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλέπε ΔΛΠ 1).

Λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων και για τα περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας των χρηματοοικονομικών μέσων

- 6.5.16 Όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει το προθεσμιακό στοιχείο από το τρέχον στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου και προσδιορίζει ως μέσο αντιστάθμισης μόνο τη μεταβολή της αξίας του τρέχοντος στοιχείου του προθεσμιακού συμβολαίου, ή όταν μια οικονομική οντότητα διαχωρίζει το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας από ένα χρηματοοικονομικό μέσο και το εξαιρεί από τον προσδιορισμό του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.2.4 στοιχείο β)], η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει την παράγραφο 6.5.15 στο προθεσμιακό στοιχείο του προθεσμιακού συμβολαίου ή στο περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο εφαρμόζεται στη διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες εφαρμογής των παραγράφων Β6.5.34–Β6.5.39.

6.6 ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΕΙΣ ΜΙΑΣ ΟΜΑΔΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Επιλεξιμότητα μιας ομάδας στοιχείων ως αντισταθμισμένου στοιχείου

- 6.6.1 Ομάδα στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης ομάδας στοιχείων που συνιστούν καθαρή θέση· βλέπε παραγράφους Β6.6.1–Β6.6.8) αποτελεί επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο μόνο εάν:**

- α) αποτελείται από στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των συστατικών στοιχείων αυτών) τα οποία αποτελούν, σε μεμονωμένο επίπεδο, επιλέξιμα αντισταθμισμένα στοιχεία·**

β) η διαχείριση των στοιχείων της ομάδας γίνεται από κοινού ως ομάδα για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνων· και

γ) σε περίπτωση αντιστάθμισης ταμειακών ροών για μια ομάδα στοιχείων των οποίων οι διακυμάνσεις στις ταμειακές ροές δεν αναμένεται να είναι κατά προσέγγιση αναλογικές με τη συνολική διακύμανση των ταμειακών ροών της ομάδας ώστε να προκύψουν αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου:

i) αποτελεί αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου και

ii) ο προσδιορισμός της εν λόγω καθαρής θέσης καθορίζει την περίοδο αναφοράς κατά την οποία αναμένεται οι προσδοκώμενες συναλλαγές να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, καθώς και τη φύση και τον όγκο τους (βλ. παράγραφους B6.6.7-B6.6.8).

Προσδιορισμός ενός συστατικού στοιχείου ονομαστικού ποσού

6.6.2 Συστατικό στοιχείο που είναι μέρος επιλέξιμης ομάδας στοιχείων αποτελεί επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο εφόσον ο προσδιορισμός είναι σύμφωνος με τον στόχο διαχείρισης κινδύνων της οικονομικής οντότητας.

6.6.3 Συστατικό στοιχείο εύρους μιας συνολικής ομάδας στοιχείων (για παράδειγμα, ένα κάτω εύρος) είναι επιλέξιμο για λογιστική αντιστάθμισης μόνο εάν:

α) μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιόπιστο τρόπο·

β) στόχος της διαχείρισης κινδύνων είναι η αντιστάθμιση ενός συστατικού στοιχείου εύρους·

γ) τα στοιχεία στη συνολική ομάδα από την οποία προσδιορίζεται το εύρος είναι εκτεθειμένα στον ίδιο αντισταθμισμένο κίνδυνο (έτσι ώστε η επιμέτρηση του αντισταθμισμένου εύρους να μην επηρεάζεται σημαντικά από το ποια συγκεκριμένα στοιχεία εκ της συνολικής ομάδας απαρτίζουν το αντισταθμισμένο εύρος)·

δ) για αντιστάθμιση υφιστάμενων στοιχείων (για παράδειγμα, μη αναγνωρισμένη βέβαιη δέσμευση ή αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο) μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει και να παρακολουθεί τη συνολική ομάδα στοιχείων από την οποία προσδιορίζεται το αντισταθμισμένο εύρος (ώστε η οικονομική οντότητα να είναι σε θέση να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις της λογιστικής αντιμετώπισης για τις επιλέξιμες σχέσεις αντιστάθμισης): και

ε) τυχόν στοιχεία της ομάδας τα οποία περιέχουν δικαιώματα προπληρωμής καλύπτουν τις απαιτήσεις για συστατικά στοιχεία ενός ονομαστικού ποσού (βλ. παράγραφο B6.3.20).

Παρουσίαση

6.6.4 Για αντιστάθμιση ομάδας στοιχείων με αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (ήτοι σε αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης) των οποίων ο αντισταθμισμένος κίνδυνος επηρεάζει διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και τα λοιπά συνολικά έσοδα, τυχόν κέρδη ή ζημίες της αντιστάθμισης στην εν λόγω κατάσταση παρουσιάζονται σε χωριστό κονδύλι από αυτά που επηρεάζονται από τα αντισταθμισμένα στοιχεία. Επομένως, στην εν λόγω κατάσταση το ποσό στο κονδύλι που σχετίζεται με το ίδιο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για παράδειγμα, έσοδα ή κόστος πωληθέντων) παραμένει ανεπηρέαστο.

6.6.5 Για στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις που αντισταθμίζονται από κοινού ως ομάδα σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, το κέρδος ή η ζημία στην κατάσταση οικονομικής θέσης επί των μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αναγνωρίζεται ως αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας των αντίστοιχων μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων που απαρτίζουν την ομάδα σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β).

Μηδενικές καθαρές θέσεις

- 6.6.6 Όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο είναι μια ομάδα με μηδενική καθαρή θέση (ήτοι τα αντισταθμισμένα στοιχεία μεταξύ τους αντισταθμίζουν πλήρως τον κίνδυνο ή διαχείριση του οποίου γίνεται σε επίπεδο ομάδας), επιτρέπεται ο προσδιορισμός αυτού από την οικονομική οντότητα ως σχέσης αντιστάθμισης που δεν περιλαμβάνει μέσο αντιστάθμισης, εφόσον:
- α) η αντιστάθμιση είναι μέρος στρατηγικής κυλιόμενης αντιστάθμισης του καθαρού κινδύνου, βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα αντισταθμίζει σε τακτική βάση νέες θέσεις του ίδιου τύπου με την πάροδο του χρόνου (για παράδειγμα, όταν εισάγονται συναλλαγές στον χρονικό ορίζοντα για τον οποίο η οικονομική οντότητα κάνει την αντιστάθμιση)·
 - β) η αντισταθμισμένη καθαρή θέση μεταβάλλεται σε μέγεθος κατά τη διάρκεια της στρατηγικής κυλιόμενης αντιστάθμισης του καθαρού κινδύνου και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης για την αντιστάθμιση του καθαρού κινδύνου (ήτοι όταν η καθαρή θέση δεν είναι μηδενική)·
 - γ) η λογιστική αντιστάθμισης εφαρμόζεται κανονικά σε τέτοιες καθαρές θέσεις όταν η καθαρή θέση δεν είναι μηδενική και αντισταθμίζεται με επιλέξιμα μέσα αντιστάθμισης· και
 - δ) η μη εφαρμογή λογιστικής αντιστάθμισης στη μηδενική καθαρή θέση θα προκαλούσε μη συνεπή λογιστικά αποτελέσματα, επειδή η λογιστική αντιμετώπιση δεν θα αναγνώριζε τις αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου που διαφορετικά θα αναγνωρίζονταν σε μια αντιστάθμιση καθαρής θέσης.

- 6.7 ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΚΘΕΣΗΣ ΣΕ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΚΙΝΔΥΝΟ ΩΣ ΕΠΙΜΕΤΡΟΥΜΕΝΗΣ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Επιλεξιμότητα των εκθέσεων σε πιστωτικό κίνδυνο για προσδιορισμό στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

- 6.7.1 Εάν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πιστωτικό παράγωγο που επιμετρύεται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων για διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου για το σύνολο ή για μέρος ενός χρηματοοικονομικού μέσου (έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο), μπορεί να προσδιορίσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο στον βαθμό που η διαχείρισή του γίνεται ανάλογα (ήτοι συνολικά ή για ένα μέρος αυτού) ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν:

- α) το όνομα της έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο (για παράδειγμα, ο δανειολήπτης, ή ο κάτοχος μιας δανειακής δέσμευσης) συμφωνεί με την οικονομική οντότητα αναφοράς του πιστωτικού παράγωγου («συμφωνία ονομάτων»)· και
- β) η προτεραιότητα του χρηματοοικονομικού μέσου συμφωνεί με αυτή των μέσων που μπορούν να παρασχεθούν σύμφωνα με το πιστωτικό παράγωγο.

Η οικονομική οντότητα μπορεί να προβεί στον εν λόγω προσδιορισμό ανεξάρτητα από το αν το χρηματοοικονομικό μέσο για το οποίο γίνεται διαχείριση πιστωτικού κινδύνου εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου). Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει το εν λόγω χρηματοοικονομικό μέσο κατά την αρχική αναγνώριση ή μεταγενέστερα αυτής ή ενόσω είναι μη αναγνωρισμένο. Η οικονομική οντότητα τεκμηριώνει τον προσδιορισμό ταυτόχρονα.

Λογιστική αντιμετώπιση εκθέσεων σε πιστωτικό κίνδυνο που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

- 6.7.2 Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο προσδιοριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1 ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μετά την αρχική αναγνώρισή του, ή προγενέστερα δεν αναγνωριζόταν, η διαφορά κατά τη στιγμή του προσδιορισμού ανάμεσα στη λογιστική αξία, εάν υπάρχει, και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα. Για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρύονται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, το σωρευτικό κέρδος ή ζημία που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσεται άμεσα από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη (βλ. ΔΛΠ 1).

- 6.7.3 Η οικονομική οντότητα διακόπτει την επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού μέσου που προκάλεσε αύξηση του πιστωτικού κινδύνου, ή ενός μέρους του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν:
- α) τα κριτήρια επιλεξιμότητας της παραγράφου 6.7.1 δεν καλύπτονται πλέον, για παράδειγμα:
 - i) το πιστωτικό παράγωγο ή το σχετιζόμενο χρηματοοικονομικό μέσο που προκαλεί τον πιστωτικό κίνδυνο εκπνεύσει ή πωληθεί, διακοπεί ή διακανονιστεί, ή
 - ii) η διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου δεν γίνεται πλέον με πιστωτικά παράγωγα. Για παράδειγμα, αυτό θα μπορούσε να προκύψει λόγω βελτιώσεων στην πιστοληπτική αξιολόγηση του δανειολήπτη ή του κατόχου δανειακής δέσμευσης, ή λόγω μεταβολών στις κεφαλαιακές απαιτήσεις που επιβάλλονται σε μια οικονομική οντότητα· και
 - β) το χρηματοοικονομικό μέσο που προκαλεί τον πιστωτικό κίνδυνο δεν απαιτείται κατά τα άλλα να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ήτοι το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν έχει αλλάξει στο μεσοδιάστημα ώστε να απαιτείται ανακατάταξη σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1).
- 6.7.4 Όταν μια οικονομική οντότητα διακόπτει την επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού μέσου που προκαλεί αύξηση του πιστωτικού κινδύνου, ή ενός μέρους του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου, στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η εύλογη αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου κατά την ημερομηνία της διακοπής γίνεται η νέα λογιστική αξία του. Έπειτα εφαρμόζεται η ίδια μέτρηση που χρησιμοποιήθηκε πριν από τον καθορισμό του χρηματοοικονομικού μέσου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης που προκύπτει από τη νέα λογιστική αξία). Για παράδειγμα, χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αρχικά είχε καταταχθεί ως επιμετρούμενο στο αποσβεσμένο κόστος θα επανερχόταν στην εν λόγω μέτρηση και το πραγματικό επιτόκιο θα υπολογιζόταν εκ νέου με βάση τη νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία κατά την ημερομηνία διακοπής της επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- 6.8 ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ
- 6.8.1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 6.8.4-6.8.12 και 7.1.8 και την παράγραφο 7.2.26 στοιχείο δ) σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης που επηρεάζονται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς. Οι παράγραφοι αυτές εφαρμόζονται μόνο στις εν λόγω σχέσεις αντιστάθμισης. Μια σχέση αντιστάθμισης επηρεάζεται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς μόνον εάν η μεταρρύθμιση δημιουργεί αβεβαιότητες όσον αφορά:
- α) το (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένο) επιτόκιο αναφοράς που καθορίζεται ως αντισταθμισμένος κίνδυνος· και/ή
 - β) τον χρόνο ή το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης.
- 6.8.2 Για τους σκοπούς της εφαρμογής των παραγράφων 6.8.4-6.8.12, ο όρος «μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς» αναφέρεται στη μεταρρύθμιση ενός επιτοκίου αναφοράς η οποία καλύπτει ολόκληρη την αγορά, συμπεριλαμβανομένης της αντικατάστασης ενός επιτοκίου αναφοράς από εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς, όπως π.χ. αυτό που προκύπτει με βάση τις συστάσεις που διατυπώθηκαν στην έκθεση του Συμβουλίου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας με τίτλο «Reforming Major Interest Rate Benchmarks» (Μεταρρύθμιση των κυριότερων επιτοκίων αναφοράς) τον Ιούλιο του 2014 ⁽⁵¹⁾.
- 6.8.3 Οι παράγραφοι 6.8.4-6.8.12 παρέχουν εξαιρέσεις μόνο από τις απαιτήσεις που καθορίζονται στις εν λόγω παραγράφους. Η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει όλες τις λοιπές απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης στις σχέσεις αντιστάθμισης που επηρεάζονται άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς.

⁽⁵¹⁾ Η έκθεση «Reforming Major Interest Rate Benchmarks» διατίθεται στη διεύθυνση http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

Απαίτηση περί πολύ υψηλής πιθανότητας εκπλήρωσης όσον αφορά αντιστάθμισεις ταμειακών ροών

- 6.8.4 Προκειμένου να προσδιοριστεί αν μια προσδοκώμενη συναλλαγή (ή συστατικό στοιχείο αυτής) είναι πολύ πιθανό να εκπληρωθεί, όπως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 6.3.3, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Ανακατάταξη του ποσού που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών

- 6.8.5 Για τους σκοπούς εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 6.5.12 προκειμένου να προσδιοριστεί αν αναμένεται ότι οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές θα πραγματοποιηθούν, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Αξιολόγηση της οικονομικής σχέσης ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης

- 6.8.6 Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ) σημείο ι) και των παραγράφων Β6.4.4-Β6.4.6, η οικονομική οντότητα θεωρεί ότι το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένες) αντισταθμισμένες ταμειακές ροές και/ή ο αντισταθμισμένος κίνδυνος, ή το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο βασίζονται οι ταμειακές ροές του μέσου αντιστάθμισης δεν μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Προσδιορισμός ενός συστατικού ενός στοιχείου ως αντισταθμισμένου στοιχείου

- 6.8.7 Εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 6.8.8, για την αντιστάθμιση ενός μη συμβατικά καθορισμένου συστατικού στοιχείου αναφοράς του κινδύνου επιτοκίου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 6.3.7 στοιχείο α) και της παραγράφου Β6.3.8 —ήτοι ότι η συνιστώσα κινδύνου πρέπει να μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά [να είναι διακριτά αναγνωρίσιμη]— μόνο κατά την έναρξη της σχέσης αντιστάθμισης.
- 6.8.8 Όταν η οικονομική οντότητα, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της αντιστάθμισης, αναπροσαρμόζει συχνά (ήτοι διακόπτει και θέτει εκ νέου σε ισχύ) μια σχέση αντιστάθμισης επειδή τόσο το μέσο αντιστάθμισης όσο και το αντισταθμισμένο στοιχείο αλλάζουν συχνά (ήτοι η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί μια δυναμική διαδικασία στην οποία τόσο τα αντισταθμισμένα στοιχεία όσο και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση της εν λόγω έκθεσης δεν παραμένουν ίδια για μεγάλο χρονικό διάστημα), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 6.3.7 στοιχείο α) και της παραγράφου Β6.3.8 —ήτοι ότι η συνιστώσα κινδύνου πρέπει να μπορεί να προσδιοριστεί χωριστά [να είναι διακριτά αναγνωρίσιμη]— μόνο κατά τον αρχικό προσδιορισμό του αντισταθμισμένου στοιχείου στην εν λόγω σχέση αντιστάθμισης. Τα αντισταθμισμένα στοιχεία που αξιολογήθηκαν κατά τον αρχικό προσδιορισμό τους στη σχέση αντιστάθμισης, είτε κατά την έναρξη της αντιστάθμισης είτε μεταγενέστερα, δεν αξιολογούνται εκ νέου σε τυχόν μεταγενέστερο επαναπροσδιορισμό στην ίδια σχέση αντιστάθμισης.

Λήξη της εφαρμογής

- 6.8.9 Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 6.8.4 σε αντισταθμισμένο στοιχείο κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:
- α) όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και
 - β) όταν διακόπτεται η σχέση αντιστάθμισης της οποίας είναι μέρος το αντισταθμισμένο στοιχείο.
- 6.8.10 Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 6.8.5 κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:
- α) όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και

- β) όταν ανακαταταχθεί στα αποτελέσματα το συνολικό ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ρών σε σχέση με την εν λόγω διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης.

6.8.11 Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 6.8.6:

- α) σε αντισταθμισμένο στοιχείο, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον αντισταθμισμένο κίνδυνο ή τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ρών βάσει επιτοκίων αναφοράς του αντισταθμισμένου στοιχείου· και

- β) σε μέσο αντιστάθμισης, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ρών βάσει επιτοκίων αναφοράς του μέσου αντιστάθμισης.

Εάν η σχέση αντιστάθμισης στην οποία είναι μέρος το αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης διακοπεί πριν από την ημερομηνία που καθορίζεται στην παράγραφο 6.8.11 στοιχείο α) ή στην παράγραφο 6.8.11 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά την παράγραφο 6.8.6 στην εν λόγω σχέση αντιστάθμισης κατά την ημερομηνία της διακοπής.

6.8.12 Κατά τον προσδιορισμό μιας ομάδας στοιχείων ως αντισταθμισμένου στοιχείου ή ενός συνδυασμού χρηματοοικονομικών μέσων ως μέσου αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά τις παραγράφους 6.8.4-6.8.6 στα επιμέρους στοιχεία ή χρηματοοικονομικά μέσα σύμφωνα με τις παραγράφους 6.8.9, 6.8.10 ή 6.8.11, κατά περίπτωση, όταν παύει να υφίσταται η αβεβαιότητα που απορρέει από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς όσον αφορά τον αντισταθμισμένο κίνδυνο και/ή τον χρόνο και το ποσό των ταμειακών ρών βάσει επιτοκίων αναφοράς του εν λόγω στοιχείου ή χρηματοοικονομικού μέσου.

6.8.13 Η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει μελλοντικά τις παραγράφους 6.8.7 και 6.8.8 κατά την προγενέστερη μεταξύ των ακόλουθων ημερομηνιών:

- α) όταν οι αλλαγές που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς πραγματοποιούνται στη μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου σύμφωνα με την παράγραφο 6.9.1· ή
- β) όταν διακόπτεται η σχέση αντιστάθμισης στην οποία προσδιορίζεται η μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου.

6.9 ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΤΟΚΙΩΝ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

6.9.1 Όπως και όποτε οι απαιτήσεις των παραγράφων 6.8.4-6.8.8 παύουν να εφαρμόζονται σε σχέση αντιστάθμισης (βλ. παραγράφους 6.8.9-6.8.13), η οικονομική οντότητα τροποποιεί τον επίσημο προσδιορισμό της εν λόγω σχέσης αντιστάθμισης όπως τεκμηριώθηκε προηγουμένως ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές που απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, δηλ. τις αλλαγές που συνάδουν με τις απαιτήσεις των παραγράφων 5.4.6-5.4.8. Στο πλαίσιο αυτό, ο προσδιορισμός της αντιστάθμισης τροποποιείται μόνο για να πραγματοποιηθούν μία ή περισσότερες από τις εξής αλλαγές:

- α) προσδιορισμός εναλλακτικού επιτοκίου αναφοράς (συμβατικά ή μη συμβατικά καθορισμένου) ως αντισταθμισμένου κινδύνου·
- β) τροποποίηση της περιγραφής του αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένης της περιγραφής του προσδιορισμένου μέρους των ταμειακών ρών ή της εύλογης αξίας που αντισταθμίζονται· ή
- γ) τροποποίηση της περιγραφής του μέσου αντιστάθμισης.

- 6.9.2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επίσης την απαίτηση της παραγράφου 6.9.1 στοιχείο γ) εάν πληρούνται οι εξής τρεις προϋποθέσεις:
- α) η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αλλαγή η οποία απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς χρησιμοποιώντας προσέγγιση διαφορετική από την αλλαγή της βάσης καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 5.4.6)
 - β) το αρχικό μέσο αντιστάθμισης δεν παύει να αναγνωρίζεται και
 - γ) η επιλεγμένη προσέγγιση είναι οικονομικά ισοδύναμη με την αλλαγή της βάσης καθορισμού των συμβατικών ταμειακών ροών του αρχικού μέσου αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5.4.7 και 5.4.8).
- 6.9.3 Οι απαιτήσεις των παραγράφων 6.8.4-6.8.8 είναι δυνατό να πάψουν να εφαρμόζονται σε διαφορετικούς χρόνους. Συνεπώς, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 6.9.1, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τον επίσημο προσδιορισμό των σχέσεων αντιστάθμισης σε διαφορετικούς χρόνους ή μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τον επίσημο προσδιορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης περισσότερες από μία φορές. Όταν, και μόνον όταν, πραγματοποιείται μια τέτοιου είδους αλλαγή στον προσδιορισμό της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 6.9.7-6.9.12 κατά περίπτωση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 6.5.8 (για αντιστάθμιση εύλογης αξίας) ή την παράγραφο 6.5.11 (για αντιστάθμιση ταμειακών ροών) για τη λογιστική αντιμετώπιση τυχόν αλλαγών στην εύλογη αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης.
- 6.9.4 Η οικονομική οντότητα τροποποιεί μια σχέση αντιστάθμισης όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 6.9.1 έως το τέλος της περιόδου αναφοράς κατά τη διάρκεια της οποίας πραγματοποιείται αλλαγή η οποία απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς στον αντισταθμισμένο κίνδυνο, στο αντισταθμισμένο στοιχείο ή στο μέσο αντιστάθμισης. Προς αποφυγή αμφιβολιών, μια τέτοιου είδους τροποποίηση του επίσημου προσδιορισμού σχέσης αντιστάθμισης δεν αποτελεί ούτε παύση της σχέσης αντιστάθμισης ούτε προσδιορισμό νέας σχέσης αντιστάθμισης.
- 6.9.5 Εάν πραγματοποιηθούν αλλαγές επιπλέον των αλλαγών οι οποίες απαιτούνται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή στη χρηματοοικονομική υποχρέωση που προσδιορίζεται σε σχέση αντιστάθμισης (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5.4.6-5.4.8) ή στον προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης (όπως απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 6.9.1), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα τις ισχύουσες απαιτήσεις του παρόντος προτύπου για να προσδιορίσει αν οι εν λόγω πρόσθετες αλλαγές έχουν ως αποτέλεσμα τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν οι πρόσθετες αλλαγές δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα τροποποιεί τον επίσημο προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης όπως ορίζεται στην παράγραφο 6.9.1.
- 6.9.6 Οι παράγραφοι 6.9.7-6.9.13 προβλέπουν εξαιρέσεις από τις απαιτήσεις που καθορίζονται μόνο στις εν λόγω παραγράφους. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει όλες τις άλλες απαιτήσεις της λογιστικής αντιστάθμισης που καθορίζονται στο παρόν πρότυπο, συμπεριλαμβανομένων των κριτηρίων επιλεξιμότητας που ορίζονται στην παράγραφο 6.4.1, στις σχέσεις αντιστάθμισης οι οποίες επηρεάστηκαν άμεσα από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς.

Λογιστική αντιμετώπιση των επιλέξιμων σχέσεων αντιστάθμισης

Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών

- 6.9.7 Για τον σκοπό της εφαρμογής της παραγράφου 6.5.11, όταν η οικονομική οντότητα τροποποιεί την περιγραφή αντισταθμισμένου στοιχείου σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παραγράφου 6.9.1 στοιχείο β), το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών θεωρείται ότι βασίζεται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς βάσει του οποίου προσδιορίζονται οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές.
- 6.9.8 Στην περίπτωση διακοπείσας σχέσης αντιστάθμισης, όταν το επιτόκιο αναφοράς στο οποίο είχαν βασιστεί οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές αλλάζει όπως απαιτείται από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, για τον σκοπό της εφαρμογής της παραγράφου 6.5.12 προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές αναμένεται να πραγματοποιηθούν, το ποσό που έχει συσσωρευτεί στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών για την εν λόγω σχέση αντιστάθμισης θεωρείται ότι βασίζεται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς στο οποίο θα βασιστούν οι αντισταθμισμένες μελλοντικές ταμειακές ροές.

Ομάδες στοιχείων

- 6.9.9 Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 6.9.1 σε ομάδες στοιχείων που έχουν προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένα στοιχεία σε εύλογη αξία ή αντιστάθμιση ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τα αντισταθμισμένα στοιχεία σε υποομάδες με βάση το επιτόκιο αναφοράς που αντισταθμίζεται και προσδιορίζει το επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για κάθε υποομάδα. Για παράδειγμα, σε σχέση αντιστάθμισης στην οποία μια ομάδα στοιχείων αντισταθμίζεται για μεταβολές στο επιτόκιο αναφοράς το οποίο υπόκειται σε μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές ή η εύλογη αξία ορισμένων στοιχείων στην ομάδα θα μπορούσαν να μεταβληθούν ώστε να αναφέρονται σε εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς πριν μεταβληθούν άλλα στοιχεία της ομάδας. Στο παράδειγμα αυτό, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 6.9.1, η οικονομική οντότητα θα προσδιόριζε το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για τη σχετική υποομάδα αντισταθμισμένων στοιχείων. Η οικονομική οντότητα θα συνέχιζε να προσδιορίζει το υφιστάμενο επιτόκιο αναφοράς ως τον αντισταθμισμένο κίνδυνο για τη σχετική υποομάδα αντισταθμισμένων στοιχείων, μέχρι οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές ή η εύλογη αξία των εν λόγω στοιχείων να μεταβληθούν ώστε να αναφέρονται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ή μέχρι τα στοιχεία να λήξουν και να αντικατασταθούν από αντισταθμισμένα στοιχεία τα οποία αναφέρονται στο εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς.
- 6.9.10 Η οικονομική οντότητα αξιολογεί χωριστά αν κάθε υποομάδα πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 6.6.1 ώστε να αποτελεί επιλέξιμο αντισταθμισμένο στοιχείο. Εάν οποιαδήποτε υποομάδα δεν πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 6.6.1, η οικονομική οντότητα διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση μελλοντικά για τη σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 6.5.8 και 6.5.11 για να αντιμετωπίσει λογιστικά την αναποτελεσματικότητα που συνδέεται με τη σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της.

Προσδιορισμός συνιστώσων κινδύνου

- 6.9.11 Το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς που προσδιορίζεται ως μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου και το οποίο δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμο [βλ. παραγράφους 6.3.7 στοιχείο α) και Β6.3.8] κατά την ημερομηνία προσδιορισμού του, θεωρείται ότι πληροῦσε την απαίτηση κατά την εν λόγω ημερομηνία εάν, και μόνον εάν, η οικονομική οντότητα αναμένει ευλόγως ότι το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς θα καταστεί διακριτά αναγνωρίσιμο εντός 24 μηνών. Η περίοδος των 24 μηνών ισχύει σε κάθε εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς χωριστά και αρχίζει την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς ως μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου για πρώτη φορά (δηλαδή, η περίοδος των 24 μηνών εφαρμόζεται ανά επιτόκιο).
- 6.9.12 Εάν στη συνέχεια η οικονομική οντότητα αναμένει ευλόγως ότι το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς δεν θα είναι διακριτά αναγνωρίσιμο εντός 24 μηνών από την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα το προσδιόρισε για πρώτη φορά ως μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου, η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει την απαίτηση της παραγράφου 6.9.11 σε αυτό το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς και διακόπτει τη λογιστική αντιστάθμιση μελλοντικά από την ημερομηνία της εν λόγω επαναξιολόγησης για όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης στις οποίες το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου.
- 6.9.13 Επιπλέον των σχέσεων αντιστάθμισης που αναφέρονται στην παράγραφο 6.9.1, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 6.9.11 και 6.9.12 στις νέες σχέσεις αντιστάθμισης στις οποίες ένα εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου [βλ. παράγραφο 6.3.7 στοιχείο α) και παράγραφο Β6.3.8] όταν, εξαιτίας της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς, η εν λόγω συνιστώσα κινδύνου δεν είναι χωριστά αναγνωρίσιμη κατά την ημερομηνία προσδιορισμού του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος**7.1 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ**

- 7.1.1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή μεταγενέστερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο νωρίτερα, πρέπει να κοινοποιήσει το γεγονός αυτό και να εφαρμόσει όλες τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου ταυτόχρονα (βλ. όμως και τις παραγράφους 7.1.2, 7.2.21 και 7.3.2). Επίσης, εφαρμόζει τις τροποποιήσεις του προσαρτήματος Γ.

- 7.1.2 Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 7.1.1, για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει νωρίτερα μόνο τις απαιτήσεις που ισχύουν για την απεικόνιση των κερδών και ζημιών επί των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων των παραγράφων 5.7.1 στοιχείο γ), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 και B5.7.5–B5.7.20, χωρίς να εφαρμόσει τις υπόλοιπες απαιτήσεις του παρόντος προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει να εφαρμόσει μόνο τις συγκεκριμένες παραγράφους, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και παρέχει σε συνεχή βάση τις σχετικές γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 10–11 του ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις [όπως τροποποιήθηκε με το ΔΠΧΑ 9 (2010)]. (Βλέπε επίσης τις παραγράφους 7.2.2 και 7.2.15.)
- 7.1.3 Με τις Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2010-2012, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4.2.1 και 5.7.5 ως επακόλουθη τροποποίηση που προκύπτει από την τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά σε συνενώσεις επιχειρήσεων στις οποίες εφαρμόζεται η τροποποίηση του ΔΠΧΑ 3.
- 7.1.4 Με το ΔΠΧΑ 15, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, Γ5 και Γ42, και διαγράφηκε η παράγραφος Γ16 και η σχετική επικεφαλίδα. Προστέθηκαν οι παράγραφοι 5.1.3 και 5.7.1Α, καθώς και ένας ορισμός στο προσάρτημα Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.
- 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. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- 7.1.6 Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 και B4.1.30, και προστέθηκε η παράγραφος 3.3.5. Με τις Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 17, που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2020, τροποποιήθηκε περαιτέρω η παράγραφος 2.1 και προστέθηκαν οι παράγραφοι 7.2.36–7.2.42. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις.
- 7.1.7 Με το έγγραφο Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 9) που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2017, προστέθηκαν οι παράγραφοι 7.2.29-7.2.34 και B4.1.12Α και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι B4.1.11 στοιχείο β) και B4.1.12 στοιχείο β). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 7.1.8 Με τη Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς, που εκδόθηκε τον Σεπτέμβριο του 2019 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39 και το ΔΠΧΑ 7, προστέθηκε η ενότητα 6.8 και τροποποιήθηκε η παράγραφος 7.2.26. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 7.1.9 Με το έγγραφο Ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα ΔΠΧΑ 2018–2020, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, προστέθηκαν οι παράγραφοι 7.2.35 και B3.3.6Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος B3.3.6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση αυτή για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2022 ή μεταγενέστερα. Η εφαρμογή για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 7.1.10 Με τη Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2, η οποία εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2020 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39, το ΔΠΧΑ 7, το ΔΠΧΑ 4 και το ΔΠΧΑ 16, προστέθηκαν οι παράγραφοι 5.4.5-5.4.9, 6.8.13, η ενότητα 6.9 και οι παράγραφοι 7.2.43-7.2.46. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2021 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 7.2 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ
- 7.2.1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη, με εξαίρεση τα οριζόμενα στις παραγράφους 7.2.4-7.2.26 και 7.2.28. Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε στοιχεία για τα οποία έχει ήδη γίνει παύση αναγνώρισης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

- 7.2.2 Για τους σκοπούς των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 και 7.3.2, ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ορίζεται η ημερομηνία κατά την οποία μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω απαιτήσεις του παρόντος προτύπου και πρέπει να είναι η αρχή μιας περιόδου αναφοράς που έπεται της έκδοσης του παρόντος προτύπου. Ανάλογα με την προσέγγιση που θα επιλέξει η οικονομική οντότητα αναφορικά με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η μετάβαση μπορεί να περιλαμβάνει μία ή περισσότερες ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις.

Μεταβατική περίοδος για κατάταξη και επιμέτρηση (κεφάλαια 4 και 5)

- 7.2.3 Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί την προϋπόθεση των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο α) ή 4.1.2Α στοιχείο α) όσον αφορά τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αυτή. Η κατάταξη που προκύπτει εφαρμόζεται αναδρομικά, ανεξάρτητα από το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας σε προηγούμενες περιόδους αναφοράς.
- 7.2.4 Εάν, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, είναι ανέφικτο (σύμφωνα με τον ορισμό στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει ένα τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος σύμφωνα με τις παραγράφους B4.1.9B–B4.1.9Δ με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις που αφορούν την τροποποίηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος και περιλαμβάνονται στις παραγράφους B4.1.9B–B4.1.9Δ. (Βλέπε επίσης την παράγραφο 421Η του ΔΠΧΑ 7.)
- 7.2.5 Εάν, κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να αξιολογήσει κατά πόσον η εύλογη αξία ενός χαρακτηριστικού προεξόφλησης ήταν ασήμαντη σύμφωνα με την παράγραφο B4.1.12 στοιχείο γ), με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα χαρακτηριστικά των συμβατικών ταμειακών ροών του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ίσχυαν κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη την εξαίρεση για τα χαρακτηριστικά προεξόφλησης που περιλαμβάνεται στην παράγραφο B4.1.12. (Βλέπε επίσης την παράγραφο 421Θ του ΔΠΧΑ 7.)
- 7.2.6 Εάν μια οικονομική οντότητα επιμετρά μια υβριδική σύμβαση στην εύλογη αξία σύμφωνα με τις παραγράφους 4.1.2Α, 4.1.4 ή 4.1.5, αλλά η εύλογη αξία της υβριδικής σύμβασης δεν είχε επιμετρηθεί σε συγκριτικές περιόδους αναφοράς, η εύλογη αξία της υβριδικής σύμβασης κατά τις συγκριτικές περιόδους αναφοράς ισούται με το άθροισμα των εύλογων αξιών των συστατικών της μερών (ήτοι του μη παράγωγου κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου) στο τέλος κάθε συγκριτικής περιόδου αναφοράς εάν η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους (βλ. παράγραφο 7.2.15).
- 7.2.7 Εάν μια οικονομική οντότητα έχει εφαρμόσει την παράγραφο 7.2.6, τότε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην εύλογη αξία ολόκληρης της υβριδικής σύμβασης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής και στο άθροισμα των εύλογων αξιών των επιμέρους συστατικών στοιχείων της υβριδικής σύμβασης κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- 7.2.8 Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει:
- α) ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.5· ή
 - β) μια επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.

Ένας τέτοιος προσδιορισμός γίνεται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.9 Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα:

- α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.5·
- β) μπορεί να ανακαλέσει τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.5.

Μια τέτοια ανάκληση γίνεται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.10 Κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα:

- α) μπορεί να προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία της μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α)·
- β) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με τον όρο που υπάρχει τώρα στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) και ένας τέτοιος προσδιορισμός δεν πληροί τον εν λόγω όρο κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής·
- γ) μπορεί να ανακαλέσει τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει κατά την αρχική αναγνώριση σύμφωνα με τον όρο που υπάρχει τώρα στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) και ένας τέτοιος προσδιορισμός πληροί τον συγκεκριμένο όρο κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.11 Εάν είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΔΠ 8) για μια οικονομική οντότητα να εφαρμόσει αναδρομικά τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει:

- α) την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στο τέλος κάθε συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται, ως την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή ως το αποσβεσμένο κόστος της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης εάν η οικονομική οντότητα αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους· και
- β) την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής ως τη νέα προ αποσβέσεων λογιστική αξία του εν λόγω χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή ως το νέο αποσβεσμένο κόστος της εν λόγω χρηματοοικονομικής υποχρέωσης κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

- 7.2.12 Εάν στο παρελθόν μια οικονομική οντότητα αντιμετώπιζε λογιστικά το κόστος (σύμφωνα με το ΔΛΠ 39) για μια επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο για τον οποίο δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) (ή σε παράγωγο που συνδέεται με και πρέπει να εκκαθαρίζεται με παράδοση ενός τέτοιου συμμετοχικού τίτλου), επιμετρά το μέσο αυτό στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο της καθαρής θέσης, κατά περίπτωση) της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- 7.2.13 Εάν μια οικονομική οντότητα αντιμετώπιζε λογιστικά στο παρελθόν μια παράγωγη υποχρέωση που συνδέεται και πρέπει να εκκαθαριστεί με παράδοση συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο δεν υπάρχει επίσημη τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο μέσο (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) στο κόστος σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, επιμετρά την εν λόγω παράγωγη υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Τυχόν διαφορά ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και την εύλογη αξία αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον της περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- 7.2.14 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κατά πόσον η αντιμετώπιση της παραγράφου 5.7.7 θα δημιουργούσε ή θα μεγάλυνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα όσον αφορά τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά με βάση τον εν λόγω προσδιορισμό.
- 7.2.14A Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προβεί στον προσδιορισμό της παραγράφου 2.5 για συμβόλαια που υφίστανται ήδη κατά την εν λόγω ημερομηνία, αλλά μόνον εφόσον προσδιορίζει όλα τα παρόμοια συμβόλαια. Η μεταβολή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που προκύπτει από τέτοιους προσδιορισμούς αναγνωρίζεται στα κέρδη εις νέον κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- 7.2.15 Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 7.2.1, η οικονομική οντότητα που υιοθετεί τις απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης του παρόντος προτύπου (που περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις που σχετίζονται με την επιμέτρηση του αποσβεσμένου κόστους για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και την απομείωση στις ενότητες 5.4 και 5.5) παρέχει τις γνωστοποιήσεις που παρατίθενται στις παραγράφους 42IB–42IE του ΔΠΧΑ 7 αλλά δεν είναι απαραίτητο να επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους. Η οικονομική οντότητα μπορεί να επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνο εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει προηγούμενες περιόδους, οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αντικατοπτρίζουν όλες τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου. Εάν η επιλεγμένη προσέγγιση μιας οικονομικής οντότητας όσον αφορά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 συνεπάγεται περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής για διαφορετικές απαιτήσεις, η παρούσα παράγραφος ισχύει σε κάθε ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (βλ. παράγραφο 7.2.2). Μια τέτοια περίπτωση θα ήταν, για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα επέλεγε να εφαρμόσει νωρίτερα μόνο τις απαιτήσεις για την απεικόνιση των κερδών και ζημιών από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 7.1.2, πριν από την εφαρμογή των λοιπών απαιτήσεων του παρόντος προτύπου.
- 7.2.16 Εάν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά*, δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου σε ενδιάμεσες περιόδους προγενέστερες της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής εάν αυτό είναι ανέφικτο (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8).

Απομείωση (ενότητα 5.5)

- 7.2.17 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης της ενότητας 5.5 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 όπως ορίζεται στις παραγράφους 7.2.15 και 7.2.18–7.2.20.

- 7.2.18 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί λογικές και βάσιμες πληροφορίες οι οποίες είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για να προσδιορίσει τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία κατά την οποία αναγνωρίστηκε αρχικά ένα χρηματοοικονομικό μέσο (ή για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης κατά την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα συνήψε την ανέκκλητη δέσμευση σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.6) και να τον συγκρίνει με τον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου.
- 7.2.19 Κατά τον προσδιορισμό του κατά πόσον έχει προκύψει σημαντική αύξηση πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει:
- α) τις απαιτήσεις των παραγράφων 5.5.10 και B5.5.22-B5.5.24· και
- β) το μαχητό τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 για συμβατικές πληρωμές που εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις απαιτήσεις απομείωσης προσδιορίζοντας σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά μέσα στη βάση πληροφοριών για ληξιπρόθεσμα στοιχεία.

- 7.2.20 Εάν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, ο προσδιορισμός του κατά πόσον έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση θα απαιτούσε αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια πρόβλεψη ζημίας σε ποσό ίσο με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε κάθε ημερομηνία αναφοράς μέχρις ότου γίνει παύση αναγνώρισης του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου [εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο έχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο σε μια ημερομηνία αναφοράς, στην οποία περίπτωση εφαρμόζεται η παράγραφος 7.2.19 στοιχείο α)].

Μεταβατική περίοδος για τη λογιστική αντιστάθμισης (κεφάλαιο 6)

- 7.2.21 Όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο, δύναται να επιλέξει ως λογιστική πολιτική της τη συνέχιση της εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39 αντί των απαιτήσεων που προβλέπονται στο κεφάλαιο 6 του παρόντος προτύπου. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω πολιτική σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης. Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει την εν λόγω πολιτική εφαρμόζει επίσης την ΕΔΔΠΧΑ 16 *Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού* χωρίς τις τροποποιήσεις με τις οποίες η εν λόγω διερμηνεία συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του κεφαλαίου 6 του παρόντος προτύπου.
- 7.2.22 Πλην των προβλεπόμενων στην παράγραφο 7.2.26, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος προτύπου μελλοντικά.
- 7.2.23 Για να εφαρμοστεί η λογιστική αντιστάθμισης από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος προτύπου, πρέπει τη συγκεκριμένη ημερομηνία να καλύπτονται όλα τα κριτήρια καταλληλότητας.
- 7.2.24 Οι σχέσεις αντιστάθμισης που κρίνονταν επιλέξιμες για τη λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι οποίες επίσης κρίνονται επιλέξιμες για τη λογιστική αντιστάθμισης σύμφωνα με τα κριτήρια του παρόντος προτύπου (βλ. παράγραφο 6.4.1), αφού συνυπολογιστεί τυχόν επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης κατά τη μετάβαση (βλ. παράγραφο 7.2.25 στοιχείο β), θεωρούνται ως συνεχιζόμενες σχέσεις αντιστάθμισης.
- 7.2.25 Κατά την αρχική εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος προτύπου, η οικονομική οντότητα:
- α) δύναται να ξεκινήσει να εφαρμόζει αυτές τις απαιτήσεις από το ίδιο χρονικό σημείο με τη διακοπή της εφαρμογής των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του ΔΛΠ 39· και

- β) θεωρεί τον συντελεστή αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ως αφετηρία για επανακαθορισμό του συντελεστή αντιστάθμισης μιας συνεχιζόμενης σχέσης αντιστάθμισης, εάν ισχύει. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία από έναν τέτοιο επανακαθορισμό αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

7.2.26 Ως εξαίρεση στην αναδρομική εφαρμογή των απαιτήσεων λογιστικής αντιστάθμισης του παρόντος προτύπου, η οικονομική οντότητα:

- α) εφαρμόζει τη λογιστική αντιμετώπιση για τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 αναδρομικά εάν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, μόνο η μεταβολή στην εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης είχε προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια σχέση αντιστάθμισης. Αυτή η αναδρομική εφαρμογή ισχύει μόνο για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια.
- β) δύναται να εφαρμόσει τη λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο προθεσμιακών συμβολαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 αναδρομικά εάν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, μόνο η μεταβολή στο τρέχον στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου είχε προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης σε μια σχέση αντιστάθμισης. Αυτή η αναδρομική εφαρμογή ισχύει μόνο για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια. Επιπλέον, εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την αναδρομική εφαρμογή αυτής της λογιστικής αντιμετώπισης, αυτή εφαρμόζεται σε όλες τις σχέσεις αντιστάθμισης που πληρούν τα κριτήρια για την επιλογή αυτή (ήτοι κατά τη μετάβαση αυτή η επιλογή δεν είναι διαθέσιμη για κάθε σχέση αντιστάθμισης). Η λογιστική αντιμετώπιση για περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας (βλέπε παράγραφο 6.5.16) δύναται να εφαρμοστεί αναδρομικά για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της προγενέστερης συγκριτικής περιόδου ή προσδιορίστηκαν στη συνέχεια.
- γ) εφαρμόζει αναδρομικά την απαίτηση της παραγράφου 6.5.6 να μην υπάρχει εκπνοή ή διακοπή του μέσου αντιστάθμισης εάν:
- i) ως συνέπεια νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων ή της θέσπισης νόμων ή κανονισμών, τα συμβαλλόμενα μέρη του μέσου αντιστάθμισης συμφωνούν ότι ένας ή περισσότεροι εκκαθαριστικοί αντισυμβαλλόμενοι θα αντικαταστήσουν τον αρχικό αντισυμβαλλόμενο τους ώστε να καταστεί νέος αντισυμβαλλόμενος για καθένα από τα μέρη, και
- ii) τυχόν άλλες αλλαγές στο μέσο αντιστάθμισης περιορίζονται στις αναγκαίες για την προαναφερόμενη αντικατάσταση του αντισυμβαλλομένου.
- δ) εφαρμόζει αναδρομικά τις απαιτήσεις της ενότητας 6.8. Αυτή η αναδρομική εφαρμογή ισχύει μόνο για τις σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω απαιτήσεις ή που προσδιορίστηκαν στη συνέχεια, καθώς και για το συσσωρευμένο ποσό στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών που υπήρχε κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω απαιτήσεις.

Οικονομικές οντότητες που έχουν εφαρμόσει νωρίτερα τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ή ΔΠΧΑ 9 (2013)

7.2.27 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις μεταβατικές απαιτήσεις των παραγράφων 7.2.1–7.2.26 κατά τη σχετική ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει καθεμία από τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 7.2.3–7.2.14Α και 7.2.17–7.2.26 μόνο μία φορά (ήτοι εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει μια προσέγγιση εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 που περιλαμβάνει περισσότερες από μία ημερομηνίες αρχικής εφαρμογής, δεν μπορεί να εφαρμόσει καμία από αυτές τις διατάξεις ξανά εάν είχαν ήδη εφαρμοστεί σε προγενέστερη ημερομηνία). (Βλέπε παραγράφους 7.2.2 και 7.3.2.)

7.2.28 Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ή ΔΠΧΑ 9 (2013) και πλέον εφαρμόζει το παρόν πρότυπο:

- α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.1.5 αλλά ο όρος αυτός δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος προτύπου·
- β) δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.1.5 αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος προτύπου·
- γ) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) αλλά ο εν λόγω όρος δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος προτύπου· και
- δ) δύναται να προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.2.2 στοιχείο α) αλλά πλέον ο όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση γίνονται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

Μεταβατική περίοδος για τα Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση

7.2.29 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα οριζόμενα στο έγγραφο *Χαρακτηριστικά προεξόφλησης με αρνητική αντιστάθμιση* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 9) αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, με εξαίρεση τα οριζόμενα στις παραγράφους 7.2.30-7.2.34.

7.2.30 Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω τροποποιήσεις ταυτόχρονα με την εφαρμογή για πρώτη φορά του παρόντος προτύπου εφαρμόζει τις παραγράφους 7.2.1-7.2.28 αντί των παραγράφων 7.2.31-7.2.34.

7.2.31 Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω τροποποιήσεις μετά την εφαρμογή για πρώτη φορά του παρόντος προτύπου εφαρμόζει τις παραγράφους 7.2.32-7.2.34. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει και τις άλλες μεταβατικές απαιτήσεις του παρόντος προτύπου που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων. Για τον σκοπό αυτό, οι αναφορές στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής νοούνται ως αναφερόμενες στην αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων).

7.2.32 Όσον αφορά τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η οικονομική οντότητα:

- α) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.1.5 αλλά ο όρος αυτός δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων·

- β) δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.1.5 αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων·
- γ) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) αλλά ο εν λόγω όρος δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων· και
- δ) δύναται να προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.2.2 α) αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων.

Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση γίνονται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

7.2.33 Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα δύναται να επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνον εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης και οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζουν όλες τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων.

7.2.34 Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει επηρεαστεί από τις εν λόγω τροποποιήσεις:

- α) την προηγούμενη κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που καθορίστηκε αμέσως πριν από την εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων·
- β) τη νέα κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που καθορίστηκε μετά την εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων·
- γ) τη λογιστική αξία όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης που προσδιορίστηκαν προηγουμένως ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά πλέον δεν προσδιορίζονται έτσι· και
- δ) τους λόγους προσδιορισμού ή αποπροσδιορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Μεταβατική περίοδος για τις Ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα ΔΠΧΑ

7.2.35 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις Ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα ΔΠΧΑ 2018–2020 σε χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που τροποποιούνται ή ανταλλάσσονται κατά ή μετά την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά την τροποποίηση.

Μεταβατική περίοδος για το ΔΠΧΑ 17 όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2020

- 7.2.36 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις που επήλθαν στο ΔΠΧΑ 9 βάσει του ΔΠΧΑ 17 όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2020 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις παραγράφους 7.2.37–7.2.42.
- 7.2.37 Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά το ΔΠΧΑ 17 όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2020 ταυτόχρονα με την εφαρμογή για πρώτη φορά του παρόντος προτύπου, εφαρμόζει τις παραγράφους 7.2.1–7.2.28 αντί των παραγράφων 7.2.38–7.2.42.
- 7.2.38 Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά το ΔΠΧΑ 17, όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2020 μετά την εφαρμογή για πρώτη φορά του παρόντος προτύπου, εφαρμόζει τις παραγράφους 7.2.39–7.2.42. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει και τις άλλες μεταβατικές απαιτήσεις του παρόντος προτύπου που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων. Για τον σκοπό αυτό, οι αναφορές στην ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής νοούνται ως αναφερόμενες στην αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις εν λόγω τροποποιήσεις (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων).
- 7.2.39 Όσον αφορά τον προσδιορισμό χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η οικονομική οντότητα:
- ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός είχε γίνει παλαιότερα σύμφωνα με τον όρο στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο α) αλλά ο εν λόγω όρος δεν πληρούται πλέον ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων· και
 - δύναται να προσδιορίσει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν ο εν λόγω προσδιορισμός δεν θα πληρούσε παλαιότερα τον όρο της παραγράφου 4.2.2 στοιχείο α) αλλά πλέον ο εν λόγω όρος πληρούται ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων.
- Ο εν λόγω προσδιορισμός και η εν λόγω ανάκληση γίνονται σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων. Η κατάταξη αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.
- 7.2.40 Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους όταν και μόνον όταν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν μια οικονομική οντότητα επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους, οι επαναδιατυπωθείσες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενσωματώνουν όλες τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου για τα επηρεαζόμενα χρηματοοικονομικά μέσα. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων.
- 7.2.41 Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να γνωστοποιεί τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8.
- 7.2.42 Κατά την περίοδο αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των παρουσών τροποποιήσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει επηρεαστεί από τις παρούσες τροποποιήσεις:
- την προηγούμενη ταξινόμηση, περιλαμβανομένης της προηγούμενης κατηγορίας επιμέτρησης κατά περίπτωση, και τη λογιστική αξία που καθορίστηκε αμέσως πριν από την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων·

- β) τη νέα κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία που καθορίστηκε μετά την εφαρμογή των παρουσών τροποποιήσεων·
- γ) τη λογιστική αξία τυχόν χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης που προσδιορίστηκαν προηγουμένως ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αλλά πλέον δεν προσδιορίζονται έτσι· και
- δ) τους λόγους προσδιορισμού ή αποπροδιορισμού χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Μεταβατική περίοδος για τη Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2

- 7.2.43 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το έγγραφο *Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2* αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, με εξαίρεση τα οριζόμενα στις παραγράφους 7.2.44-7.2.46.
- 7.2.44 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει νέα σχέση αντιστάθμισης (για παράδειγμα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.9.13) μόνο μελλοντικά (δηλαδή, η οικονομική οντότητα απαγορεύεται να προσδιορίσει νέα σχέση λογιστικής αντιστάθμισης για προηγούμενες περιόδους). Ωστόσο, η οικονομική οντότητα επαναφέρει μια διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης εάν, και μόνον εάν, πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η οικονομική οντότητα είχε διακόψει την εν λόγω σχέση αντιστάθμισης αποκλειστικά λόγω αλλαγών που απαιτούνταν από τη μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς και η οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να διακόψει τη σχέση αντιστάθμισης εάν οι εν λόγω τροποποιήσεις είχαν εφαρμοστεί κατά τον χρόνο εκείνο· και
 - β) στην έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για πρώτη φορά (ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων), η εν λόγω διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης πληροί τα κριτήρια επιλεξιμότητας για λογιστική αντιστάθμισης (αφού ληφθούν υπόψη οι εν λόγω τροποποιήσεις).
- 7.2.45 Εάν, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 7.2.44, μια οικονομική οντότητα επαναφέρει μια διακοπείσα σχέση αντιστάθμισης, ερμηνεύει τις αναφορές των παραγράφων 6.9.11 και 6.9.12 στην ημερομηνία κατά την οποία το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς προσδιορίζεται ως μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου για πρώτη φορά ως αναφορές στην ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων (δηλαδή, η περίοδος των 24 μηνών για το εναλλακτικό επιτόκιο αναφοράς που έχει προσδιοριστεί ως μη συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου αρχίζει από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων).
- 7.2.46 Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των εν λόγω τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους εάν, και μόνο εάν, αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των εν λόγω τροποποιήσεων.
- 7.3 ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΤΩΝ ΕΔΔΠΧΑ 9, ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) ΚΑΙ ΔΠΧΑ 9 (2013)
- 7.3.1 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τη διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 9 *Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων*. Οι απαιτήσεις που προστέθηκαν στο ΔΠΧΑ 9 τον Οκτώβριο του 2010 ενσωμάτωσαν τις απαιτήσεις που είχαν οριστεί σε προηγούμενο χρόνο στις παραγράφους 5 και 7 του ΕΔΔΠΧΑ 9. Ως επακόλουθη τροποποίηση, το ΔΠΧΑ 1 *Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς* ενσωμάτωσε τις απαιτήσεις που είχαν οριστεί παλαιότερα στην παράγραφο 8 της ΕΔΔΠΧΑ 9.
- 7.3.2 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τα ΔΠΧΑ 9 (2009), ΔΠΧΑ 9 (2010) και ΔΠΧΑ 9 (2013). Εντούτοις, για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2018, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει τις εν λόγω προγενέστερες εκδόσεις του ΔΠΧΑ 9 αντί της εφαρμογής του παρόντος προτύπου εάν, και μόνον εάν, η σχετική ημερομηνία αρχικής εφαρμογής από την οικονομική οντότητα είναι προγενέστερη της 1ης Φεβρουαρίου 2015.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του προτύπου.

**αναμενόμενες πιστωτικές
ζημιές δωδεκαμήνου**

Το μέρος των **αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής** που αντιπροσωπεύει τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές** που προκύπτουν από γεγονότα αθέτησης επί χρηματοοικονομικού μέσου τα οποία είναι πιθανά εντός των 12 μηνών μετά την ημερομηνία αναφοράς.

**αποσβεσμένο κόστος
χρηματοοικονομικού περιουσιακού
στοιχείου ή χρηματοοικονομικής
υποχρέωσης**

Το ποσό στο οποίο επιμετράται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή η χρηματοοικονομική υποχρέωση κατά την αρχική αναγνώριση, μείον τις αποπληρωμές κεφαλαίου, συν ή μείον τη σωρευμένη απόσβεση με χρήση της **μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου** τυχόν διαφορών ανάμεσα στο εν λόγω αρχικό ποσό και το ποσό στη λήξη και, για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αναπροσαρμοσμένο με τυχόν **προβλέψεις ζημίας**.

συμβατικά περιουσιακά στοιχεία

Τα δικαιώματα που προσδιορίζονται στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν πρότυπο για τους σκοπούς της αναγνώρισης και επιμέτρησης των κερδών ή ζημιών απομείωσης.

**χρηματοοικονομικό περιουσιακό
στοιχείο απομειωμένης
πιστωτικής αξίας**

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θεωρείται απομειωμένης πιστωτικής αξίας όταν έχουν προκύψει ένα ή περισσότερα γεγονότα που έχουν επίσημες συνέπειες για τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στις ενδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας περιλαμβάνονται παρατηρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα γεγονότα:

- α) σημαντική οικονομική δυσχέρεια του εκδότη ή του δανειολήπτη·
- β) παραβίαση σύμβασης, όπως γεγονός αθέτησης ή **καθυστέρησης**·
- γ) εκχώρηση στον δανειολήπτη μιας ή περισσότερων παραχωρήσεων από τον δανειστή ή τους δανειστές του δανειολήπτη, για λόγους οικονομικούς ή συμβατικούς που αφορούν την οικονομική δυσχέρεια του δανειολήπτη, τις οποίες παραχωρήσεις ο δανειστής ή οι δανειστές δεν θα εξέταζαν σε διαφορετική περίπτωση·
- δ) αύξηση της πιθανότητας ο δανειολήπτης να πτωχεύσει ή να προβεί σε άλλη οικονομική αναδιοργάνωση·
- ε) εξαφάνιση ενεργού αγοράς για το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο λόγω οικονομικών δυσχερειών· ή
- στ) αγορά ή δημιουργία χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υπό το άρτιο ποσό, που αντανάκλα τις πραγματοποιηθείσες **πιστωτικές ζημιές**.

Ενδέχεται να μην είναι εφικτό να προσδιοριστεί ένα μεμονωμένο διακριτό γεγονός, αλλά, αντίθετως, η συνδυασμένη επίπτωση μερικών γεγονότων μπορεί να είναι αυτή που έχει προκαλέσει την πιστωτική απομείωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

πιστωτική ζημία

Η διαφορά ανάμεσα σε όλες τις συμβατικές ταμειακές ροές που είναι απαιτητές από μια οικονομική οντότητα σύμφωνα με τη σύμβαση και όλες τις ταμειακές ροές που εκείνη προσδοκά να λάβει (ήτοι όλες οι υστερήσεις ταμειακών ροών), προεξοφλημένη με βάση το αρχικό **πραγματικό επιτόκιο** (ή το **πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο** όταν πρόκειται για **χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί**). Η οικονομική οντότητα εκτιμά τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα, προπληρωμή, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) για την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του εν λόγω χρηματοοικονομικού μέσου. Οι ταμειακές ροές που λαμβάνονται υπόψη περιλαμβάνουν ταμειακές ροές από την πώληση διακρατούμενων εξασφαλίσεων ή άλλων πιστωτικών ενισχύσεων που εμπεριέχονται στους συμβατικούς όρους. Υπάρχει η παραδοχή ότι η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου δεν είναι εφικτό να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την υπολειπόμενη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου.

πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο

Το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια τις μελλοντικές χρηματικές καταβολές ή εισπράξεις καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στο **αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου** που αποτελεί **αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας**. Κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο, η οικονομική οντότητα εκτιμά τις αναμενόμενες ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους που διέπουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, προπληρωμή, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) και τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες**. Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ των συμβαλλομένων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου (βλ. παραγράφους B5.4.1-B5.4.3), το **κόστος συναλλαγών** και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμειακές ροές και η αναμενόμενη διάρκεια ζωής μιας ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών μέσων δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμειακών ροών ή της υπολειπόμενης διάρκειας ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).

παύση αναγνώρισης

Η αφαίρεση ενός ήδη αναγνωρισμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης από την κατάσταση οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας.

παράγωγο

Χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλο συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου και διαθέτει και τα τρία ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- α) η αξία του μεταβάλλεται σύμφωνα με τις μεταβολές καθορισμένου επιτοκίου, τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, τιμής βασικού εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση ότι, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο (ορισμένες φορές αποκαλείται ως «υποκείμενο»)
- β) δεν προϋποθέτει αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτεί ελάχιστη αρχική επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβάσεων που έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς
- γ) διακανονίζεται σε μελλοντική ημερομηνία.

μερίσματα	Διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.
μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου	Η μέθοδος που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό του αποσβεσμένου κόστους ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και στον επιμερισμό και την αναγνώριση των εσόδων από τόκους ή των εξόδων για τόκους στα αποτελέσματα κατά τη σχετική περίοδο.
πραγματικό επιτόκιο	Το επιτόκιο που προεξοφλεί με ακρίβεια μελλοντικές χρηματικές καταβολές ή εισπράξεις για την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή στο αποσβεσμένο κόστος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης . Κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα εκτιμά τις ταμειακές ροές λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συμβατικούς όρους που διέπουν το χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα, προεξόφληση, επέκταση, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν λαμβάνει υπόψη τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές . Στον υπολογισμό περιλαμβάνονται όλες οι αμοιβές και οι μονάδες που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ των συμβαλλομένων που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου (βλ. παραγράφους B5.4.1-B5.4.3), το κόστος συναλλαγών και κάθε επαύξηση ή έκπτωση. Υπάρχει η παραδοχή ότι οι ταμειακές ροές και η αναμενόμενη διάρκεια ζωής μιας ομάδας συναφών χρηματοοικονομικών μέσων δύναται να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Ωστόσο, στις σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η αξιόπιστη εκτίμηση των ταμειακών ροών ή της αναμενόμενης διάρκειας ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου (ή μιας ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων), η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές για ολόκληρη τη συμβατική διάρκεια του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων).
αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές	Ο σταθμισμένος μέσος όρος των πιστωτικών ζημιών με συντελεστές στάθμισης τους αντίστοιχους κινδύνους αθέτησης.
συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης	Συμβόλαιο το οποίο προβλέπει συγκεκριμένες πληρωμές από τον εκδότη για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη από την ανικανότητα συγκεκριμένου οφειλέτη να καταβάλλει εγκαίρως πληρωμές σύμφωνα με τους αρχικούς ή τροποποιημένους όρους ενός χρεωστικού τίτλου.
χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων	Χρηματοοικονομική υποχρέωση που καλύπτει έναν από τους ακόλουθους όρους: α) ανταποκρίνεται στον ορισμό του διακρατούμενου για διαπραγμάτευση . β) κατά την αρχική αναγνώριση, προσδιορίζεται από την οικονομική οντότητα ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2 ή 4.3.5. γ) προσδιορίζεται είτε κατά την αρχική αναγνώριση είτε μεταγενέστερα στην εύλογη αξία ως επιμετρούμενη μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 6.7.1.
βέβαιη δέσμευση	Δεσμευτική συμφωνία για την ανταλλαγή μιας καθορισμένης ποσότητας πόρων σε καθορισμένη τιμή και σε καθορισμένη μελλοντική ημερομηνία ή ημερομηνίες.
προσδοκώμενη συναλλαγή	Μελλοντική συναλλαγή που αναμένεται αλλά για την οποία δεν υπάρχει δέσμευση.

προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

Το **αποσβεσμένο κόστος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου**, πριν από την αναπροσαρμογή για τυχόν **προβλέψεις ζημιών**.

συντελεστής αντιστάθμισης

Η σχέση ανάμεσα στην ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης και την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου σε όρους σχετικής στάθμισης.

διακρατούμενο για διαπραγμάτευση

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομική υποχρέωση που:

- α) αποκτήθηκε ή πραγματοποιήθηκε κυρίως για σκοπούς πώλησης ή επαναγοράς στο εγγύς μέλλον·
- β) αποτελεί κατά την αρχική αναγνώριση μέρος χαρτοφυλακίου προσδιορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων που τελούν υπό κοινή διαχείριση και για τα οποία υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών· ή
- γ) είναι **παράγωγο** (εκτός από παράγωγο που αποτελεί συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ή προσδιορισμένο και αποτελεσματικό μέσο αντιστάθμισης).

κέρδος ή ζημία απομείωσης

Κέρδη ή ζημίες που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.8 και προκύπτουν από την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης της ενότητας 5.5.

αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής

Οι **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες** που προκύπτουν από όλα τα πιθανά γεγονότα αθέτησης καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου.

πρόβλεψη ζημίας

Πρόβλεψη για **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες** επί χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2, απαιτήσεις από μισθώματα και **συμβατικά περιουσιακά στοιχεία**, το σωρευμένο ποσό απομείωσης για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α και η πρόβλεψη για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από δανειακές δεσμεύσεις και **συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης**.

κέρδος ή ζημία τροποποίησης

Το ποσό που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της **προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου** για να αντικατοπτρίζει τις συμβατικές ταμειακές ροές κατόπιν επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποίησης. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματικών καταβολών ή εισπράξεων καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατόπιν επαναδιαπραγμάτευσης ή τροποποίησης, οι οποίες προεξοφλούνται με βάση το αρχικό **πραγματικό επιτόκιο** του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (ή το αρχικό **πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο** όταν πρόκειται για **χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί**) ή, όπου αρμόζει, με το αναθεωρημένο **πραγματικό επιτόκιο** που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα συνυπολογίζει όλους τους συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, προπληρωμές, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς και παρόμοια δικαιώματα) αλλά δεν συνυπολογίζει τις **αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες**, εκτός εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αποτελεί **αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας**, οπότε η οικονομική οντότητα συνυπολογίζει επίσης τις αρχικές αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες που συνυπολογίστηκαν κατά τον υπολογισμό του αρχικού **πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο**.

σε καθυστέρηση	Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι σε καθυστέρηση (ληξιπρόθεσμο) όταν ένας αντισυμβαλλόμενος έχει παρουσιάσει αδυναμία καταβολής μιας πληρωμής κατά τον συμβατικά καθορισμένο χρόνο της εν λόγω πληρωμής.
αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας	Αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για τα οποία γίνεται απομείωση πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση.
ημερομηνία ανακατάταξης	Η πρώτη ημέρα της πρώτης περιόδου αναφοράς μετά τη μεταβολή στο επιχειρηματικό μοντέλο που υποχρεώνει μια οικονομική οντότητα να προχωρήσει σε ανακατάταξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της.
σύμβαση κανονικής παράδοσης	Η αγορά ή πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου βάσει συμβολαίου οι όροι του οποίου απαιτούν παράδοση του περιουσιακού στοιχείου εντός του χρονικού περιθωρίου που καθορίζεται από κανονισμούς ή τους πρότυπους κανόνες της σχετικής αγοράς.
κόστος συναλλαγών	Το επαυξητικό κόστος που είναι άμεσα καταλογιστέο στην απόκτηση, έκδοση ή διάθεση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (βλ. παράγραφο Β5.4.8). Επαυξητικό κόστος είναι εκείνο που η οικονομική οντότητα δεν θα είχε υποστεί αν δεν είχε αποκτήσει, εκδώσει ή διαθέσει το χρηματοοικονομικό μέσο.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στην παράγραφο 11 του ΔΛΠ 32, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 7, στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 13 ή στο προσάρτημα Α του ΔΠΧΑ 15 και χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις σημασίες που προσδιορίζονται στα ΔΛΠ 32, ΔΠΧΑ 7, ΔΠΧΑ 13 ή ΔΠΧΑ 15:

- α) πιστωτικός κίνδυνος ⁽⁵²⁾.
- β) συμμετοχικός τίτλος.
- γ) εύλογη αξία.
- δ) χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.
- ε) χρηματοοικονομικό μέσο.
- στ) χρηματοοικονομική υποχρέωση.
- ζ) τιμή συναλλαγής.

⁽⁵²⁾ Αυτός ο όρος (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) χρησιμοποιείται στις απαιτήσεις απεικόνισης των επιπτώσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο επί υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (βλ. παράγραφο 5.7.7).

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του προτύπου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2)

- B2.1 Ορισμένες συμβάσεις απαιτούν πληρωμή με βάση κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές. (Εκείνες που βασίζονται σε κλιματολογικές μεταβλητές είναι γνωστές και ως «καιρικά παράγωγα»). Εάν οι εν λόγω συμβάσεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια*, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου.
- B2.2 Το παρόν πρότυπο δεν μεταβάλλει τις απαιτήσεις περί προγραμμάτων παροχών σε εργαζομένους που είναι σύμμορφες προς το ΔΛΠ 26 *Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία* και τα συμβόλαια δικαιωμάτων που βασίζονται στον όγκο των πωλήσεων ή των εσόδων από υπηρεσίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 *Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες*.
- B2.3 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε «στρατηγικές επενδύσεις» σε συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από άλλη οικονομική οντότητα, με την πρόθεση της καθιέρωσης ή διατήρησης μακροπρόθεσμης επιχειρηματικής σχέσης με την οικονομική οντότητα στην οποία πραγματοποιείται η επένδυση. Η επενδύουσα οικονομική οντότητα ή κοινοπραξία χρησιμοποιεί το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες* για να διαπιστώσει αν για μια τέτοια επένδυση εφαρμόζεται η λογιστική μέθοδος της καθαρής θέσης.
- B2.4 Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις των ασφαλιστών, εκτός από τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που εξαιρούνται σύμφωνα με την παράγραφο 2.1 στοιχείο ε) επειδή ανακύπτουν από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17.
- B2.5 Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης δύνανται να λάβουν διάφορες νομικές μορφές, όπως εγγύηση, ορισμένα είδη πιστωτικής επιστολής, συμβόλαιο που καλύπτει τον κίνδυνο μη πληρωμής οφειλής ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ο λογιστικός τους χειρισμός δεν εξαρτάται από τη νομική τους μορφή. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα ορθού λογιστικού χειρισμού [βλ. παράγραφο 2.1 στοιχείο ε)]:
- α) Μολονότι ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης ανταποκρίνεται στον ορισμό ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου, στο ΔΠΧΑ 17 (βλ. παράγραφο 7 στοιχείο ε) του ΔΠΧΑ 17), όταν ο μεταφερόμενος κίνδυνος είναι σημαντικός, ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν πρότυπο. Ωστόσο, εάν ένας εκδότης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν πρότυπο είτε το ΔΠΧΑ 17 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Εάν εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο, η παράγραφος 5.1.1 απαιτεί από τον εκδότη να αναγνωρίσει αρχικά ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης στην εύλογη αξία του. Εάν το συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης καλύπτει ένα μη συνδεδεμένο μέρος μιας ανεξάρτητης καθαρά εμπορικής συναλλαγής, η εύλογη αξία του κατά τη σύναψή του πιθανόν να ισούται με το καταβαλλόμενο ασφάλιστρο, εκτός εάν υπάρχουν αποδείξεις περί του εναντίου. Στη συνέχεια, εκτός εάν το συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης προσδιορίσθηκε κατά τη σύναψή του ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ή εκτός εάν ισχύουν οι παράγραφοι 3.2.15–3.2.23 και Β3.2.12–Β3.2.17 (όταν η μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης ή όταν ισχύει η προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης), ο εκδότης το επιμετρά βάσει του υψηλότερου μεταξύ:
- i) του ποσού που προσδιορίστηκε σύμφωνα με την ενότητα 5.5· και
- ii) του ποσού που αναγνωρίστηκε αρχικά απομειωμένου, όπου απαιτείται, κατά το σωρευτικό ποσό των εσόδων που αναγνωρίστηκε σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15 [βλ. παράγραφο 4.2.1 στοιχείο γ)].

- β) Ορισμένες εγγυήσεις σχετιζόμενες με πιστώσεις δεν απαιτούν, ως προϋπόθεση για την καταβολή τους, να είναι ο κάτοχός τους εκτεθειμένος ή να έχει υποστεί ζημίες από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει εγκαίρως πληρωμές επί του εγγυημένου περιουσιακού στοιχείου. Παράδειγμα τέτοιας εγγύησης είναι μια εγγύηση που απαιτεί να γίνονται πληρωμές σύμφωνα με τις μεταβολές μιας ορισμένης πιστοληπτικής διαβάθμισης ή ενός πιστωτικού δείκτη. Τέτοιες εγγυήσεις δεν αποτελούν συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης όπως ορίζονται στο παρόν πρότυπο, ούτε ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 17. Εγγυήσεις του τύπου αυτού αποτελούν παράγωγα στα οποία ο εκδότης εφαρμόζει το παρόν πρότυπο.
- γ) Εάν ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης εκδόθηκε για την πώληση εμπορευμάτων, ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15 προκειμένου να προσδιορίσει πότε αναγνωρίζει τα έσοδα από την εγγύηση και από την πώληση των εμπορευμάτων.

B2.6 Κατά κανόνα, ο εκδότης δηλώνει με συνέπεια ότι θεωρεί τα συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια σε όλη την αλληλογραφία του με πελάτες και κανονιστικούς φορείς, σε όλα τα συμβόλαια, τα έγγραφα τεκμηρίωσης της επιχείρησης και στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, τα ασφαλιστήρια συμβόλαια υπόκεινται συχνά σε λογιστικές απαιτήσεις που διαφέρουν από εκείνες που ισχύουν για άλλα είδη συναλλαγών, όπως συμβόλαια που εκδίδουν τράπεζες ή εμπορικές επιχειρήσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, οι οικονομικές καταστάσεις του εκδότη περιλαμβάνουν, κατά κανόνα, δήλωση ότι ο εκδότης έχει ανταποκριθεί στις εν λόγω λογιστικές απαιτήσεις.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3)

Αρχική αναγνώριση (ενότητα 3.1)

B3.1.1 Ως συνέπεια της αρχής της παραγράφου 3.1.1, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στην κατάσταση οικονομικής θέσης της ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, αντίστοιχα, όλα τα συμβατικά δικαιώματα και τις συμβατικές δεσμεύσεις που ανακύπτουν από παράγωγα, εκτός από παράγωγα που αποκλείουν τη λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ως πώληση (βλ. παράγραφο B3.2.14). Εάν η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του (βλέπε παράγραφο B3.2.15).

B3.1.2 Τα ακόλουθα είναι ενδεικτικά παραδείγματα εφαρμογής της αρχής της παραγράφου 3.1.1:

α) Οι χωρίς όρους απαιτήσεις και πληρωτέοι λογαριασμοί αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις όταν η οικονομική οντότητα καθίσταται ένας εκ των συμβαλλόμενων και, συνεπώς, έχει το νομικό δικαίωμα ή τη νομική υποχρέωση να εισπράξει ή να καταβάλει μετρητά.

β) Τα περιουσιακά στοιχεία που θα αποκτηθούν και οι υποχρεώσεις που θα αναληφθούν λόγω βέβαιης δέσμευσης αγοράς ή πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών συνήθως δεν αναγνωρίζονται έως ότου τουλάχιστον ένας εκ των συμβαλλόμενων έχει εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις του. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα που δέχεται μια βέβαιη παραγγελία συνήθως δεν αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο (και η οικονομική οντότητα που δίδει την παραγγελία δεν αναγνωρίζει υποχρέωση) κατά τον χρόνο της δέσμευσης αλλά, αντ' αυτού, μεταθέτει τον χρόνο αναγνώρισης μέχρις ότου τα παραγγελθέντα εμπορεύματα ή υπηρεσίες φορτωθούν, παραδοθούν ή παρασχεθούν. Αν μια βέβαιη δέσμευση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου σύμφωνα με τις παραγράφους 2.4-2.7, η καθαρή εύλογη αξία της αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης [βλέπε παράγραφο B4.1.30 στοιχείο γ) κατωτέρω]. Επιπρόσθετα, εάν μια βέβαιη δέσμευση που δεν είχε αναγνωριστεί προγενέστερα προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο στο πλαίσιο μιας αντιστάθμισης εύλογης αξίας, κάθε μεταβολή της καθαρής εύλογης αξίας που αποδίδεται στον αντισταθμισμένο κίνδυνο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά τη δημιουργία της αντιστάθμισης [βλέπε παράγραφο 6.5.8 στοιχείο β) και παράγραφο 6.5.9].

γ) Ένα προθεσμιακό συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου (βλ. παράγραφο 2.1) αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία της δέσμευσης και όχι κατά την ημερομηνία που πραγματοποιείται ο διακανονισμός. Όταν η οικονομική οντότητα καθίσταται συμβαλλόμενο μέρος σε προθεσμιακό συμβόλαιο, οι εύλογες αξίες του δικαιώματος και της δέσμευσης συχνά είναι όμοιες, ώστε η καθαρή εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου να είναι μηδενική. Εάν η καθαρή εύλογη αξία του δικαιώματος και της δέσμευσης δεν είναι μηδενική, το συμβόλαιο αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

δ) Συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου (βλ. παράγραφο 2.1) αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, όταν ο κάτοχος ή ο πωλητής καθίσταται ένας εκ των συμβαλλόμενων.

ε) Οι προγραμματισμένες μελλοντικές συναλλαγές, ασχέτως του πόσο πιθανές είναι, δεν συνιστούν περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι η οικονομική οντότητα δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος.

Σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

B3.1.3 Μια σύμβαση κανονικής παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζεται με τη χρήση της λογιστικής της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής ή της ημερομηνίας διακανονισμού, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B3.1.5 και B3.1.6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο σε όλες τις αγορές και πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κατατάσσονται στην ίδια κατηγορία σύμφωνα με το παρόν πρότυπο. Για τον σκοπό αυτό, τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται υποχρεωτικά στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων συνθέτουν χωριστή κατηγορία από τα περιουσιακά στοιχεία που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Επιπλέον, χωριστή κατηγορία συνιστούν οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στην παράγραφο 5.7.5.

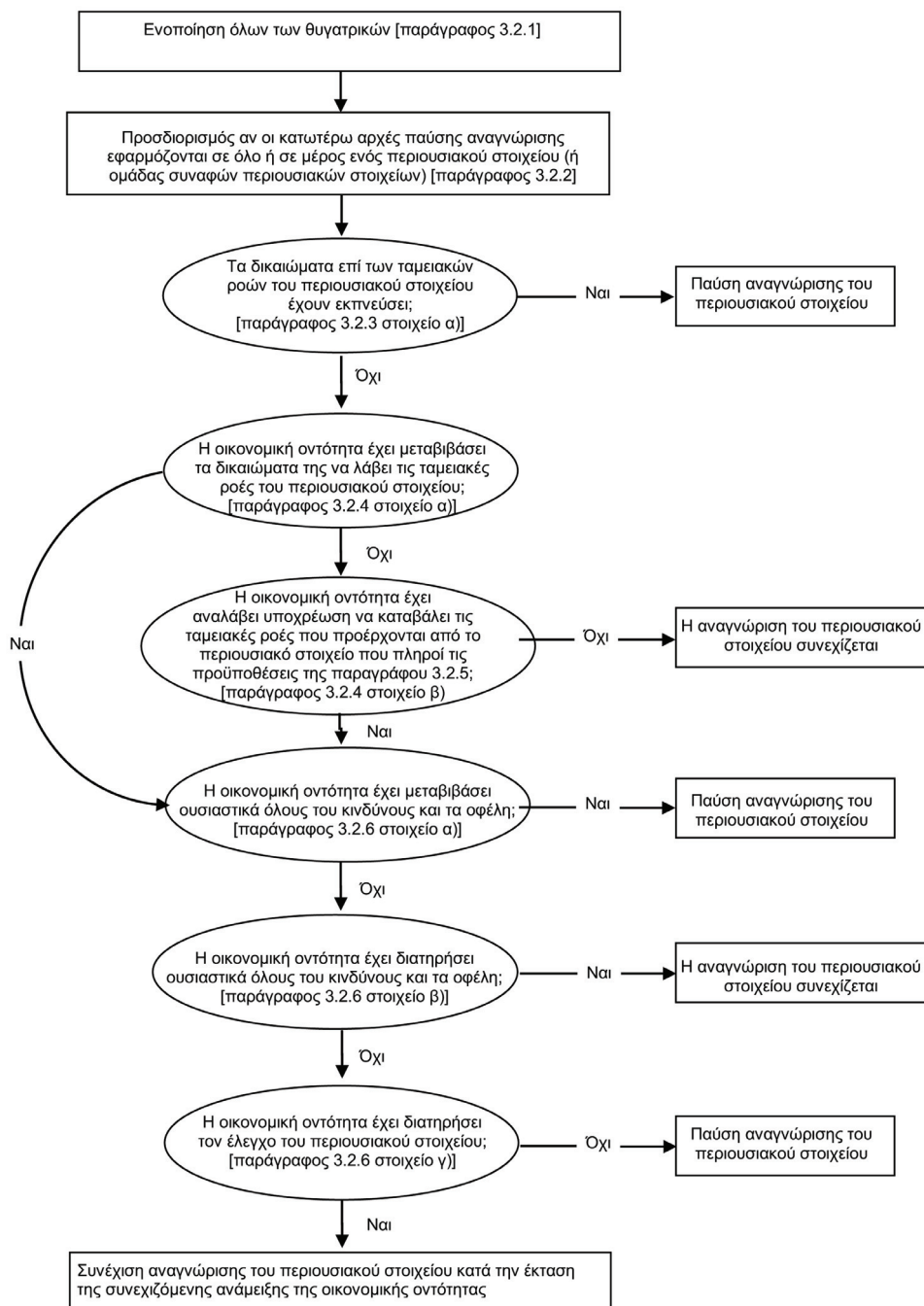
B3.1.4 Ένα συμβόλαιο που απαιτεί ή επιτρέπει τον συμψηφιστικό διακανονισμό της μεταβολής της αξίας του συμβολαίου δεν συνιστά συμβόλαιο κανονικής παράδοσης. Αντίθετως, ένα τέτοιου είδους συμβόλαιο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως παράγωγο κατά την περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας της εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού.

B3.1.5 Η ημερομηνία εμπορικής συναλλαγής είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα δεσμεύεται να αγοράσει ή να πωλήσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Η λογιστική της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής αναφέρεται α) στην αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται και της υποχρέωσης εξόφλησής του κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής και β) στην παύση αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου που πωλείται, στην αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά τη διάθεση και στην αναγνώριση απαίτησης από τον αγοραστή για εξόφληση κατά την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής. Κατά κανόνα, ο λογισμός τόκων επί της απαίτησης και της αντίστοιχης υποχρέωσης αρχίζει την ημερομηνία διακανονισμού, όταν γίνεται η μεταβίβαση της κυριότητας.

B3.1.6 Ημερομηνία διακανονισμού είναι η ημερομηνία παράδοσης περιουσιακού στοιχείου στην οικονομική οντότητα ή από αυτή. Η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού αναφέρεται α) στην αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου την ημέρα που αυτό λαμβάνεται από την οικονομική οντότητα και β) στην παύση αναγνώρισης περιουσιακού στοιχείου και στην αναγνώριση κάθε κέρδους ή ζημίας κατά τη διάθεση την ημέρα που αυτό παραδίδεται από την οικονομική οντότητα. Όταν εφαρμόζεται η λογιστική της ημερομηνίας διακανονισμού, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί κάθε μεταβολή της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου που θα ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας εμπορικής συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά το αποκτώμενο περιουσιακό στοιχείο. Δηλαδή, η μεταβολή της αξίας δεν αναγνωρίζεται για περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος· αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για περιουσιακά στοιχεία που έχουν καταταχθεί ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· και αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α και για τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5.

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 3.2)

B3.2.1 Το ακόλουθο διάγραμμα ροής απεικονίζει την αξιολόγηση του αν και σε ποια έκταση παύει να αναγνωρίζεται ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.



Συμφωνίες βάσει των οποίων η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες [παράγραφος 3.2.4 στοιχείο β)].

- B3.2.2 Η περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο 3.2.4 στοιχείο β) (όταν η οικονομική οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα να λαμβάνει τις ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αλλά αναλαμβάνει συμβατική δέσμευση να καταβάλλει τις ταμειακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες) συμβαίνει, για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα είναι καταπίστευμα και εκδίδει σε επενδυτές εμπράγματα δικαιώματα επί των υποκείμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που της ανήκουν και παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται στις παραγράφους 3.2.5 και 3.2.6.

B3.2.3 Στο πλαίσιο της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.5, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε, για παράδειγμα, να είναι ο εκδότης του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή όμιλος που περιλαμβάνει μια θυγατρική που έχει αποκτήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρει ταμειακές ροές σε μη συνδεδεμένους τρίτους επενδυτές.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης κινδύνων και οφελών κυριότητας (παράγραφος 3.2.6)

B3.2.4 Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας είναι:

- α) η άνευ όρων πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου·
- β) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα προαίρεσης επαναγοράς του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του κατά τη στιγμή της επαναγοράς· και
- γ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα αγοράς ή πώλησης με μηδενική εσωτερική αξία (π.χ. ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο εκτός του χρηματικού του ισοδύναμου που είναι απίθανο να αποκτήσει θετική εσωτερική αξία πριν από τη λήξη).

B3.2.5 Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας είναι:

- α) μια συναλλαγή πώλησης και επαναγοράς όπου η τιμή επαναγοράς είναι καθορισμένη ή είναι η τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή·
- β) μια συμφωνία για τον δανεισμό χρεογράφων·
- γ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με ανταλλαγή συνολικής απόδοσης που επαναμεταφέρει στην οικονομική οντότητα την έκθεση σε κίνδυνο αγοράς·
- δ) η πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μαζί με δικαίωμα αγοράς ή πώλησης με θετική εσωτερική αξία (π.χ. ένα δικαίωμα προαίρεσης που είναι τόσο εντός του χρηματικού του ισοδύναμου που είναι απίθανο να αποκτήσει μηδενική εσωτερική αξία πριν από τη λήξη)· και
- ε) η πώληση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων για την οποία η οικονομική οντότητα εγγυάται να αποζημιώσει τον εκδοχέα για πιστωτικές ζημιές που ενδέχεται να επέλθουν.

B3.2.6 Εάν η οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι με τη μεταβίβαση έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, δεν αναγνωρίζει ξανά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε μελλοντική περίοδο, εκτός εάν αποκτήσει ξανά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε νέα συναλλαγή.

Αξιολόγηση της μεταβίβασης του ελέγχου

B3.2.7 Η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εάν ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εάν ο εκδοχέας δεν έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο. Ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν είναι διαπραγματεύσιμο σε ενεργό αγορά διότι ο εκδοχέας μπορεί να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά εάν χρειαστεί να επιστρέψει το περιουσιακό στοιχείο στην οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, ο εκδοχέας μπορεί να έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε δικαίωμα προαίρεσης που επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να το επαναγοράσει, αλλά ο εκδοχέας μπορεί εύκολα να αποκτήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην αγορά σε περίπτωση άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Ο εκδοχέας δεν έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν η οικονομική οντότητα διατηρεί τέτοιο δικαίωμα προαίρεσης και ο εκδοχέας δεν μπορεί εύκολα να αποκτήσει στην αγορά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο εάν η οικονομική οντότητα ασκήσει το δικαίωμά της.

B3.2.8 Ο εκδοχέας έχει στην πράξη τη δυνατότητα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο μόνο εάν μπορεί να το πωλήσει ολόκληρο σε μη συνδεδεμένο τρίτο μέρος και να ασκήσει τη δυνατότητα αυτή μονόπλευρα και χωρίς να επιβάλει επιπρόσθετους περιορισμούς στη μεταβίβαση. Το κρίσιμο ερώτημα είναι τι μπορεί να κάνει στην πράξη ο εκδοχέας και όχι ποια είναι τα συμβατικά του δικαιώματα σχετικά με τον χειρισμό του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου ή ποιοι συμβατικοί περιορισμοί υφίστανται. Ειδικότερα:

α) ένα συμβατικό δικαίωμα διάθεσης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία εάν δεν υπάρχει αγορά για το εν λόγω μεταβιβασθέν στοιχείο· και

β) η δυνατότητα διάθεσης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έχει μικρή πρακτική αξία εάν δεν μπορεί να ασκηθεί ελεύθερα. Για τον λόγο αυτό:

i) η δυνατότητα του εκδοχέα να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τις ενέργειες άλλων (ήτοι πρέπει να είναι μονόπλευρη), και

ii) εκδοχέας πρέπει να έχει τη δυνατότητα να διαθέσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο χωρίς να είναι αναγκαίο να επιβάλει περιοριστικούς όρους ή προϋποθέσεις για τη μεταβίβαση (π.χ. όρους σχετικά με τον τρόπο διαχείρισης ενός δανειακού περιουσιακού στοιχείου ή ενός δικαιώματος προαίρεσης που δίδει στον εκδοχέα δικαίωμα επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου).

B3.2.9 Το γεγονός ότι δεν είναι πιθανό ο εκδοχέας να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο δεν σημαίνει, από μόνο του, ότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Όμως, εάν ένα δικαίωμα πώλησης ή μια εγγύηση περιορίζει τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο, τότε ο εκχωρητής έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν η αξία ενός δικαιώματος πώλησης ή μιας εγγύησης είναι αρκετά υψηλή, περιορίζει τη δυνατότητα του εκδοχέα να πωλήσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο σε τρίτο μέρος χωρίς να επιβάλει παρόμοιο δικαίωμα προαίρεσης ή άλλους περιοριστικούς όρους. Αντ' αυτού, ο εκδοχέας θα διακρατούσε το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ώστε να λάβει τις καταβολές βάσει της εγγύησης ή του δικαιώματος πώλησης. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, ο εκδοχέας έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Μεταβιβάσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

B3.2.10 Η οικονομική οντότητα δύναται να διατηρήσει τα δικαιώματα επί ενός ποσοστού των καταβολών τόκων επί των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων ως αποζημίωση για τη διαχείριση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Το ποσοστό των καταβολών τόκων από το οποίο η οικονομική οντότητα θα παραιτείτο κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης καταλογίζεται στη διαχειριστική απαίτηση ή στη διαχειριστική υποχρέωση. Το μέρος των καταβολών τόκων από το οποίο η οικονομική οντότητα δεν θα παραιτείτο είναι τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα δεν παραιτείτο από την είσπραξη τόκων κατά την εκπνοή ή τη μεταβίβαση του συμβολαίου διαχείρισης, ολόκληρο το περιθώριο επιτοκίου αποτελεί τοκομερίδιο εισπρακτέο. Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.13 χρησιμοποιούνται οι εύλογες αξίες της διαχειριστικής απαίτησης και του εισπρακτέου τοκομεριδίου για τον επιμερισμό της λογιστικής αξίας της απαίτησης μεταξύ του μέρους του περιουσιακού στοιχείου που έχει παύσει να αναγνωρίζεται και εκείνου που συνεχίζει να αναγνωρίζεται. Εάν δεν έχει καθοριστεί αμοιβή διαχείρισης ή η αμοιβή που θα ληφθεί δεν αναμένεται να αποζημιώσει επαρκώς την οικονομική οντότητα για τη διαχείριση, αναγνωρίζεται διαχειριστική υποχρέωση στην εύλογη αξία για τη δέσμευση αυτή.

B3.2.11 Κατά την επιμέτρηση των εύλογων αξιών του μέρους που συνεχίζει να αναγνωρίζεται και του μέρους που έχει παύσει να αναγνωρίζεται για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 3.2.13, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις επιμέτρησης στην εύλογη αξία του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* επιπλέον της παραγράφου 3.2.14.

Μεταβιβάσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης

- B3.2.12 Ακολουθεί μια εφαρμογή της αρχής που περιγράφεται στην παράγραφο 3.2.15. Εάν μια εγγύηση που παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημίες από αθέτησεις εμποδίζει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, επειδή η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του και το αντάλλαγμα που λαμβάνεται αναγνωρίζεται ως υποχρέωση.

Συνεχιζόμενη ανάμειξη σε μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία

- B3.2.13 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα του τρόπου με τον οποίο μια οικονομική οντότητα επιμετρά ένα μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο και τη συνδεδεμένη υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.16.

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία

- α) Εάν μια εγγύηση που παρέχει η οικονομική οντότητα επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για ζημίες από αθέτησεις εμποδίζει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την έκταση της συνεχιζόμενης ανάμειξης, το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ i) της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και ii) του μέγιστου ποσού του ληφθέντος ανταλλάγματος κατά τη μεταβίβαση που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να επιστρέψει («το ποσό της εγγύησης»). Η συνδεδεμένη υποχρέωση αρχικά επιμετράται στο ποσό της εγγύησης συν την εύλογη αξία της εγγύησης (που συνήθως είναι το αντάλλαγμα που λαμβάνεται για την εγγύηση). Στη συνέχεια, η αρχική εύλογη αξία της εγγύησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν (ή εφόσον) εκπληρωθεί η οφειλή (σύμφωνα με τις αρχές του ΔΠΧΑ 15) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται με οποιαδήποτε πρόβλεψη ζημίας.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος

- β) Εάν ένα δικαίωμα πώλησης το οποίο πωλήθηκε από την οικονομική οντότητα ή ένα δικαίωμα αγοράς που κατέχει η οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο αποσβεσμένο κόστος, η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στο κόστος της (ήτοι το αντάλλαγμα που ελήφθη), προσαρμοσμένο ως προς την απόσβεση κάθε διαφοράς μεταξύ εκείνου του κόστους και της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία εκπνοής του δικαιώματος προαίρεσης. Για παράδειγμα, εάν υποτεθεί ότι η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης είναι 98NM και ότι το αντάλλαγμα που ελήφθη είναι 95NM, τότε η προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης θα είναι 100NM. Η αρχική λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι 95NM και η διαφορά μεταξύ των 95NM και 100NM αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Εάν το δικαίωμα προαίρεσης ασκηθεί, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της συνδεδεμένης υποχρέωσης και της τιμής άσκησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

- γ) Εάν ένα δικαίωμα αγοράς που διατηρείται από την οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογη αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται i) στην τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης εάν αυτό έχει θετική εσωτερική αξία ή είναι στην τρέχουσα τιμή ή ii) στην εύλογη αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης εάν αυτό έχει μηδενική εσωτερική αξία. Η προσαρμογή ως προς την επιμέτρηση της συνδεδεμένης υποχρέωσης διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία του δικαιώματος αγοράς. Για παράδειγμα, εάν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι 80NM, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι 95NM και η διαχρονική αξία του δικαιώματος είναι 5NM, η λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι 75NM (80NM-5NM) και η λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι 80NM (ήτοι, η εύλογη αξία του).
- δ) Εάν ένα δικαίωμα πώλησης που πωλήθηκε από την οικονομική οντότητα εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται στην τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης συν τη διαχρονική αξία του δικαιώματος. Η επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία περιορίζεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας και της τιμής άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης διότι η οικονομική οντότητα δεν έχει δικαίωμα σε αυξήσεις της εύλογης αξίας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου που υπερβαίνουν την τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης. Αυτό διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία της υποχρέωσης του δικαιώματος πώλησης. Για παράδειγμα, εάν η εύλογη αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι 120NM, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι 100NM και η διαχρονική αξία του δικαιώματος είναι 5NM, η λογιστική αξία της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι 105NM (100NM + 5NM) και η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 100NM (στην περίπτωση αυτή, η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης).

- ε) Εάν ένα όριο διακύμανσης επιτοκίων, με τη μορφή αγορασθέντος δικαιώματος αγοράς και πωληθέντος δικαιώματος πώλησης, εμποδίζει την παύση αναγνώρισης ενός μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και η οικονομική οντότητα επιμετρά το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία, το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να επιμετράται στην εύλογη αξία του. Η συνδεδεμένη υποχρέωση επιμετράται i) στο άθροισμα της τιμής άσκησης του δικαιώματος αγοράς και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος αγοράς, εάν το δικαίωμα αγοράς έχει θετική εσωτερική αξία ή είναι στην τρέχουσα τιμή ή ii) στο άθροισμα της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του δικαιώματος πώλησης μείον τη διαχρονική αξία του δικαιώματος αγοράς εάν αυτό έχει μηδενική εσωτερική αξία. Η προσαρμογή ως προς τη συνδεδεμένη υποχρέωση διασφαλίζει ότι η καθαρή λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και της συνδεδεμένης υποχρέωσης είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και πώλησε η οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, ας υποτεθεί ότι η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία ενώ συγχρόνως αγοράζει ένα δικαίωμα αγοράς με τιμή άσκησης 120NM και πωλεί ένα δικαίωμα πώλησης με τιμή άσκησης 80NM. Ας υποτεθεί επίσης ότι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 100NM κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης. Η διαχρονική αξία του δικαιώματος πώλησης και του δικαιώματος αγοράς είναι 1NM και 5NM, αντίστοιχα. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο 100NM (η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου) και μια υποχρέωση 96NM $[100\text{NM} + 1\text{NM}] - 5\text{NM}$. Το αποτέλεσμα είναι μια καθαρή αξία ενεργητικού 4NM, που είναι η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχει και έχει πωλήσει η οικονομική οντότητα.

Όλες οι μεταβιβάσεις

- B3.2.14 Στον βαθμό που η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, τα συμβατικά δικαιώματα ή οι δεσμεύσεις του εκχωρητή που σχετίζονται με τη μεταβίβαση δεν λογιστικοποιούνται χωριστά ως παράγωγα, εάν η αναγνώριση του παραγώγου και είτε του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου είτε της υποχρέωσης που ανακύπτει από τη μεταβίβαση θα είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση των ίδιων δικαιωμάτων ή δεσμεύσεων εις διπλούν. Για παράδειγμα, ένα δικαίωμα αγοράς που διατηρείται από τον εκχωρητή μπορεί να εμποδίσει τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση. Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα αγοράς δεν αναγνωρίζεται χωριστά ως παράγωγο περιουσιακό στοιχείο.
- B3.2.15 Στον βαθμό που η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης, ο εκδοχέας δεν αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο του. Ο εκδοχέας παύει να αναγνωρίζει τα μετρητά ή άλλο αντάλλαγμα που έχει καταβληθεί και αναγνωρίζει απαίτηση από τον εκχωρητή. Εάν ο εκχωρητής έχει και δικαίωμα και δέσμευση να επαναποκτήσει τον έλεγχο ολόκληρου του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έναντι καθορισμένου ποσού (όπως μέσω συμφωνίας επαναγοράς), ο εκδοχέας μπορεί να επιμετρήσει την απαίτησή του στο αποσβεσμένο κόστος εάν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 4.1.2.

Παραδείγματα

- B3.2.16 Τα ακόλουθα παραδείγματα απεικονίζουν την εφαρμογή των αρχών παύσης αναγνώρισης του παρόντος προτύπου.
- α) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων.* Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή εάν δανειστεί με συμφωνία να επιστραφεί στον εκχωρητή, δεν παύει να αναγνωρίζεται, διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Αν ο εκδοχέας αποκτήσει το δικαίωμα να πωλήσει ή να ενεχυριάσει το περιουσιακό στοιχείο, ο εκχωρητής ανακατατάσσει το περιουσιακό στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης του, για παράδειγμα ως δανειζόμενο περιουσιακό στοιχείο ή επαναγορασμένη απαίτηση.
- β) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων — Περιουσιακά στοιχεία που είναι ουσιαστικά όμοια.* Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί βάσει συμφωνίας επαναγοράς του ίδιου ή ουσιαστικά όμοιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή ή εάν δανειστεί χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με συμφωνία να επιστραφεί το ίδιο ή ουσιαστικά όμοιο περιουσιακό στοιχείο στον εκχωρητή, δεν παύει να αναγνωρίζεται, διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.
- γ) *Συμφωνίες επαναγοράς και δανεισμός χρεογράφων — Δικαίωμα υποκατάστασης.* Εάν συμφωνία επαναγοράς σε καθορισμένη τιμή επαναγοράς ή σε τιμή που ισούται με την τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή, ή παρόμοια συναλλαγή δανεισμού χρεογράφων, παρέχει στον εκδοχέα το δικαίωμα να υποκαταστήσει περιουσιακά στοιχεία που είναι παρόμοια και έχουν την ίδια εύλογη αξία με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία επαναγοράς, το περιουσιακό στοιχείο που πωλείται ή δανείζεται βάσει συναλλαγής επαναγοράς ή δανεισμού χρεογράφων δεν παύει να αναγνωρίζεται διότι ο εκχωρητής διατηρεί ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.

- δ) Δικαίωμα πρώτης άρνησης επαναγοράς στην εύλογη αξία. Αν η οικονομική οντότητα πωλήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και διατηρήσει μόνον ένα δικαίωμα πρώτης άρνησης να επαναγοράσει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία αν ο εκδοχέας το πωλήσει μεταγενέστερα, η οικονομική οντότητα διαγράφει το περιουσιακό στοιχείο επειδή έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλα τα δικαιώματα και τα οφέλη της κυριότητας.
- ε) Συναλλαγή εικονικής πώλησης. Η επαναγορά χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λίγο μετά την πώλησή του αποκαλείται ενίοτε εικονική πώληση. Μια τέτοιου είδους επαναγορά δεν αποκλείει την παύση αναγνώρισης, υπό την προϋπόθεση ότι η αρχική συναλλαγή πληρούσε τις απαιτήσεις για την παύση αναγνώρισης. Όμως, εάν συναφθεί συμφωνία για την πώληση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου παράλληλα με συμφωνία επαναγοράς του ίδιου περιουσιακού στοιχείου σε καθορισμένη τιμή ή στην τιμή πώλησης συν την απόδοση του δανειστή, τότε το περιουσιακό στοιχείο δεν παύει να αναγνωρίζεται.
- στ) Δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα αγοράς με θετική εσωτερική αξία. Εάν ένα μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επαναγοραστεί από τον εκχωρητή και το δικαίωμα αγοράς έχει θετική εσωτερική αξία, η μεταβίβαση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης διότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Ομοίως, εάν το μεταβιβασθέν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να επαναπωληθεί από τον εκδοχέα και το δικαίωμα πώλησης έχει θετική εσωτερική αξία, η μεταβίβαση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για παύση αναγνώρισης διότι ο εκχωρητής έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.
- ζ) Δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα αγοράς με μηδενική εσωτερική αξία. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που μεταβιβάζεται και υπόκειται μόνο σε δικαίωμα πώλησης με μηδενική εσωτερική αξία το οποίο διατηρεί ο εκδοχέας ή σε δικαίωμα αγοράς με μηδενική εσωτερική αξία το οποίο διατηρεί ο εκχωρητής, παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει διότι ο εκχωρητής έχει μεταφέρει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας.
- η) Αμέσως διαθέσιμο περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα αγοράς το οποίο δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία. Εάν η οικονομική οντότητα κατέχει δικαίωμα αγοράς για περιουσιακό στοιχείο που είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά και το δικαίωμα προαίρεσης δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία, το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται. Αυτό συμβαίνει διότι η οικονομική οντότητα i) δεν έχει διατηρήσει ούτε έχει μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και ii) δεν έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Ωστόσο, εάν το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μέχρι το ποσό του περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται στο δικαίωμα αγοράς διότι η οικονομική οντότητα έχει διατηρήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου.
- θ) Περιουσιακό στοιχείο που δεν είναι αμέσως διαθέσιμο και που υπόκειται σε δικαίωμα πώλησης το οποίο πωλείται από οικονομική οντότητα και δεν έχει ούτε θετική ούτε μηδενική εσωτερική αξία. Εάν μια οικονομική οντότητα μεταβιβάσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν είναι αμέσως διαθέσιμο στην αγορά και πωλήσει δικαίωμα πώλησης το οποίο δεν έχει μηδενική εσωτερική αξία, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί αλλά ούτε και μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας λόγω του πωληθέντος δικαιώματος πώλησης. Η οικονομική οντότητα διατηρεί τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου εάν η αξία του δικαιώματος πώλησης είναι αρκετά υψηλή ώστε να αποτρέπει την πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο συνεχίζει να αναγνωρίζεται στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξης του εκχωρητή (βλ. παράγραφο Β3.2.9). Η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου εάν η αξία του δικαιώματος πώλησης δεν είναι αρκετά υψηλή ώστε να αποτρέπει την πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον εκδοχέα, οπότε το περιουσιακό στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται.
- ι) Περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε δικαίωμα πώλησης ή αγοράς στην εύλογη αξία ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς. Η μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται μόνο σε δικαίωμα πώλησης ή αγοράς ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που έχει τιμή άσκησης ή επαναγοράς ίση με την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της επαναγοράς καταλήγει σε παύση αναγνώρισης λόγω της ουσιαστικής μεταβίβασης όλων των κινδύνων και οφελών της κυριότητας.
- ια) Δικαιώματα αγοράς ή πώλησης διακανονιζόμενα τοις μετρητοίς. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπόκειται σε δικαίωμα αγοράς ή πώλησης ή σε μελλοντική συμφωνία επαναγοράς που θα διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς, ώστε να διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει ή μεταβιβάσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας. Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, θα διαπιστώσει αν έχει διατηρήσει τον έλεγχο του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Το γεγονός ότι το δικαίωμα αγοράς ή πώλησης ή η μελλοντική συμφωνία επαναγοράς διακανονίστηκε συμψηφιστικά τοις μετρητοίς δεν σημαίνει αυτόματα ότι η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο [βλ. παράγραφο Β3.2.9 και στοιχεία ζ), η) και θ) ανωτέρω].

- ιβ) *Πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού.* Η πρόβλεψη για την αφαίρεση λογαριασμού είναι ένα άνευ όρων δικαίωμα επαναγοράς που δίνει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να ανακτήσει μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία υποκείμενα σε κάποιους περιορισμούς. Εφόσον, ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου δικαιώματος προαίρεσης, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί ούτε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μόνο μέχρι το ποσό που υπόκειται σε επαναγορά (με την προϋπόθεση ότι ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία). Για παράδειγμα, αν η λογιστική αξία και το προϊόν της μεταβίβασης των δανειακών περιουσιακών στοιχείων είναι 100000NM και κάθε μεμονωμένο δάνειο μπορεί να ανακληθεί αλλά το συνολικό ποσό των δανείων που μπορεί να επαναγοραστεί δεν μπορεί να υπερβεί τις 10000NM, οι 90000NM θα πληρούσαν την προϋπόθεση για παύση αναγνώρισης.
- ιγ) *Δικαιώματα τελικής επαναγοράς εκδοθέντων τίτλων.* Μια οικονομική οντότητα, που μπορεί να είναι εκχωρητής, η οποία διαχειρίζεται μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία, δύναται να κατέχει δικαίωμα τελικής επαναγοράς εκδοθέντων τίτλων προκειμένου να αγοράσει τα εναπομένοντα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία όταν το ποσό των περιουσιακών στοιχείων σε κυκλοφορία μειωθεί σε κάποιο καθορισμένο επίπεδο στο οποίο το κόστος διαχείρισης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων καθίσταται επαχθές σε σχέση με τα οφέλη της διαχείρισης. Εφόσον, ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου δικαιώματος τελικής επαναγοράς, η οικονομική οντότητα ούτε διατηρεί ούτε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και ο εκδοχέας δεν μπορεί να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μόνο μέχρι το ποσό των περιουσιακών στοιχείων που υπόκειται στο δικαίωμα αγοράς.
- ιδ) *Διατηρηθέντα δικαιώματα μειωμένης εξασφάλισης και πιστωτικές εγγυήσεις.* Η οικονομική οντότητα μπορεί να παράσχει στον εκδοχέα πιστωτική ενίσχυση θέτοντας υπό μειωμένη εξασφάλιση το σύνολο ή μέρος των διατηρηθέντων δικαιωμάτων επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να παράσχει στον εκδοχέα πιστωτική ενίσχυση με τη μορφή πιστωτικής εγγύησης που μπορεί να είναι απεριόριστη ή να περιορίζεται σε καθορισμένο ποσό. Εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, αυτό θα συνεχίζει να αναγνωρίζεται στο σύνολό του. Εάν η οικονομική οντότητα διατηρήσει ορισμένους, αλλά όχι ουσιαστικά όλους, τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας και έχει διατηρήσει τον έλεγχο, η παύση αναγνώρισης αποκλείεται μέχρι το ποσό των μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να υποχρεωθεί να καταβάλει.
- ιε) *Συμβόλαια ανταλλαγής συνολικής απόδοσης.* Η οικονομική οντότητα δύναται να πωλήσει χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε εκδοχέα και να συνάψει συμβόλαιο ανταλλαγής συνολικής απόδοσης με τον εκδοχέα, σύμφωνα με το οποίο όλα τα τοκομερίδια από το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο θα διαβιβάζονται στην οικονομική οντότητα έναντι μιας καθορισμένης ή κυμαινόμενου επιτοκίου καταβολής και κάθε αύξηση ή μείωση της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα απορροφάται από την οικονομική οντότητα. Στην περίπτωση αυτή, η παύση αναγνώρισης του περιουσιακού στοιχείου στο σύνολό του απαγορεύεται.
- ιστ) *Συμβόλαια ανταλλαγής επιτοκίων.* Η οικονομική οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου και να συνάψει συμβόλαιο ανταλλαγής επιτοκίων με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ονομαστικού ποσού που ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Η ανταλλαγή επιτοκίων δεν αποκλείει την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου εφόσον οι καταβολές επί της ανταλλαγής δεν εξαρτώνται από τις καταβολές επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.
- ιζ) *Συμβόλαια αποσβενόμενης ανταλλαγής επιτοκίων.* Η οικονομική οντότητα δύναται να μεταβιβάσει σε εκδοχέα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου που αποπληρώνεται κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου και να συνάψει συμβόλαιο αποσβενόμενης ανταλλαγής επιτοκίου με τον εκδοχέα για τη λήψη καθορισμένου επιτοκίου και την καταβολή κυμαινόμενου επιτοκίου βάσει ονομαστικού ποσού. Εάν το ονομαστικό ποσό της ανταλλαγής αποσβένεται ώστε να ισούται με το κεφάλαιο του μεταβιβασθέντος χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται σε κυκλοφορία οποιαδήποτε χρονική στιγμή, η ανταλλαγή συνήθως έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να διατηρεί σημαντικό κίνδυνο προπληρωμής, οπότε η οικονομική οντότητα είτε συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στο σύνολό του είτε συνεχίζει να αναγνωρίζει το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό της συνεχιζόμενης ανάμειξης της. Αντιθέτως, εάν η απόσβεση του ονομαστικού ποσού της ανταλλαγής δεν συνδέεται με το ποσό του κεφαλαίου σε κυκλοφορία του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, μια τέτοια ανταλλαγή δεν θα κατέληγε στη διατήρηση του κινδύνου προπληρωμής επί του περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα. Συνεπώς, δεν θα απέκλειε την παύση αναγνώρισης του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, με την προϋπόθεση ότι οι καταβολές επί της ανταλλαγής δεν εξαρτώνται από καταβολές τόκων επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου και το αποτέλεσμα της ανταλλαγής δεν είναι η διατήρηση από την οικονομική οντότητα σημαντικών κινδύνων και οφελών της κυριότητας επί του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου.
- ιη) *Διαγραφή.* Η οικονομική οντότητα δεν έχει εύλογες προσδοκίες ανάκτησης των συμβατικών ταμειακών ροών επί του συνόλου ή μέρους χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

B3.2.17 Η παρούσα παράγραφος διασαφηνίζει την εφαρμογή της προσέγγισης της συνεχιζόμενης ανάμειξης όταν η συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας αφορά μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Ας υποτεθεί ότι μια οικονομική οντότητα διαθέτει χαρτοφυλάκιο δανείων με δυνατότητα προπληρωμής, με τοκομερίδιο και πραγματικό επιτόκιο 10 τοις εκατό, και κεφάλαιο και αποσβεσμένο κόστος 10,000NM. Πραγματοποιεί συναλλαγή κατά την οποία, έναντι καταβολής των 9,115NM, ο εκδοχέας λαμβάνει το δικαίωμα για 9,000NM οποιωνδήποτε εισπράξεων κεφαλαίου συν την απόδοση π' αυτού 9,5 τοις εκατό. Η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαιώματα επί 1,000NM κάθε εισπράξης κεφαλαίου συν την απόδοση π' αυτού των 10 τοις εκατό, συν το επιπρόσθετο περιθώριο 0,5 τοις εκατό επί των υπόλοιπων 9,000NM του κεφαλαίου. Οι εισπράξεις από τις προπληρωμές επιμερίζονται μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του εκδοχέα αναλογικά με σχέση 1:9, αλλά κάθε αθέτηση αφαιρείται από το δικαίωμα 1,000NM της οικονομικής οντότητας έως ότου εξαντληθεί το εν λόγω δικαίωμα. Η εύλογη αξία των δανείων κατά την ημερομηνία της συναλλαγής είναι 10,100NM και η εύλογη αξία του επιπρόσθετου περιθωρίου της τάξης του 0,5 τοις εκατό είναι 40NM.

Η οικονομική οντότητα διαπιστώνει ότι έχει μεταβιβάσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας (για παράδειγμα, σημαντικό κίνδυνο προπληρωμών) αλλά ότι έχει επίσης διατηρήσει κάποιους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας (λόγω του διατηρηθέντος δικαιώματος μειωμένης εξασφάλισης) και έχει διατηρήσει τον έλεγχο. Συνεπώς εφαρμόζει την προσέγγιση της συνεχιζόμενης ανάμειξης.

Για να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο, η οικονομική οντότητα αναλύει τη συναλλαγή ως α) διατήρηση απόλυτα ανάλογου διατηρηθέντος δικαιώματος 1,000NM, συν β) θέση του εν λόγω διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική ενίσχυση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημιές.

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι 9,090NM (90 % × 10,100NM) του ανταλλάγματος 9,115NM που ελήφθη αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα για το απόλυτα ανάλογο μερίδιο του 90 τοις εκατό. Το υπόλοιπο του ληφθέντος ανταλλάγματος (25NM) αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που ελήφθη για τη θέση του διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση προκειμένου να παρασχεθεί πιστωτική ενίσχυση στον εκδοχέα για πιστωτικές ζημιές. Επιπλέον, το επιπρόσθετο περιθώριο του 0,5 τοις εκατό αντιπροσωπεύει το αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική ενίσχυση. Συνεπώς, το συνολικό αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική αναβάθμιση είναι 65NM (25NM + 40NM).

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση του μεριδίου 90 τοις εκατό των ταμειακών ροών. Εάν υποτεθεί ότι οι χωριστές εύλογες αξίες του μεριδίου 90 τοις εκατό που μεταβιβάστηκε και του μεριδίου 10 τοις εκατό που διατηρήθηκε δεν είναι διαδέσιμες κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης, η οικονομική οντότητα κατανέμει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 3.2.14 του ΔΠΧΑ 9 ως εξής:

	Εύλογη αξία	Ποσοστό	Κατανεμηθείσα λογιστική αξία
Μεταβιβασθέν μέρος	9,090	90 %	9,000
Διατηρηθέν μέρος	1,010	10 %	1,000
Σύνολο	10,100		10,000

Η οικονομική οντότητα υπολογίζει το κέρδος ή τη ζημία της επί της πώλησης του μεριδίου 90 τοις εκατό των ταμειακών ροών αφαιρώντας την κατανεμηθείσα λογιστική αξία του μεταβιβασθέντος τμήματος από το αντάλλαγμα που ελήφθη, ήτοι 90NM (9,090NM — 9,000NM). Η λογιστική αξία του διατηρηθέντος από την οικονομική οντότητα τμήματος είναι 1,000NM.

Επιπροσθέτως, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη συνεχιζόμενη ανάμειξη που είναι αποτέλεσμα της θέσης του διατηρηθέντος δικαιώματος υπό μειωμένη εξασφάλιση για πιστωτικές ζημιές. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο 1,000NM (το μέγιστο ποσό των ταμειακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με τη μειωμένη εξασφάλιση) και μια συνδεδεμένη υποχρέωση 1,065NM (που είναι το μέγιστο ποσό των ταμειακών ροών που δεν θα λάμβανε σύμφωνα με τη μειωμένη εξασφάλιση, ήτοι 1,000NM συν την εύλογη αξία της μειωμένης εξασφάλισης 65NM).

Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις ανωτέρω πληροφορίες για τη λογιστικοποίηση της συναλλαγής ως ακολούθως:

	Χρέωση	Πίσωση
Αρχικό περιουσιακό στοιχείο	—	9,000
Περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε για μειωμένη εξασφάλιση ή το υπολειμματικό δικαίωμα	1,000	—
Περιουσιακό στοιχείο για το αντάλλαγμα που ελήφθη με τη μορφή επιπρόσθετου περιθωρίου	40	—
Κέρδος ή ζημία (κέρδος επί της μεταβίβασης)	—	90
Υποχρέωση	—	1,065
Ληφθέντα μετρητά	9,115	—
Σύνολο	10,155	10,155

Αμέσως μετά τη συναλλαγή, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 2,040NM που απαρτίζεται από 1,000NM για το επιμεριζόμενο κόστος του διατηρηθέντος τμήματος και 1,040NM για την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμειξη της οικονομικής οντότητας από τη θέση του διατηρηθέντος δικαιώματος σε μειωμένη εξασφάλιση για πιστωτικές ζημιές (που περιλαμβάνει το επιπρόσθετο περιθώριο των 40NM).

Σε μεταγενέστερες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που ελήφθη για την πιστωτική ενίσχυση (65NM), με βάση τον αναλογούντα χρόνο, συσσωρεύει τόκους επί του αναγνωρισμένου περιουσιακού στοιχείου με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου και αναγνωρίζει οποιοσδήποτε ζημιές απομείωσης επί των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων. Ως παράδειγμα της τελευταίας περίπτωσης, ας υποθεθεί ότι το επόμενο έτος υπάρχει ζημία απομείωσης επί των υποκείμενων δανείων 300NM. Η οικονομική οντότητα μειώνει το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο κατά 600NM (300NM για το διατηρηθέν δικαίωμα και 300NM για την επιπρόσθετη συνεχιζόμενη ανάμειξη που ανακύπτει από τη μειωμένη εξασφάλιση του διατηρηθέντος δικαιώματος για ζημιές απομείωσης) και μειώνει την αναγνωρισμένη υποχρέωσή της κατά 300NM. Το καθαρό αποτέλεσμα είναι χρέωση των αποτελεσμάτων με ζημιές απομείωσης 300NM.

Παύση αναγνώρισης χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (ενότητα 3.3)

- B3.3.1 Μια χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή μέρος αυτής) εξαλείφεται όταν ο οφειλέτης:
- απαλλάσσεται της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) εξοφλώντας τον πιστωτή, συνήθως με μετρητά, άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αγαθά ή υπηρεσίες· ή
 - απαλλάσσεται νομίμως από την πρωταρχική ευθύνη της υποχρέωσης (ή μέρους αυτής) είτε μέσω νομικής διαδικασίας είτε από τον πιστωτή. (Εάν ο οφειλέτης έχει δώσει εγγύηση, ο όρος αυτός μπορεί ακόμα να καλύπτεται.)
- B3.3.2 Εάν ο εκδότης χρεωστικού τίτλου επαναγοράσει τον εν λόγω τίτλο, το χρέος εξαλείφεται ακόμη και αν ο εκδότης είναι ειδικός διαπραγματευτής για τον τίτλο ή προτίθεται να τον πωλήσει εκ νέου στο προσεχές μέλλον.
- B3.3.3 Πληρωμή σε τρίτο, συμπεριλαμβανομένης και της καταπιστευματικής μεταβίβασης (ορισμένες φορές καλούμενη «ουσιαστική ακύρωση») δεν απαλλάσσει από μόνη της τον οφειλέτη της αρχικής δέσμευσής του προς τον πιστωτή, εν την απουσία νομικής απαλλαγής.

- B3.3.4 Εάν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο για την ανάληψη δέσμευσης και ειδοποιήσει τον πιστωτή του ότι ο τρίτος έχει αναλάβει τη δανειακή δέσμευση, ο οφειλέτης δεν παύει να αναγνωρίζει τη δανειακή υποχρέωση παρά μόνον εφόσον καλύπτεται ο όρος της παραγράφου B3.3.1 στοιχείο β). Εάν ο οφειλέτης πληρώσει τρίτο για να αναλάβει μια δέσμευση και λάβει νομική απαλλαγή από τον πιστωτή, ο οφειλέτης έχει εξαλείψει το χρέος. Όμως, εάν ο οφειλέτης συμφωνήσει να καταβάλλει πληρωμές για το χρέος στο τρίτο μέρος ή απευθείας στον αρχικό πιστωτή, ο οφειλέτης αναγνωρίζει νέα δανειακή δέσμευση προς το τρίτο μέρος.
- B3.3.5 Μολονότι η νομική απαλλαγή, είτε δικαστικώς είτε από τον πιστωτή, έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης μιας υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει νέα υποχρέωση εάν τα κριτήρια για την παύση αναγνώρισης που ορίζονται στις παραγράφους 3.2.1-3.2.23 δεν πληρούνται για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν. Εάν τα κριτήρια εκείνα δεν πληρούνται, τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν παύουν να αναγνωρίζονται και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει νέα υποχρέωση που σχετίζεται με τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία.
- B3.3.6 Για τους σκοπούς της παραγράφου 3.3.2, οι όροι διαφέρουν ουσιαστικά εάν η προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμειακών ροών, βάσει των νέων όρων, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε αμοιβών έχουν καταβληθεί και αφαιρουμένων οποιωνδήποτε αμοιβών ελήφθησαν και προεξοφλήθηκαν με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου, διαφέρει κατά τουλάχιστον 10 τοις εκατό από την προεξοφλημένη παρούσα αξία των ταμειακών ροών που απομένουν από την αρχική χρηματοοικονομική υποχρέωση. Κατά τον προσδιορισμό των εν λόγω αμοιβών που καταβλήθηκαν, αφαιρουμένων οποιωνδήποτε αμοιβών λήφθηκαν, ο δανειολήπτης περιλαμβάνει μόνο τις αμοιβές που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν μεταξύ του δανειολήπτη και του δανειοδότη, συμπεριλαμβανομένων των αμοιβών που καταβλήθηκαν ή λήφθηκαν είτε από τον δανειολήπτη είτε από τον δανειοδότη για λογαριασμό του άλλου.
- B3.3.6A Εάν μια ανταλλαγή χρεωστικών τίτλων ή τροποποίηση όρων αντιμετωπιστεί λογιστικά ως εξάλειψη, κάθε κόστος ή αμοιβή αναγνωρίζεται ως μέρος του κέρδους ή της ζημίας επί της εξάλειψης. Εάν η ανταλλαγή ή τροποποίηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξάλειψη, κάθε κόστος ή αμοιβή αναπροσαρμόζει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης και αποσβένεται κατά την εναπομένουσα διάρκεια της τροποποιημένης υποχρέωσης.
- B3.3.7 Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο πιστωτής απαλλάσσει τον οφειλέτη από την υποχρέωση της εξόφλησης, αλλά ο οφειλέτης αναλαμβάνει τη δέσμευση να εξοφλήσει εάν το μέρος που ανέλαβε τη βασική ευθύνη αθετήσει την υποχρέωσή του. Στην περίπτωση αυτή ο οφειλέτης:
- α) αναγνωρίζει νέα χρηματοοικονομική υποχρέωση βασισόμενη στην εύλογη αξία της δέσμευσής του για την εγγύηση και
 - β) αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία με βάση τη διαφορά μεταξύ i) κάθε καταβληθέντος τιμήματος και ii) της λογιστικής αξίας της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μείον την εύλογη αξία της νέας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4)

Κατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 4.1)

Το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- B4.1.1 Η παράγραφος 4.1.1 στοιχείο α) απαιτεί από την οικονομική οντότητα να κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5. Η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσον τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της πληρούν τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α) βάσει του επιχειρηματικού μοντέλου όπως καθορίζεται από τα κύρια διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών).

- B4.1.2 Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας καθορίζεται σε επίπεδο που να αντανάκλα τον τρόπο με τον οποίο οι ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων βρίσκονται υπό κοινή διαχείριση ώστε να επιτυγχάνεται ένας συγκεκριμένος επιχειρηματικός στόχος. Το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν εξαρτάται από τις προθέσεις της διοίκησης για ένα μεμονωμένο μέσο. Κατά συνέπεια, ο όρος αυτός δεν συνιστά προσέγγιση της κατάταξης ανά μέσο και πρέπει να καθορίζεται σε ανώτερο επίπεδο συγκέντρωσης. Ωστόσο, μια μεμονωμένη οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέτει περισσότερα από ένα επιχειρηματικά μοντέλα για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών μέσων της. Συνεπώς, η κατάταξη δεν χρειάζεται να καθορίζεται στο επίπεδο της αναφερόμενης οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να διαθέτει ένα χαρτοφυλάκιο επενδύσεων το οποίο θα διαχειρίζεται προκειμένου να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές και ένα άλλο χαρτοφυλάκιο επενδύσεων το οποίο θα διαχειρίζεται προκειμένου να εισηγείται συμβατικές ταμειακές ροές και ένα άλλο χαρτοφυλάκιο επενδύσεων το οποίο θα διαχειρίζεται για εμπορική χρήση προκειμένου να επιτυγχάνει μεταβολές στις εύλογες αξίες. Αντιστοίχως, σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι σκόπιμο να χωρίσει ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επιμέρους χαρτοφυλάκια ώστε να αντικατοπτρίζεται το επίπεδο στο οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί εάν η οικονομική οντότητα δημιουργήσει ή αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο ενυπόθηκων δανείων και διαχειρίζεται ορισμένα από τα δάνεια με σκοπό να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές και τα υπόλοιπα με σκοπό να τα πωλήσει.
- B4.1.2A Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της για να δημιουργεί ταμειακές ροές. Τούτο σημαίνει ότι το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας καθορίζει αν οι ταμειακές ροές θα απορρέουν από την εισπράξη συμβατικών ταμειακών ροών, την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή και από τα δύο. Κατά συνέπεια, η εν λόγω αξιολόγηση δεν εκτελείται βάσει σεναρίων τα οποία η οικονομική οντότητα εύλογα δεν αναμένει να συμβούν, όπως τα επονομαζόμενα σεναρία «χειρότερης περίπτωσης» ή «προσομοίωσης κρίσης». Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πωλήσει ένα συγκεκριμένο χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μόνο σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης, το εν λόγω σενάριο δεν θα πρέπει να επηρεάζει την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τα οικεία περιουσιακά στοιχεία εφόσον η οικονομική οντότητα εκτιμά εύλογα ότι δεν θα προκύψει το εν λόγω σενάριο. Όταν οι ταμειακές ροές πραγματοποιούνται με τρόπο που διαφοροποιείται από τις προσδοκίες της οικονομικής οντότητας στην ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αξιολόγησε το επιχειρηματικό μοντέλο (για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα πωλεί περισσότερα ή λιγότερα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία από όσα ανέμενε κατά την κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων), δεν προκύπτει λάθος προγενέστερης περιόδου στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας (βλ. ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη) ούτε διαφοροποιείται η κατάταξη των υπολοίπων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου (δηλαδή των περιουσιακών στοιχείων που η οικονομική οντότητα αναγνώρισε σε προγενέστερες περιόδους και εξακολουθεί να διακρατεί) εφόσον η οικονομική οντότητα έλαβε υπόψη όλες τις σχετικές πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες όταν πραγματοποίησε την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου. Ωστόσο, όταν η οικονομική οντότητα αξιολογεί το επιχειρηματικό μοντέλο για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δημιουργήθηκαν ή αποκτήθηκαν πρόσφατως, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι ταμειακές ροές στο παρελθόν, μαζί με όλες τις λοιπές σχετικές πληροφορίες.
- B4.1.2B Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων αποτελεί γεγονός και όχι απλό ισχυρισμό. Κατά κανόνα, παρατηρείται στις δραστηριότητες που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα για να επιτύχει τον στόχο του επιχειρηματικού μοντέλου. Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιστρατεύει την κρίση της όταν αξιολογεί το επιχειρηματικό μοντέλο της για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και η αξιολόγηση αυτή δεν καθορίζεται από έναν μεμονωμένο παράγοντα ή μία δραστηριότητα. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει όλα τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα κατά τον χρόνο της αξιολόγησης. Τα εν λόγω σχετικά αποδεικτικά στοιχεία περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:
- α) τον τρόπο με τον οποίο εκτιμάται η απόδοση του επιχειρηματικού μοντέλου και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου, και πώς αυτή αναφέρεται στα κύρια διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας·
 - β) τους κινδύνους που επηρεάζουν την απόδοση του επιχειρηματικού μοντέλου (και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που διακρατούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου) και, ειδικότερα, τον τρόπο διαχείρισης των εν λόγω κινδύνων· και
 - γ) τον τρόπο με τον οποίο αποζημιώνονται τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης (για παράδειγμα, εάν η αποζημίωση υπολογίζεται με βάση την εύλογη αξία των υπό διαχείριση περιουσιακών στοιχείων ή τις εισπραχθείσες συμβατικές ταμειακές ροές).

Επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών

- B4.1.2Γ** Η διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία διακρατούνται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών αποσκοπεί στην πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της είσπραξης συμβατικών πληρωμών κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου. Αυτό σημαίνει ότι η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται στο πλαίσιο του χαρτοφυλακίου με στόχο την είσπραξη των εν λόγω συμβατικών ταμειακών ροών (αντί να διαχειρίζεται τη συνολική απόδοση επί του χαρτοφυλακίου και μέσω της διακράτησης και μέσω της πώλησης περιουσιακών στοιχείων). Όταν καθορίζεται αν οι ταμειακές ροές θα πραγματοποιηθούν μέσω της είσπραξης των συμβατικών ταμειακών ροών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, είναι απαραίτητο να λαμβάνεται υπόψη η συχνότητα, η αξία και ο χρόνος των πωλήσεων σε προγενέστερες περιόδους, οι λόγοι των πωλήσεων αυτών και οι προσδοκίες όσον αφορά τη δραστηριότητα μελλοντικών πωλήσεων. Ωστόσο, οι πωλήσεις από μόνες τους δεν καθορίζουν το επιχειρηματικό μοντέλο και, συνεπώς, δεν μπορούν να εξετάζονται μεμονωμένα. Αντιθέτως, οι πληροφορίες σχετικά με τις παρελθοντικές πωλήσεις και τις προσδοκίες για τις μελλοντικές πωλήσεις παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία για τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνεται ο δηλωμένος στόχος της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και, ειδικότερα, για τον τρόπο πραγματοποίησης των ταμειακών ροών. Η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει τις πληροφορίες για τις παρελθοντικές πωλήσεις σε σχέση με τους λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω πωλήσεις, και τις συνθήκες που επικρατούσαν τη δεδομένη στιγμή σε σύγκριση με τις τρέχουσες συνθήκες.
- B4.1.3** Παρόλο που στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου μιας οικονομικής οντότητας μπορεί να είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να διακρατεί όλα αυτά τα μέσα μέχρι τη λήξη τους. Έτσι το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας μπορεί να αφορά τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ακόμη και όταν προκύπτουν, ή αναμένεται να προκύψουν στο μέλλον, πωλήσεις χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- B4.1.3Α** Το επιχειρηματικό μοντέλο μπορεί να αφορά τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ακόμη και στην περίπτωση στην οποία η οικονομική οντότητα πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όταν παρατηρείται αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων. Για να προσδιοριστεί αν αυξήθηκε ο πιστωτικός κίνδυνος των περιουσιακών στοιχείων, η οικονομική οντότητα εξετάζει εύλογες και βάσιμες πληροφορίες, περιλαμβανομένων των πληροφοριών που αφορούν το μέλλον. Ανεξάρτητα από τη συχνότητα και την αξία τους, οι πωλήσεις που οφείλονται σε αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων δεν είναι ασύμβατες με ένα επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, επειδή η πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων έχει σχέση με την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές. Οι δραστηριότητες διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου που αποβλέπουν στην ελαχιστοποίηση των δυνητικών πιστωτικών ζημιών λόγω επιδείνωσης της πιστωτικής ποιότητας αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου. Η πώληση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου επειδή παύει να πληροί τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας, αποτελεί παράδειγμα πώλησης η οποία προέκυψε λόγω αύξησης του πιστωτικού κινδύνου. Ωστόσο, ελλείψει τέτοιας πολιτικής, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποδεικνύει με άλλους τρόπους ότι η πώληση προέκυψε λόγω αύξησης του πιστωτικού κινδύνου.
- B4.1.3Β** Οι πωλήσεις που πραγματοποιούνται για άλλους λόγους, όπως οι πωλήσεις που πραγματοποιούνται για τη διαχείριση του κινδύνου συγκέντρωσης πιστωτικών ανοιγμάτων (χωρίς αύξηση του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων) μπορούν επίσης να συνάδουν με το επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Ειδικότερα, οι εν λόγω πωλήσεις μπορεί να συνάδουν με το επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, εάν οι πωλήσεις αυτές είναι σποραδικές (ακόμη και αν είναι σημαντικής αξίας) ή ασήμαντης αξίας είτε μεμονωμένα είτε συνολικά (ακόμη και αν είναι συχνές). Εάν περισσότερες από μία τέτοιες σποραδικές πωλήσεις πραγματοποιούνται εκτός χαρτοφυλακίου και οι εν λόγω πωλήσεις είναι σημαντικής αξίας (είτε μεμονωμένα είτε συνολικά), η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον και με ποιον τρόπο οι πωλήσεις αυτές συνάδουν με τον στόχο της είσπραξης συμβατικών ταμειακών ροών. Για την αξιολόγηση αυτή δεν έχει σημασία αν η απαίτηση πώλησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται από τρίτο ή αν η εν λόγω δραστηριότητα έγκειται στην ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Η αύξηση της συχνότητας ή της αξίας των πωλήσεων σε μια συγκεκριμένη περίοδο δεν είναι απαραίτητως ασύμβατη με τον στόχο της διακράτησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, εφόσον η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να εκθέσει τους λόγους των πωλήσεων αυτών και να αποδείξει γιατί οι πωλήσεις αυτές δεν αντικατοπτρίζουν κάποια μεταβολή στο επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας. Επίσης, οι πωλήσεις μπορεί να συνάδουν με τον στόχο της διακράτησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών εάν οι πωλήσεις αυτές πραγματοποιούνται κοντά στην ημερομηνία λήξης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και τα έσοδα από την πώληση προσεγγίζουν την είσπραξη των υπολειπόμενων συμβατικών ταμειακών ροών.
- B4.1.4** Ακολουθούν παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας μπορεί να είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός. Επίσης, τα παραδείγματα δεν αποβλέπουν στην ανάλυση όλων των παραγόντων που μπορεί να έχουν σχέση με την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας ούτε προσδιορίζουν τη σχετική σημασία των παραγόντων.

Παράδειγμα	Ανάλυση
<p>Παράδειγμα 1</p> <p>Μια οικονομική οντότητα διακρατεί επενδύσεις για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Οι χρηματοδοτικές ανάγκες της οικονομικής οντότητας είναι προβλέψιμες και η λήξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της είναι αντιστοιχισμένη με τις εκτιμώμενες χρηματοδοτικές ανάγκες της οικονομικής οντότητας.</p> <p>Η οικονομική οντότητα ασκεί δραστηριότητες διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου με στόχο την ελαχιστοποίηση των πιστωτικών ζημιών. Στο παρελθόν, οι πωλήσεις πραγματοποιούνταν κατά κανόνα όταν αυξανόταν ο πιστωτικός κίνδυνος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε βαθμό που τα περιουσιακά στοιχεία να μην πληρούν πλέον τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Επίσης, πραγματοποιούνταν sporadικές πωλήσεις λόγω απρόβλεπτων αναγκών χρηματοδότησης.</p> <p>Οι αναφορές στα κύρια διοικητικά στελέχη επικεντρώνονται στην πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και στη συμβατική απόδοση. Επίσης, η οικονομική οντότητα παρακολουθεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, μεταξύ άλλων πληροφοριών.</p>	<p>Παρόλο που η οικονομική οντότητα εξετάζει, μεταξύ άλλων πληροφοριών, τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο ρευστότητας (δηλαδή το χρηματικό ποσό που θα εισπράξει μια οικονομική οντότητα εάν χρειαστεί να πωλήσει περιουσιακά στοιχεία), ο στόχος της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Οι πωλήσεις δεν αντιβαίνουν στον στόχο αυτό εφόσον πραγματοποιούνται ως αποτέλεσμα της αύξησης του πιστωτικού κινδύνου των περιουσιακών στοιχείων εάν, για παράδειγμα, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πληρούν πλέον τα πιστωτικά κριτήρια που ορίζονται στην τεκμηριωμένη πολιτική επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Οι sporadικές πωλήσεις που προκύπτουν από απρόβλεπτες ανάγκες χρηματοδότησης (π.χ. σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης) επίσης δεν αντιβαίνουν στον εν λόγω στόχο, ακόμη και αν οι πωλήσεις αυτές είναι σημαντικής αξίας.</p>
<p>Παράδειγμα 2</p> <p>Το επιχειρηματικό μοντέλο μιας οικονομικής οντότητας αφορά την αγορά χαρτοφυλακίων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, όπως δάνεια. Τα χαρτοφυλάκια αυτά ενδέχεται να περιλαμβάνουν ή να μην περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας.</p> <p>Εάν η αποπληρωμή των δανείων δεν πραγματοποιηθεί εγκαίρως, η οικονομική οντότητα επιχειρεί την πραγματοποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών με διάφορα μέσα — για παράδειγμα, επικοινωνώντας με τον οφειλέτη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τηλεφωνικά ή με άλλες μεθόδους. Στόχος της οικονομικής οντότητας είναι η είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών και η οικονομική οντότητα δεν διαχειρίζεται κανένα από τα δάνεια του εν λόγω χαρτοφυλακίου με στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της πώλησής τους.</p> <p>Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων ώστε να μετατρέψει το επιτόκιο συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ενός χαρτοφυλακίου από κυμαινόμενο σε σταθερό.</p>	<p>Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Η ίδια ανάλυση ισχύει ακόμη και αν η οικονομική οντότητα δεν αναμένει να εισπράξει όλες τις συμβατικές ταμειακές ροές (π.χ. ορισμένα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωμένη πιστωτική αξία κατά την αρχική αναγνώριση). Επιπλέον, το γεγονός ότι η οικονομική οντότητα συνάπτει συμφωνίες παραγώνων για να τροποποιήσει τις ταμειακές ροές του χαρτοφυλακίου δεν μεταβάλλει από μόνο του το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας.</p>
<p>Παράδειγμα 3</p> <p>Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη χορήγηση δανείων σε πελάτες και, στη συνέχεια, την πώληση των δανείων αυτών σε φορέα τιτλοποίησης. Ο φορέας τιτλοποίησης εκδίδει τίτλους και τους διαθέτει σε επενδυτές.</p> <p>Η οικονομική οντότητα που χορηγεί τα δάνεια ελέγχει τον φορέα τιτλοποίησης και έτσι τον ενοποιεί.</p> <p>Ο φορέας τιτλοποίησης εισπράττει τις συμβατικές ταμειακές ροές από τα δάνεια και τις μεταβιβάζει στους επενδυτές του.</p> <p>Για τους σκοπούς του παρόντος παραδείγματος λαμβάνεται ως παραδοχή ότι τα δάνεια εξακολουθούν να αναγνωρίζονται στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης, εφόσον δεν παύουν να αναγνωρίζονται από τον φορέα τιτλοποίησης.</p>	<p>Ο ενοποιημένος όμιλος χορήγησε τα δάνεια με στόχο τη διακράτησή τους για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Ωστόσο, η οικονομική οντότητα που τα χορήγησε έχει στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών στο χαρτοφυλάκιο δανείων από την πώληση των δανείων στον φορέα τιτλοποίησης, με αποτέλεσμα για τους σκοπούς της κατάρτισης των ατομικών οικονομικών της καταστάσεων να μην θεωρείται ότι διαχειρίζεται το χαρτοφυλάκιο αυτό για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p>

Παράδειγμα	Ανάλυση
<p>Παράδειγμα 4</p> <p>Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να αντιμετωπίσει ανάγκες ρευστότητας σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης (π.χ. μαζική ανάληψη των καταθέσεων από την τράπεζα). Η οικονομική οντότητα δεν αναμένει την πώληση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων παρά μόνο σε τέτοιες περιπτώσεις.</p> <p>Η οικονομική οντότητα παρακολουθεί την πιστωτική ποιότητα των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και ο στόχος της κατά τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων βάσει των εσόδων από τόκους που εισπράχθηκαν και των πιστωτικών ζημιών που πραγματοποιήθηκαν.</p> <p>Ωστόσο, η οικονομική οντότητα παρακολουθεί επίσης την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε επίπεδο ρευστότητας για να διασφαλίζει ότι το χρηματικό ποσό που θα εισέπραττε εάν χρειαζόταν να πωλήσει τα περιουσιακά στοιχεία σε περίπτωση προσομοίωσης κρίσης, θα επαρκούσε για την αντιμετώπιση των αναγκών ρευστότητας της οικονομικής οντότητας. Κατά περιόδους, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί πωλήσεις ασήμαντης αξίας για να παρουσιάζει ρευστότητα.</p>	<p>Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Η ανάλυση δεν διαφοροποιείται ακόμη και αν κατά τη διάρκεια προγενέστερου σεναρίου προσομοίωσης κρίσης η οικονομική οντότητα είχε προβεί σε πωλήσεις σημαντικής αξίας για να ικανοποιήσει τις ανάγκες ρευστότητάς της. Αντιστοίχως, οι επαναλαμβανόμενες πωλήσεις ασήμαντης αξίας δεν είναι ασύμβατες με τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Αντιθέτως, όταν μια οικονομική οντότητα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την ικανοποίηση των καθημερινών της αναγκών σε ρευστότητα και η επίτευξη του στόχου αυτού προϋποθέτει συχνές πωλήσεις σημαντικής αξίας, στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας δεν είναι η διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών.</p> <p>Αντιστοίχως, όταν η οικονομική οντότητα είναι υποχρεωμένη από την κανονιστική αρχή της να πωλεί κατ' εξακολούθηση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να παρουσιάζει περιουσιακά στοιχεία υψηλής ρευστότητας, και η αξία των περιουσιακών στοιχείων που πωλούνται είναι σημαντική, το επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας δεν αποσκοπεί στη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών. Για τους σκοπούς της ανάλυσης δεν έχει σημασία αν η απαίτηση πώλησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται από τρίτο ή η εν λόγω ενέργεια έγκειται στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας.</p>

Επιχειρηματικό μοντέλο του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- B4.1.4A Μια οικονομική οντότητα δύναται να διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στο επιχειρηματικό μοντέλο αυτού του είδους, τα κύρια διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας έχουν αποφασίσει ότι τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου. Υπάρχουν πολλοί στόχοι οι οποίοι συνάδουν με αυτό το είδος επιχειρηματικού μοντέλου. Για παράδειγμα, στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου μπορεί να είναι η διαχείριση των καθημερινών αναγκών ρευστότητας, η διατήρηση συγκεκριμένου προφίλ απόδοσης ή η αντιστοίχιση της διάρκειας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με τη διάρκεια των υποχρεώσεων τις οποίες χρηματοδοτούν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία. Για την επίτευξη του στόχου αυτού, η οικονομική οντότητα θα προβαίνει τόσο στην είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και στην πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.
- B4.1.4B Σε σύγκριση με ένα επιχειρηματικό μοντέλο με στόχο τη διακράτηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών, το εν λόγω επιχειρηματικό μοντέλο περιλαμβάνει κατά κανόνα πωλήσεις με μεγαλύτερη συχνότητα και αξία. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου και δεν είναι απλώς παρεπόμενη δραστηριότητα. Ωστόσο, δεν υπάρχει κατώτατο όριο για τη συχνότητα ή την αξία των πωλήσεων που πρέπει να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρηματικού μοντέλου, επειδή τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του.
- B4.1.4Γ Ακολουθούν παραδείγματα περιπτώσεων στις οποίες ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας μπορεί να επιτευχθεί τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός. Επίσης, τα παραδείγματα δεν αποβλέπουν στην περιγραφή όλων των παραγόντων που μπορεί να αφορούν την αξιολόγηση του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας ούτε προσδιορίζουν τη σχετική σημασία των παραγόντων.

Παράδειγμα	Ανάλυση
<p>Παράδειγμα 5</p> <p>Μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα προβεί σε κεφαλαιουχικές δαπάνες εντός των επόμενων ετών. Η οικονομική οντότητα επενδύει το ταμειακό της πλεόνασμα σε βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ώστε να είναι σε θέση να χρηματοδοτήσει τις δαπάνες όταν ανακύψει η ανάγκη. Πολλά από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν συμβατική ζωή που υπερβαίνει την προβλεπόμενη περίοδο επένδυσης της οικονομικής οντότητας.</p> <p>Η οικονομική οντότητα θα διακρατήσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ρών και, όταν προκύψει η ευκαιρία, θα πωλήσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να επενδύσει εκ νέου το χρηματικό ποσό σε άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με μεγαλύτερη απόδοση.</p> <p>Τα διοικητικά στελέχη που είναι υπεύθυνα για τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου αμείβονται βάσει της συνολικής απόδοσης που επιτεύχθηκε στο χαρτοφυλάκιο.</p>	<p>Ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ρών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα θα αποφασίζει σε συνεχή βάση αν η απόδοση του χαρτοφυλακίου μεγιστοποιείται από την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ρών ή από την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, μέχρι να ανακύψει ανάγκη για το επενδυμένο χρηματικό ποσό.</p> <p>Αντιθέτως, έστω ότι μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα χρειαστεί ταμειακές εκροές σε πέντε χρόνια για τη χρηματοδότηση κεφαλαιουχικών δαπανών και επενδύει το ταμειακό της πλεόνασμα σε βραχυπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Όταν λήξουν οι επενδύσεις, η οικονομική οντότητα επενδύει ξανά τα ταμειακά διαθέσιμα σε νέα βραχυπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα διατηρεί τη στρατηγική αυτή μέχρι τη στιγμή που θα προκύψει ανάγκη για τα κεφάλαια, κατά την οποία η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα έσοδα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που λήγουν για να χρηματοδοτήσει τις κεφαλαιουχικές δαπάνες. Πριν από τη λήξη πραγματοποιούνται μόνον ασήμαντες αξίες πωλήσεις (εκτός εάν αυξηθεί ο πιστωτικός κίνδυνος). Στόχος του εν λόγω αντιφατικού επιχειρηματικού μοντέλου είναι η διακράτηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ρών.</p>
<p>Παράδειγμα 6</p> <p>Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την ικανοποίηση των καθημερινών αναγκών του σε ρευστότητα. Η οικονομική οντότητα επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τα έξοδα διαχείρισης των εν λόγω αναγκών ρευστότητας και συνεπώς, διαχειρίζεται ενεργά την απόδοση του χαρτοφυλακίου. Η απόδοση αυτή συνίσταται στην είσπραξη των συμβατικών πληρωμών, καθώς και των κερδών και ζημιών από την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.</p> <p>Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ρών και πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να επενδύσει εκ νέου σε άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μεγαλύτερης απόδοσης ή για να τα αντιστοιχίσει καλύτερα με τη διάρκεια των υποχρεώσεών της. Στο παρελθόν, η εν λόγω στρατηγική είχε ως αποτέλεσμα συχνές πωλήσεις και οι εν λόγω πωλήσεις ήταν σημαντικής αξίας. Η δραστηριότητα αυτή αναμένεται να συνεχιστεί και στο μέλλον.</p>	<p>Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου είναι η μεγιστοποίηση της απόδοσης του χαρτοφυλακίου για την κάλυψη των καθημερινών αναγκών ρευστότητας και η οικονομική οντότητα επιτυγχάνει τον στόχο αυτό τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ρών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Με άλλα λόγια, τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ρών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου.</p> <p>Στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου είναι η χρηματοδότηση των υποχρεώσεων από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Για να επιτευχθεί ο στόχος αυτός, η οικονομική οντότητα εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές όταν καθίστανται απαιτητές και πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να διατηρήσει το επιθυμητό προφίλ στο χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων. Έτσι, τόσο η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ρών όσο και η πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου.</p>
<p>Παράδειγμα 7</p> <p>Μια ασφαλιστική εταιρεία διακρατεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία για να χρηματοδοτεί τις υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια. Η ασφαλιστική εταιρεία χρησιμοποιεί τα έσοδα από τις συμβατικές ταμειακές ροές των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τον διακανονισμό υποχρεώσεων από ασφαλιστήρια συμβόλαια όταν αυτές καθίστανται απαιτητές. Για να διασφαλίσει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επαρκούν για τον διακανονισμό των εν λόγω υποχρεώσεων, η ασφαλιστική εταιρεία προβαίνει τακτικά σε σημαντικές αγορές και πωλήσεις με στόχο την αποκατάσταση της ισορροπίας στο χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων της και την κάλυψη αναγκών που ενδέχεται να προκύψουν σε ταμειακές ροές.</p>	

Άλλα επιχειρηματικά μοντέλα

- B4.1.5** Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν δεν διακρατούνται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ή ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (βλ. επίσης παράγραφο 5.7.5). Επιχειρηματικό μοντέλο που έχει ως αποτέλεσμα την επιμέτρηση στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι το επιχειρηματικό μοντέλο στο πλαίσιο του οποίου η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με στόχο την πραγματοποίηση ταμειακών ροών μέσω της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα λαμβάνει αποφάσεις βάσει των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων και διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία για την πραγματοποίηση των εν λόγω εύλογων αξιών. Στην περίπτωση αυτή, ο στόχος της οικονομικής οντότητας έχει κατά κανόνα ως αποτέλεσμα τις ενεργές αγορές και πωλήσεις. Παρόλο που η οικονομική οντότητα θα εισπράττει συμβατικές ταμειακές ροές ενόσω διακρατεί τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ο στόχος ενός τέτοιου επιχειρηματικού μοντέλου δεν επιτυγχάνεται και με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών δεν είναι ζωτικής σημασίας για την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου· αντίθετως, πρόκειται για παρεπόμενη δραστηριότητα.
- B4.1.6** Ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκεται υπό διαχείριση και του οποίου η απόδοση αξιολογείται βάσει της εύλογης αξίας [όπως περιγράφεται στην παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β)], δεν διακρατείται ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και για την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα επικεντρώνεται κυρίως σε πληροφορίες για την εύλογη αξία και αξιοποιεί τις πληροφορίες αυτές για την αξιολόγηση της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων και τη λήψη αποφάσεων. Επίσης, ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που πληροί τον ορισμό του διακρατούμενου για διαπραγμάτευση δεν διακρατείται ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ούτε για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών και για την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Για τα χαρτοφυλάκια αυτά, η είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών έχει μόνον παρεπόμενο χαρακτήρα όσον αφορά την επίτευξη του στόχου του επιχειρηματικού μοντέλου. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω χαρτοφυλάκια χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων πρέπει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- Συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου*
- B4.1.7** Η παράγραφος 4.1.1 στοιχείο β) απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να κατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο βάσει των χαρακτηριστικών των συμβατικών ταμειακών ροών του, εφόσον το στοιχείο αυτό διακρατείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου με στόχο τη διακράτηση περιουσιακών στοιχείων για την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών ή στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου του οποίου ο στόχος επιτυγχάνεται τόσο με την είσπραξη συμβατικών ταμειακών ροών όσο και με την πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 4.1.5. Στο πλαίσιο αυτό, ο όρος της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο β) και της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο β) υποχρεώνει μια οικονομική οντότητα να καθορίζει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές του περιουσιακού στοιχείου αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.
- B4.1.7A** Οι συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού. Σε μια βασική συμφωνία δανεισμού, το αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος (βλ. παραγράφους B4.1.9A-B4.1.9E) και τον πιστωτικό κίνδυνο είναι κατά κανόνα τα σημαντικότερα στοιχεία του τόκου. Ωστόσο, σε μια τέτοια συμφωνία ο τόκος μπορεί επίσης να περιλαμβάνει αντάλλαγμα και για άλλους βασικούς κινδύνους δανεισμού (για παράδειγμα, τον κίνδυνο ρευστότητας) και για άλλα έξοδα (για παράδειγμα, διοικητικά έξοδα) που σχετίζονται με τη διακράτηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Επίσης, ο τόκος μπορεί να περιλαμβάνει ένα περιθώριο κέρδους το οποίο συνάδει με μια βασική συμφωνία δανεισμού. Σε ακραίες οικονομικές συνθήκες, ο τόκος μπορεί να είναι αρνητικός εάν, για παράδειγμα, ο κάτοχος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου καταβάλλει ρητά ή σιωπηρά αντίτιμο για την κατάθεση των χρημάτων του για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα (και η εν λόγω προμήθεια υπερβαίνει το αντάλλαγμα που καταβάλλεται στον κάτοχο για τη διαχρονική αξία του χρήματος, τον πιστωτικό κίνδυνο και άλλους βασικούς κινδύνους δανεισμού και έξοδα). Ωστόσο, οι συμβατικοί όροι οι οποίοι θεσπίζουν την έκθεση σε κινδύνους ή τη μεταβλητότητα των συμβατικών ταμειακών ροών που δεν σχετίζεται με βασική συμφωνία δανεισμού, όπως η έκθεση στις μεταβολές των τιμών μετοχών ή των τιμών βασικών εμπορευμάτων, δεν έχουν ως αποτέλεσμα συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται ή αγοράζεται μπορεί να αποτελεί βασική συμφωνία δανεισμού ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για δάνειο με τη νομική μορφή του.
- B4.1.7B** Σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.3 στοιχείο α), ως κεφάλαιο νοείται η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, το εν λόγω ποσό κεφαλαίου ενδέχεται να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, σε περίπτωση εξόφλησης του κεφαλαίου).

- B4.1.8 Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου για το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.
- B4.1.9 Η μόχλευση αποτελεί χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών ορισμένων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Η μόχλευση αυξάνει τη διακύμανση των συμβατικών ταμειακών ροών με αποτέλεσμα να μην έχουν τα οικονομικά χαρακτηριστικά του τόκου. Οι αυτοτελείς συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης, τα προθεσμιακά συμβόλαια και οι συμφωνίες ανταλλαγής είναι παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνουν τέτοια μόχλευση. Συνεπώς, οι συμβάσεις αυτές δεν πληρούν τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) και κατά συνέπεια, δεν μπορούν να επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων.

Αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος

- B4.1.9Α Η διαχρονική αξία του χρήματος είναι το στοιχείο του τόκου το οποίο παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου. Δηλαδή, το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν παρέχει αντάλλαγμα για άλλους κινδύνους ή έξοδα που σχετίζονται με τη διακράτηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για να εκτιμηθεί αν το στοιχείο παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου, η οικονομική οντότητα επιστρατεύει την κρίση της και εξετάζει συναφείς παράγοντες, όπως το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και η περίοδος για την οποία έχει καθοριστεί το επιτόκιο.
- B4.1.9Β Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος μπορεί να τροποποιηθεί (δηλαδή είναι ατελής). Για παράδειγμα, αυτό ισχύει εάν το επιτόκιο ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναπροσαρμόζεται κατά διαστήματα, αλλά η συχνότητα της εν λόγω αναπροσαρμογής δεν αντιστοιχεί στη διάρκεια του επιτοκίου (για παράδειγμα, το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός έτους) ή εάν το επιτόκιο ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναπροσαρμόζεται κατά διαστήματα σύμφωνα με τον μέσο όρο συγκεκριμένων βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων επιτοκίων. Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει την τροποποίηση για να αποφασίσει κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν αποκλειστικά αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να προβεί στην εν λόγω απόφαση πραγματοποιώντας ποιοτική αξιολόγηση του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος, ενώ σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητο να πραγματοποιήσει ποσοτική αξιολόγηση.
- B4.1.9Γ Κατά την εκτίμηση ενός τροποποιημένου στοιχείου διαχρονικής αξίας του χρήματος, ο στόχος είναι να καθοριστεί κατά πόσον μπορούν να διαφέρουν οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές που θα προέκυπταν εάν το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν είχε τροποποιηθεί (ταμειακές ροές αναφοράς). Για παράδειγμα, εάν το αξιολογούμενο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός έτους, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να συγκρίνει το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με ένα χρηματοοικονομικό μέσο με πανομοιότυπους συμβατικούς όρους, και ο πανομοιότυπος πιστωτικός κίνδυνος εκτός του κυμαινόμενου επιτοκίου αναπροσαρμόζεται κάθε μήνα σε επιτόκιο ενός μήνα. Εάν από το τροποποιημένο στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος μπορούσαν να προκύψουν συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές οι οποίες διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Για την ανωτέρω απόφαση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάσει τον αντίκτυπο του τροποποιημένου στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος σε κάθε περίοδο αναφοράς και στη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου σωρευτικά. Ο λόγος για τον οποίο το επιτόκιο καθορίστηκε με τον τρόπο αυτό δεν έχει σχέση με την ανάλυση. Σε περίπτωση που είναι σαφές, με περιορισμένη ή χωρίς ανάλυση, το κατά πόσον οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές επί του αξιολογούμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θα μπορούσαν (ή δεν θα μπορούσαν) να διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε λεπτομερή αξιολόγηση.
- B4.1.9Δ Κατά την εκτίμηση ενός τροποποιημένου στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει τους παράγοντες οι οποίοι θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις μελλοντικές συμβατικές ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα αξιολογεί ένα ομόλογο πενταετούς διάρκειας και το κυμαινόμενο επιτόκιο αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο σε επιτόκιο πενταετίας, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να συμπεράνει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, απλά και μόνο από το γεγονός ότι η καμπύλη επιτοκίου κατά τη στιγμή της αξιολόγησης είναι τέτοια ώστε η διαφορά μεταξύ του επιτοκίου πενταετίας και του επιτοκίου εξαμήνου δεν είναι σημαντική. Αντ' αυτού, η οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να εξετάζει κατά πόσον η σχέση μεταξύ του επιτοκίου πενταετίας και του επιτοκίου εξαμήνου θα μπορούσε να μεταβληθεί κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου έτσι ώστε οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου να διαφέρουν από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάζει μόνο τα ευλόγως πιθανά σενάρια και όχι κάθε πιθανό σενάριο. Εάν μια οικονομική οντότητα συμπεράνει ότι οι συμβατικές (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές θα μπορούσαν να διαφέρουν αισθητά από τις (απροεξόφλητες) ταμειακές ροές αναφοράς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) και συνεπώς, δεν μπορεί να επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων.

B4.1.9E Σε ορισμένες δικαιοδοσίες τα επιτόκια καθορίζονται από το κράτος ή από κανονιστική αρχή. Για παράδειγμα, μια τέτοια ρύθμιση των επιτοκίων ενδέχεται να εντάσσεται σε μια γενικότερη μακροοικονομική πολιτική ή ενδέχεται να εφαρμόζεται για να παροτρύνει τις οικονομικές οντότητες να επενδύσουν σε έναν συγκεκριμένο κλάδο της οικονομίας. Σε ορισμένες από αυτές τις περιπτώσεις, ο στόχος του στοιχείου της διαχρονικής αξίας του χρήματος δεν είναι να παρέχει αντάλλαγμα αποκλειστικά για την πάροδο του χρόνου. Ωστόσο, εν αντιθέσει με τις παραγράφους B4.1.9A-B4.1.9Δ, ένα ρυθμισμένο επιτόκιο θεωρείται αντιπροσωπευτικό για το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος με σκοπό την εφαρμογή του όρου των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) εάν το εν λόγω ρυθμισμένο επιτόκιο παρέχει αντάλλαγμα το οποίο γενικώς συνάδει με την πάροδο του χρόνου και δεν ενέχει έκθεση σε κινδύνους ή μεταβλητότητα των συμβατικών ταμειακών ροών που δεν συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού.

Συμβατικοί όροι που μεταβάλλουν τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών

B4.1.10 Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνει συμβατικό όρο ο οποίος θα μπορούσε να μεταβάλει τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών (για παράδειγμα, εάν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να προεξοφληθεί πριν από τη λήξη του ή εάν μπορεί να επεκταθεί η διάρκειά του), η οικονομική οντότητα πρέπει να καθορίσει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές που θα μπορούσαν να προκύψουν κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου λόγω του συγκεκριμένου συμβατικού όρου αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Για την ανωτέρω απόφαση, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει τις συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες θα μπορούσαν να προκύψουν τόσο πριν όσο και μετά τη μεταβολή των συμβατικών ταμειακών ροών. Επίσης, η οικονομική οντότητα χρειάζεται ενδεχομένως να εκτιμήσει τη φύση τυχόν ενδεχόμενου γεγονότος (δηλαδή του παράγοντα ενεργοποίησης) που θα μετέβαλε τον χρόνο ή το ποσό των συμβατικών ταμειακών ροών. Παρότι η ίδια η φύση του ενδεχόμενου γεγονότος δεν συνιστά καθοριστικό παράγοντα για την εκτίμηση του κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων, μπορεί να αποτελεί ένδειξη. Για παράδειγμα, ας συγκρίνουμε ένα χρηματοοικονομικό μέσο με επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται προς τα επάνω όταν ο οφειλέτης δεν καταβάλλει έναν συγκεκριμένο αριθμό πληρωμών έναντι ενός χρηματοοικονομικού μέσου με επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται προς τα πάνω όταν ένας καθορισμένος δείκτης μετοχών ανέλθει σε συγκεκριμένο επίπεδο. Στην πρώτη περίπτωση είναι πιθανότερο ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου θα αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου λόγω της σχέσης μεταξύ των μη καταβληθέντων πληρωμών και της αύξησης του πιστωτικού κινδύνου. (Βλέπε επίσης παράγραφο B4.1.18.)

B4.1.11 Ακολουθούν παραδείγματα συμβατικών όρων από τους οποίους προκύπτουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου:

α) κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο περιλαμβάνει αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το ανεξόφλητο υπόλοιπο κεφαλαίου κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου (το αντάλλαγμα για τον πιστωτικό κίνδυνο μπορεί να καθορίζεται μόνο στην αρχική αναγνώριση και συνεπώς είναι σταθερό) και για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους·

β) συμβατικός όρος ο οποίος επιτρέπει στον εκδότη (δηλαδή στον οφειλέτη) να προεξοφλήσει έναν χρεωστικό τίτλο ή επιτρέπει στον κάτοχο (δηλαδή στον πισωτή) να επιστρέψει έναν χρεωστικό τίτλο στον εκδότη πριν από τη λήξη και το ποσό προεξόφλησης αντιπροσωπεύει στην ουσία μη καταβληθέντα ποσά κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, τα οποία ενδέχεται να περιλαμβάνουν εύλογη αποζημίωση για την πρόωγη λύση της σύμβασης· και

γ) συμβατικός όρος ο οποίος επιτρέπει στον εκδότη ή στον κάτοχο να επεκτείνει τον συμβατικό όρο ενός χρεωστικού τίτλου (δηλαδή δικαίωμα επέκτασης) και από τους όρους του δικαιώματος επέκτασης προκύπτουν συμβατικές ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια της περιόδου επέκτασης, οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, ενώ ενδέχεται να περιλαμβάνουν εύλογη πρόσθετη αποζημίωση για την επέκταση της σύμβασης.

B4.1.12 Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο B4.1.10, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο διαφορετικά θα πληρούσε τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β) αλλά δεν τον πληροί αποκλειστικά επειδή ένας συμβατικός όρος επιτρέπει στον εκδότη (ή απαιτεί από αυτόν) να προεξοφλήσει έναν χρεωστικό τίτλο ή επιτρέπει στον κάτοχο (ή απαιτεί από αυτόν) να επιστρέψει έναν χρεωστικό τίτλο στον εκδότη πριν από τη λήξη, μπορεί να επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων [εφόσον πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α)] εάν:

α) η οικονομική οντότητα αποκτά ή δημιουργεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο υπέρ το άρτιο ή υπό το άρτιο έναντι του συμβατικού ονομαστικού ποσού·

β) το ποσό της προεξόφλησης αντιπροσωπεύει ουσιαστικά το συμβατικό ονομαστικό ποσό και τους δεδουλευμένους (αλλά μη καταβληθέντες) συμβατικούς τόκους, το οποίο ενδέχεται να περιλαμβάνει εύλογη αποζημίωση για την πρόωρη λύση της σύμβασης· και

γ) κατά την αρχική αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την οικονομική οντότητα, η εύλογη αξία του χαρακτηριστικού της προεξόφλησης είναι ασήμαντη.

B4.1.12A Για την εφαρμογή των παραγράφων B4.1.11 στοιχείο β) και B4.1.12 στοιχείο β), ανεξάρτητα από το συμβάν ή την περίπτωση που προκαλεί την πρόωρη λύση της σύμβασης, ένα συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να καταβάλει ή να λάβει εύλογη αποζημίωση για την εν λόγω πρόωρη λύση. Για παράδειγμα, ένα συμβαλλόμενο μέρος μπορεί να καταβάλει ή να λάβει εύλογη αποζημίωση όταν επιλέξει να καταγγείλει πρόωρα τη σύμβαση (ή αν προκαλέσει τη λύση της σύμβασης με άλλο τρόπο).

B4.1.13 Τα ακόλουθα παραδείγματα παρουσιάζουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός.

Μέσο	Ανάλυση
<p>Μέσο Α</p> <p>Το μέσο Α είναι ομόλογο με δηλωμένη ημερομηνία λήξης. Οι πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου συνδέονται με τον δείκτη πληθωρισμού του νομίσματος στο οποίο έχει εκδοθεί το μέσο. Η σύνδεση με τον πληθωρισμό δεν περιλαμβάνει μόχλευση και το κεφάλαιο προστατεύεται.</p> <p>Μέσο Β</p> <p>Το μέσο Β είναι μέσο κυμαινόμενου επιτοκίου με δηλωμένη ημερομηνία λήξης που επιτρέπει στον οφειλέτη να επιλέγει σε συνεχή βάση το επιτόκιο της αγοράς. Για παράδειγμα, σε κάθε ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου ο οφειλέτης μπορεί να επιλέγει να καταβάλλει το LIBOR τριμήνου για διάστημα τριών μηνών ή το LIBOR ενός μήνα για διάστημα ενός μήνα.</p>	<p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Η σύνδεση των πληρωμών κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου με δείκτη πληθωρισμού χωρίς μόχλευση αναπροσαρμόζει τη διαχρονική αξία του χρήματος στο τρέχον επίπεδο. Με άλλα λόγια, το επιτόκιο του μέσου αντικατοπτρίζει τον «πραγματικό» τόκο. Συνεπώς, τα ποσά των τόκων αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Ωστόσο, εάν οι πληρωμές τόκων συνδέονταν με άλλη μεταβλητή, όπως η επίδοση του οφειλέτη, (π.χ. το καθαρό εισόδημα του οφειλέτη) ή με δείκτη ιδίων κεφαλαίων, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν θα συνιστούσαν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (εκτός εάν από τη σύνδεση με την επίδοση του οφειλέτη προκύπτει προσαρμογή η οποία αποζημιώνει τον κάτοχο μόνο για μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου του μέσου, με αποτέλεσμα οι συμβατικές ταμειακές ροές να αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων). Τούτο συμβαίνει επειδή οι συμβατικές ταμειακές ροές αντικατοπτρίζουν απόδοση η οποία δεν συνάδει με βασική συμφωνία δανεισμού (βλ. παράγραφο B4.1.7A).</p> <p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εφόσον οι τόκοι που καταβάλλονται κατά τη διάρκεια ζωής του μέσου περιλαμβάνουν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που σχετίζεται με το μέσο ή για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους (βλ. παράγραφο B4.1.7A). Το γεγονός ότι το επιτόκιο LIBOR αναπροσαρμόζεται κατά τη διάρκεια της ζωής του μέσου δεν καθιστά από μόνο του ακατάλληλο το μέσο.</p>

Μέσο	Ανάλυση
<p>Μέσο Γ</p> <p>Το μέσο Γ είναι ομόλογο με δηλωμένη ημερομηνία λήξης και καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο αγοράς. Το εν λόγω κυμαινόμενο επιτόκιο έχει ανώτατο όριο.</p>	<p>Ωστόσο, εφόσον ο οφειλέτης είναι σε θέση να επιλέγει να πληρώσει επιτόκιο ενός μήνα το οποίο αναπροσαρμόζεται ανά τρίμηνο, το επιτόκιο αναπροσαρμόζεται με συχνότητα η οποία δεν αντιστοιχεί στη διάρκεια του επιτοκίου. Κατά συνέπεια, το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος τροποποιείται. Αντιστοίχως, εάν ένα μέσο έχει συμβατικό επιτόκιο που βασίζεται σε διάρκεια η οποία μπορεί να υπερβαίνει την υπολειπόμενη ζωή του μέσου (για παράδειγμα, εάν ένα μέσο πενταετούς διάρκειας καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο το οποίο αναπροσαρμόζεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα αλλά αντικατοπτρίζει πάντα την πενταετή λήξη), τροποποιείται το στοιχείο της διαχρονικής αξίας του χρήματος. Τούτο συμβαίνει επειδή οι καταβλητέοι τόκοι κάθε περιόδου δεν συνδέονται με την περίοδο των τόκων.</p> <p>Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα πρέπει να προβεί σε ποιοτική ή ποσοτική αξιολόγηση των συμβατικών ταμειακών ροών σε σύγκριση με αυτές ενός μέσου το οποίο είναι πανομοιότυπο σε όλα τα επίπεδα με εξαίρεση ότι η διάρκεια του επιτοκίου αντιστοιχεί στην περίοδο των τόκων, ώστε να αποφασίσει αν οι ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. (Βλέπε ωστόσο παράγραφο B4.1.9E για οδηγίες σχετικά με τα ρυθμισμένα επιτόκια).</p> <p>Για παράδειγμα, κατά την αξιολόγηση ομολόγου πενταετούς διάρκειας το οποίο καταβάλλει κυμαινόμενο επιτόκιο που αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο αλλά αντικατοπτρίζει πάντα την πενταετή λήξη, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις συμβατικές ταμειακές ροές επί ενός μέσου, το οποίο αναπροσαρμόζεται κάθε εξάμηνο σε επιτόκιο εξαμήνου, ενώ κατά τα λοιπά είναι πανομοιότυπο.</p> <p>Η ίδια ανάλυση θα ίσχυε εάν ο οφειλέτης μπορούσε να επιλέξει μεταξύ των διαφόρων δημοσιευμένων επιτοκίων του δανειστή (π.χ. ο οφειλέτης μπορεί να επιλέξει ανάμεσα στο δημοσιευμένο κυμαινόμενο επιτόκιο ενός μηνός του δανειστή και στο δημοσιευμένο κυμαινόμενο επιτόκιο τριών μηνών του δανειστή).</p> <p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές:</p> <p>α) ενός μέσου με σταθερό επιτόκιο όσο και</p> <p>β) ενός μέσου με κυμαινόμενο επιτόκιο</p> <p>αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εφόσον οι τόκοι περιλαμβάνουν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος, για τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το μέσο για τη διάρκεια ζωής του μέσου και για άλλους βασικούς κινδύνους και έξοδα δανεισμού, καθώς και ένα περιθώριο κέρδους. (Βλέπε παράγραφο B4.1.7A)</p>

Μέσο	Ανάλυση
<p>Μέσο Δ</p> <p>Το μέσο Δ είναι δάνειο πλήρους αναγωγής και καλύπτεται με εξασφαλίσεις.</p> <p>Μέσο Ε</p> <p>Το μέσο Ε έχει εκδοθεί από ρυθμιζόμενη τράπεζα και έχει δηλωμένη ημερομηνία λήξης. Το μέσο καταβάλλει σταθερό επιτόκιο και όλες οι συμβατικές ταμειακές ροές είναι μη προαιρετικές.</p> <p>Ωστόσο, ο εκδότης διέπεται από νομοθεσία η οποία επιτρέπει ή απαιτεί από εθνική αρχή εξυγίανσης να επιβάλλει ζημίες σε κατόχους συγκεκριμένων μέσων, περιλαμβανομένου του μέσου Ε, σε ειδικές συνθήκες. Για παράδειγμα, η εθνική αρχή εξυγίανσης έχει την εξουσία να απομειώσει το ονομαστικό ποσό του μέσου Ε ή να το μετατρέψει σε σταθερό αριθμό κοινών μετοχών του εκδότη εάν η εθνική αρχή εξυγίανσης αποφασίσει ότι ο εκδότης αντιμετωπίζει σοβαρές οικονομικές δυσκολίες, ότι έχει ανάγκη από πρόσθετα εποπτικά κεφάλαια ή ότι παρουσιάζει «αδυναμία πληρωμής».</p>	<p>Κατά συνέπεια, ένα μέσο το οποίο αποτελεί συνδυασμό του στοιχείου α) και του στοιχείου β) (π.χ. ομόλογο με ανώτατο όριο επιτοκίου) μπορεί να περιέχει ταμειακές ροές οι οποίες να αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ένας τέτοιος συμβατικός όρος μπορεί να μειώσει τη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών με τον καθορισμό ορίου στο κυμαινόμενο επιτόκιο (π.χ. ανώτατο ή κατώτατο όριο επιτοκίου) ή να αυξήσει τη μεταβλητότητα των ταμειακών ροών επειδή το σταθερό επιτόκιο μετατρέπεται σε κυμαινόμενο.</p> <p>Το γεγονός ότι ένα δάνειο πλήρους αναγωγής καλύπτεται με εξασφαλίσεις δεν επηρεάζει από μόνο του την ανάλυση για το κατά πόσον οι συμβατικές ταμειακές ροές αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Ο κάτοχος θα ανέλυε τους συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού μέσου ώστε να αποφασίσει κατά πόσον προκαλούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου ώστε να συνάδουν με μια βασική συμφωνία δανεισμού.</p> <p>Στην ανάλυση αυτή δεν θα λαμβάνονταν υπόψη οι πληρωμές οι οποίες προκύπτουν αποκλειστικά λόγω της εξουσίας της εθνικής αρχής εξυγίανσης να επιβάλλει ζημίες στους κατόχους του μέσου Ε. Τούτο συμβαίνει επειδή η εν λόγω εξουσία, και οι πληρωμές που απορρέουν από αυτήν, δεν αποτελούν συμβατικούς όρους του χρηματοοικονομικού μέσου.</p> <p>Αντιθέτως, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν θα αποτελούσαν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου εάν οι συμβατικοί όροι του χρηματοοικονομικού μέσου επέτρεπαν ή απαιτούσαν από τον εκδότη ή από άλλη οικονομική οντότητα να επιβάλλει ζημίες στον κάτοχο (π.χ. απομειώνοντας το ονομαστικό ποσό ή μετατρέποντας το μέσο σε σταθερό αριθμό κοινών μετοχών του εκδότη) εφόσον οι εν λόγω συμβατικοί όροι είναι πραγματικοί, ακόμη και εάν η πιθανότητα να επιβληθεί τέτοια ζημία είναι περιορισμένη.</p>

B4.1.14 Τα ακόλουθα παραδείγματα παρουσιάζουν συμβατικές ταμειακές ροές που δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ο κάτωθι κατάλογος παραδειγμάτων δεν είναι εξαντλητικός.

Μέσο	Ανάλυση
<p>Μέσο ΣΤ</p> <p>Το μέσο ΣΤ είναι ομόλογο μετατρέψιμο σε σταθερό αριθμό συμμετοχικών τίτλων του εκδότη.</p>	<p>Ο κάτοχος θα ανέλυε το μετατρέψιμο ομόλογο στο σύνολό του.</p> <p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου επειδή αντικατοπτρίζουν απόδοση η οποία δεν συνάδει με βασική συμφωνία δανεισμού (βλ. παράγραφο B4.1.7A)· δηλαδή η απόδοση συνδέεται με την αξία των ιδίων κεφαλαίων του εκδότη.</p>

Μέσο	Ανάλυση
<p>Μέσο Z</p> <p>Το μέσο Z είναι δάνειο που καταβάλλει αντίστροφο κυμαινόμενο επιτόκιο (δηλαδή το επιτόκιο είναι αντιστρόφως ανάλογο προς τα επιτόκια της αγοράς).</p> <p>Μέσο H</p> <p>Το μέσο H αποτελεί ένα διαρκές μέσο αλλά ο εκδότης μπορεί να ασκήσει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς του μέσου ανά πάσα στιγμή και να καταβάλει στον κάτοχο το ονομαστικό ποσό πλέον οφειλόμενων δεδουλευμένων τόκων.</p> <p>Το μέσο H καταβάλλει επιτόκιο αγοράς αλλά η καταβολή των τόκων μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνον εάν ο εκδότης είναι σε θέση να διατηρήσει τη φερεγγυότητά του στο άμεσο διάστημα μετά την καταβολή.</p> <p>Από τους αναβαλλόμενους τόκους δεν προκύπτουν πρόσθετοι τόκοι.</p>	<p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Τα ποσά των τόκων δεν αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Τούτο συμβαίνει επειδή ενδέχεται να ζητηθεί από τον εκδότη να αναβάλει την καταβολή των τόκων και των πρόσθετων τόκων επειδή δεν λογίζονται στους εν λόγω αναβαλλόμενους τόκους. Κατά συνέπεια, τα ποσά των τόκων δεν αποτελούν αντάλλαγμα για τη διαχρονική αξία του χρήματος επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Εάν λογίζονταν τόκοι επί των αναβαλλόμενων ποσών, οι συμβατικές ταμειακές ροές θα μπορούσαν να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.</p> <p>Το γεγονός καθαυτό ότι το μέσο H είναι διαρκές δεν συνεπάγεται ότι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Στην πράξη, το διαρκές μέσο φέρει συνεχή (πολλαπλά) δικαιώματα επέκτασης. Τα εν λόγω δικαιώματα ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, εφόσον η καταβολή των τόκων είναι υποχρεωτική και πρέπει να καταβάλλεται στο διηνεκές.</p> <p>Επίσης, το γεγονός ότι το μέσο H παρέχει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς δεν σημαίνει ότι οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, εκτός εάν παρέχει δικαίωμα προαίρεσης αγοράς σε ποσό το οποίο δεν αντικατοπτρίζει στην ουσία πληρωμή ανεξόφλητου κεφαλαίου και τόκων επί του εν λόγω ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Ακόμη και στην περίπτωση στην οποία το ποσό του δικαιώματος προαίρεσης αγοράς περιλαμβάνει ένα ποσό το οποίο ευλόγως αποζημιώνει τον κάτοχο για την πρόωρη λήξη του μέσου, οι συμβατικές ταμειακές ροές θα μπορούσαν να αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. (Βλέπε επίσης παράγραφο B4.1.12.)</p>

B4.1.15 Σε ορισμένες περιπτώσεις ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες περιγράφονται ως κεφάλαιο και τόκοι αλλά οι εν λόγω ταμειακές ροές δεν αποτελούν πληρωμή κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, όπως ορίζεται στις παραγράφους 4.1.2 στοιχείο β), 4.1.2A στοιχείο β) και 4.1.3 του παρόντος προτύπου.

- B4.1.16 Τούτο μπορεί να συμβαίνει εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αντιπροσωπεύει επένδυση σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία ή ταμειακές ροές και, συνεπώς, οι συμβατικές ταμειακές ροές δεν αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου ή τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Για παράδειγμα, εάν οι συμβατικοί όροι ορίζουν ότι οι ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αυξάνονται όσο αυξάνονται τα οχήματα που χρησιμοποιούν μια συγκεκριμένη οδό με σταθμό διοδίων, οι εν λόγω συμβατικές ταμειακές ροές δεν συνάδουν με βασική συμφωνία δανεισμού. Κατά συνέπεια, το μέσο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Αυτό συμβαίνει όταν η αξίωση του πιστωτή περιορίζεται σε καθορισμένα περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη ή σε ταμειακές ροές από καθορισμένα περιουσιακά στοιχεία (για παράδειγμα, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς δικαίωμα αναγωγής).
- B4.1.17 Ωστόσο, το γεγονός καθαυτό ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν περιλαμβάνει δικαίωμα αναγωγής δεν συνεπάγεται αναγκαστικά ότι το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο πιστωτής υποχρεούται να αξιολογήσει (να εξετάσει) τα συγκεκριμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία ή τις ταμειακές ροές για να αποφασίσει αν οι συμβατικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατατάσσεται αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Εάν οι όροι του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προκαλούν τυχόν άλλες ταμειακές ροές ή περιορίζουν τις ταμειακές ροές κατά τρόπο που δεν συμβαδίζει με τις πληρωμές που αντιπροσωπεύουν κεφάλαιο και τόκους, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν πληροί τον όρο των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο β) και 4.1.2Α στοιχείο β). Η εν λόγω αξιολόγηση δεν επηρεάζεται από το αν τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία είναι χρηματοοικονομικά ή μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- B4.1.18 Ένα χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν θα μπορούσε να έχει ήσσονος μόνο σημασίας αντίκτυπο στις συμβατικές ταμειακές ροές του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για την απόφαση αυτή, η οικονομική οντότητα πρέπει να εξετάσει τον πιθανό αντίκτυπο του χαρακτηριστικού των συμβατικών ταμειακών ροών σε κάθε περίοδο αναφοράς και καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου σωρευτικά. Επίσης, εάν ένα χαρακτηριστικό συμβατικών ταμειακών ροών θα μπορούσε να έχει αντίκτυπο στις συμβατικές ταμειακές ροές που δεν θα ήταν ήσσονος σημασίας (είτε σε μια μεμονωμένη περίοδο αναφοράς είτε σωρευτικά), αλλά το εν λόγω χαρακτηριστικό ταμειακών ροών δεν είναι πραγματικό, τότε δεν επηρεάζει την κατάταξη του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Ένα χαρακτηριστικό ταμειακών ροών θεωρείται ότι δεν είναι πραγματικό όταν επηρεάζει τις συμβατικές ταμειακές ροές του μέσου μόνο σε περίπτωση που προκύψει κάποιο εξαιρετικά σπάνιο, ιδιαίτερα ασυνήθιστο και καθόλου πιθανό γεγονός.
- B4.1.19 Σε όλες σχεδόν τις πράξεις δανεισμού, το μέσο του πιστωτή κατατάσσεται σε σχέση με τα μέσα των άλλων πιστωτών του οφειλέτη. Ένα μέσο το οποίο είναι μειωμένης εξασφάλισης σε σχέση με άλλα μέσα ενδέχεται να έχει συμβατικές ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, όταν η μη πληρωμή από πλευράς του οφειλέτη συνιστά παραβίαση της σύμβασης και ο κάτοχος έχει συμβατικό δικαίωμα επί των μη καταβληθέντων ποσών κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου, ακόμη και σε περίπτωση πτώχευσης του οφειλέτη. Για παράδειγμα, μια εμπορική απαίτηση η οποία κατατάσσει τον πιστωτή της ως γενικό πιστωτή πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρείται ότι έχει πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου. Τούτο συμβαίνει ακόμη και όταν ο οφειλέτης εκταμειεύει δάνεια που καλύπτονται με εξασφάλισης, γεγονός που σε περίπτωση πτώχευσης θα έδινε στον εν λόγω δανειολήπτη προτεραιότητα έναντι των απαιτήσεων του γενικού πιστωτή επί της εξασφάλισης, αλλά δεν επηρεάζει το συμβατικό δικαίωμα του γενικού πιστωτή επί του μη καταβληθέντος κεφαλαίου και άλλων οφειλόμενων ποσών.

Συμβατικά συνδεδεμένα μέσα

- B4.1.20 Σε ορισμένα είδη συναλλαγών, ο εκδότης ενδέχεται να δίνει προτεραιότητα στις πληρωμές προς τους κατόχους των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρησιμοποιώντας πολλαπλά συμβατικά συνδεδεμένα μέσα που δημιουργούν συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου (τμήματα). Σε κάθε τμήμα αντιστοιχεί μια κατάταξη ως προς την εξοφλητική προτεραιότητα που καθορίζει τη σειρά με την οποία διανέμονται στο τμήμα τυχόν ταμειακές ροές που δημιουργούνται από τον εκδότη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι κάτοχοι ενός τμήματος έχουν δικαίωμα αποπληρωμής κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου μόνον εάν ο εκδότης δημιουργεί επαρκείς ταμειακές ροές για την ικανοποίηση τμημάτων με υψηλότερη κατάταξη.
- B4.1.21 Σε αυτές τις συναλλαγές, ένα τμήμα διαθέτει χαρακτηριστικά ταμειακών ροών που αποτελούν πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου μόνον εάν:

α) οι συμβατικοί όροι του τμήματος που αξιολογείται για κατάταξη (χωρίς να εξετάζεται η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων) προκαλούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (π.χ. το επιτόκιο της δόσης δεν συνδέεται με δείκτη βασικών εμπορευμάτων).

β) η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων διαθέτει τα χαρακτηριστικά ταμειακών ροών που ορίζονται στις παραγράφους B4.1.23 και B4.1.24 και

γ) η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο στην υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων που ενέχει το τμήμα ισούται το πολύ με την έκθεση της υποκείμενης ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων σε πιστωτικό κίνδυνο (για παράδειγμα, η πιστωτική διαβάθμιση του τμήματος που αξιολογείται για κατάταξη ισούται τουλάχιστον με την πιστωτική διαβάθμιση που θα αντιστοιχούσε σε ένα μεμονωμένο τμήμα το οποίο θα χρηματοδοτούσε την υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων).

B4.1.22 Μια οικονομική οντότητα πρέπει να συνεχίζει την εξέταση μέχρι να είναι σε θέση να προσδιορίσει την υποκείμενη ομάδα μέσων που δημιουργούν (αντί να διαβιβάζουν) τις ταμειακές ροές. Αυτή είναι η υποκείμενη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων.

B4.1.23 Η υποκείμενη ομάδα πρέπει να περιέχει ένα ή περισσότερα μέσα τα οποία διαθέτουν συμβατικές ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου.

B4.1.24 Η υποκείμενη ομάδα μέσων ενδέχεται επίσης να περιλαμβάνει μέσα τα οποία:

α) μειώνουν τη μεταβλητότητα ταμειακών ροών των μέσων που ορίζονται στην παράγραφο B4.1.23 και, όταν συνδυάζονται με τα μέσα της παραγράφου B4.1.23, δημιουργούν ταμειακές ροές οι οποίες αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου (π.χ. ένα ανώτατο ή κατώτατο όριο επιτοκίου ή μια σύμβαση η οποία μειώνει τον πιστωτικό κίνδυνο ορισμένων ή όλων των μέσων που ορίζονται στην παράγραφο B4.1.23) ή

β) ευθυγραμμίζουν τις ταμειακές ροές των τμημάτων με τις ταμειακές ροές της ομάδας των υποκείμενων μέσων που ορίζονται στην παράγραφο B4.1.23 ώστε να εξαλειφονται οι διαφορές αποκλειστικά:

i) για το αν το επιτόκιο είναι σταθερό ή κυμαινόμενο,

ii) στο νόμισμα στο οποίο εκφράζονται οι ταμειακές ροές, περιλαμβανομένου του πληθωρισμού στο νόμισμα αυτό, ή

iii) στον χρόνο των ταμειακών ροών.

B4.1.25 Όταν οποιοδήποτε μέσο της ομάδας δεν πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται είτε στην παράγραφο B4.1.23 είτε στην παράγραφο B4.1.24, δεν πληρούται ο όρος της παραγράφου B4.1.21 στοιχείο β). Κατά την εκτέλεση της αξιολόγησης αυτής, ενδέχεται να μην απαιτείται λεπτομερής ανάλυση ανά μέσο της ομάδας. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιστρατεύει την κρίση της και να πραγματοποιεί επαρκή ανάλυση ώστε να αποφασίζει κατά πόσον τα μέσα της ομάδας πληρούν τους όρους των παραγράφων B4.1.23–B4.1.24. (Βλέπε επίσης παράγραφο B4.1.18 για οδηγίες σχετικά με τα χαρακτηριστικά συμβατικών ταμειακών ροών τα οποία έχουν αντίκτυπο ήσσονος μόνο σημασίας.)

B4.1.26 Όταν ο κάτοχος δεν μπορεί να αξιολογήσει τους όρους της παραγράφου B4.1.21 κατά την αρχική αναγνώριση, το τμήμα πρέπει να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Εάν τα μέσα της υποκείμενης ομάδας μπορούν να μεταβληθούν μετά την αρχική αναγνώριση κατά τρόπο που η ομάδα ενδέχεται να μην πληροί τους όρους των παραγράφων B4.1.23–B4.1.24, το τμήμα δεν πληροί τους όρους της παραγράφου B4.1.21 και πρέπει να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, εάν η υποκείμενη ομάδα περιλαμβάνει μέσα τα οποία εξασφαλίζονται με περιουσιακά στοιχεία που δεν πληρούν τους όρους των παραγράφων B4.1.23–B4.1.24, η ικανότητα απόκτησης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων παραβλέπεται ώστε να εφαρμόζεται η παρούσα παράγραφος, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει αποκτήσει το τμήμα με την πρόθεση να ελέγξει την εξασφάλιση.

Ευχέρεια προσδιορισμού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (ενότητες 4.1 και 4.2)

- B4.1.27 Υπό τους όρους των παραγράφων 4.1.5 και 4.2.2, το παρόν πρότυπο επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να προσδιορίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή μια ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων (χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή αμφότερα) ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, με την προϋπόθεση ότι με τον τρόπο αυτό παρέχεται περισσότερο σχετική πληροφόρηση.
- B4.1.28 Η απόφαση μιας οικονομικής οντότητας να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων είναι παρόμοια με μια επιλογή λογιστικής πολιτικής (μολονότι, σε αντίθεση με μια επιλογή λογιστικής πολιτικής, δεν απαιτείται να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις παρόμοιες συναλλαγές). Όταν μια οικονομική οντότητα έχει αυτή την επιλογή, η παράγραφος 14 στοιχείο β) του ΔΛΠ 8 απαιτεί η επιλεγμένη πολιτική να έχει ως αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν αξιόπιστη και περισσότερο σχετική πληροφόρηση όσον αφορά τις επιδράσεις των συναλλαγών, των λοιπών γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, σε περίπτωση προσδιορισμού μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, η παράγραφος 4.2.2 παραθέτει τις δύο περιπτώσεις κατά τις οποίες θα πληρούνται η απαίτηση για περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Συνεπώς, για την επιλογή του εν λόγω προσδιορισμού σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.2, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιδείξει ότι εμπίπτει σε μία από αυτές τις δύο περιπτώσεις (ή σε αμφοτέρες).

Ο προσδιορισμός απαλείφει ή μειώνει αισθητά μια λογιστική αναντιστοιχία

- B4.1.29 Η επιμέτρηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η κατάταξη των αναγνωρισμένων μεταβολών στην αξία τους καθορίζονται από την κατάταξη του στοιχείου και από το αν το στοιχείο αποτελεί μέρος μιας προσδιορισμένης σχέσης αντιστάθμισης. Οι απαιτήσεις αυτές δύνανται να δημιουργήσουν ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση (ορισμένες φορές αναφερόμενη ως «λογιστική αναντιστοιχία») όταν, για παράδειγμα, εν απουσία προσδιορισμού του ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα κατατασσόταν ως μεταγενέστερα επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η μεταγενέστερη επιμέτρηση μιας υποχρέωσης που η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφή θα γινόταν στο αποσβεσμένο κόστος (χωρίς αναγνώριση των μεταβολών στην εύλογη αξία). Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα δύναται να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της θα παρείχαν περισσότερο σχετική πληροφόρηση εάν η επιμέτρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου όσο και της υποχρέωσης γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- B4.1.30 Τα παραδείγματα που ακολουθούν εξηγούν πότε αυτή η προϋπόθεση θα μπορούσε να πληρούται. Σε κάθε περίπτωση, μια οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί αυτή την προϋπόθεση για να προσδιορίσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενα/-ες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, μόνον εάν συμμορφώνεται με την αρχή της παραγράφου 4.1.5 ή 4.2.2 στοιχείο α):
- α) Η οικονομική οντότητα έχει συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 των οποίων η επιμέτρηση ενσωματώνει την τρέχουσα πληροφόρηση, και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που θεωρεί συναφή και των οποίων η επιμέτρηση σε διαφορετική περίπτωση θα γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων ή στο αποσβεσμένο κόστος.
- β) Η οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο, που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, και αυτό δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία που τείνουν να συμψηφίζονται. Ωστόσο, η επιμέτρηση ορισμένων μόνο μέσων θα γινόταν στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (για παράδειγμα, εκείνων που είναι παράγωγα ή κατατάσσονται ως διακρατούμενα για διαπραγμάτευση). Ενδέχεται επίσης οι απαιτήσεις για λογιστική αντιστάθμιση να μην πληρούνται επειδή, για παράδειγμα, δεν πληρούνται οι απαιτήσεις της παραγράφου 6.4.1 όσον αφορά την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης.
- γ) Η οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή και τα δύο, που μοιράζονται έναν κίνδυνο, όπως είναι ο κίνδυνος επιτοκίου, και αυτό δημιουργεί αντίστροφες μεταβολές στην εύλογη αξία οι οποίες τείνουν να συμψηφίζονται και κανένα από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης διότι δεν επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Επιπλέον, εν απουσία λογιστικής αντιστάθμισης, υφίσταται σημαντική ανακολουθία στην αναγνώριση κερδών και ζημιών. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα έχει χρηματοδοτήσει μια συγκεκριμένη ομάδα δανείων εκδίδοντας εισηγμένα χρεόγραφα των οποίων οι μεταβολές στην εύλογη αξία τείνουν να συμψηφίζονται. Εάν, επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αγοράζει και πωλεί τα ομόλογα σε τακτική βάση, αλλά σπανίως, αν ποτέ, αγοράζει και πωλεί τα δάνεια, η αναφορά τόσο των δανείων όσο και των ομολόγων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων απαλείφει την ανακολουθία στον χρόνο της αναγνώρισης των κερδών και των ζημιών που σε διαφορετική περίπτωση θα προέκυπτε από την επιμέτρηση αμφοτέρων στο αποσβεσμένο κόστος και την αναγνώριση κέρδους ή ζημίας σε κάθε επαναγορά ομολόγου.

- B4.1.31 Σε περιπτώσεις όπως εκείνες που περιγράφονται στην προηγούμενη παράγραφο, ο προσδιορισμός, κατά την αρχική αναγνώριση, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, που σε διαφορετική περίπτωση δεν θα είχαν επιμετρηθεί έτσι, ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, δύναται να απαλείψει ή να μειώσει αισθητά την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση και να παράσχει περισσότερο σχετική πληροφόρηση. Για πρακτικούς σκοπούς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να υπεισέλθει στον ίδιο ακριβώς χρόνο σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δημιουργούν την ανακολουθία στην επιμέτρηση ή την αναγνώριση. Μια λογική καθυστέρηση είναι επιτρεπτή, με την προϋπόθεση ότι κάθε συναλλαγή προσδιορίζεται ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατά την αρχική της αναγνώριση και, ταυτόχρονα, αναμένεται να πραγματοποιηθούν οποιεσδήποτε υπόλοιπες συναλλαγές.
- B4.1.32 Δεν θα ήταν αποδεκτό να προσδιοριστούν ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ορισμένα μόνο από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που δημιουργούν την ανακολουθία εάν αυτό δεν θα απάλειφε ούτε θα μείωνε αισθητά την ανακολουθία και, κατά συνέπεια, δεν θα είχε ως αποτέλεσμα την παροχή περισσότερο σχετικής πληροφόρησης. Ωστόσο, ο προσδιορισμός μόνο ενός μέρους παρόμοιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων θα ήταν αποδεκτός εάν με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται αισθητή μείωση (και πιθανόν μεγαλύτερη μείωση σε σχέση με άλλους επιτρεπόμενους προσδιορισμούς) της ανακολουθίας. Ας υποθεθεί, για παράδειγμα, ότι μια οικονομική οντότητα έχει σειρά παρόμοιων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων συνολικού ποσού 100NM και σειρά παρομοίων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων συνολικού ποσού 50NM, τα οποία όμως επιμετρώνται σε διαφορετική βάση. Η οικονομική οντότητα δύναται να μειώσει αισθητά την ανακολουθία στην επιμέτρηση προσδιορίζοντας κατά την αρχική αναγνώριση όλα τα περιουσιακά στοιχεία αλλά ορισμένες μόνο από τις υποχρεώσεις (για παράδειγμα, μεμονωμένες υποχρεώσεις που συνολικά ανέρχονται σε 45NM) ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, επειδή ο προσδιορισμός της επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να εφαρμοστεί μόνο σε ολόκληρο το χρηματοοικονομικό μέσο, η οικονομική οντότητα σε αυτό το παράδειγμα πρέπει να προσδιορίζει μία ή περισσότερες υποχρεώσεις στο σύνολό τους. Δεν θα μπορούσε να προσδιορίσει ούτε ένα συστατικό στοιχείο μιας υποχρέωσης (π.χ. μεταβολές στην αξία που οφείλονται σε έναν μόνο κίνδυνο, όπως μεταβολές σε επιτόκιο αναφοράς) ούτε ένα μέρος (ήτοι ποσοστό) μιας υποχρέωσης.
- Η διαχείριση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων πραγματοποιείται, και η απόδοσή τους αξιολογείται, βάσει της εύλογης αξίας*
- B4.1.33 Η οικονομική οντότητα δύναται να διαχειρίζεται και να αξιολογεί την απόδοση μιας ομάδας χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων κατά τρόπο ώστε η επιμέτρηση της εν λόγω ομάδας στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων να καταλήγει σε περισσότερο συναφή πληροφόρηση. Σε αυτή την περίπτωση, το σημείο εστίασης είναι ο τρόπος με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και αξιολογεί την απόδοση, παρά η φύση των χρηματοοικονομικών της μέσων.
- B4.1.34 Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει τον όρο αυτό για να προσδιορίσει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν πληροί την αρχή της παραγράφου 4.2.2 στοιχείο β) και η οικονομική οντότητα έχει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που μοιράζονται έναν ή περισσότερους κινδύνους και η διαχείριση και εκτίμηση των εν λόγω κινδύνων πραγματοποιείται με βάση την εύλογη αξία σύμφωνα με τεκμηριωμένη πολιτική διαχείρισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Παράδειγμα θα μπορούσε να αποτελεί μια οικονομική οντότητα που έχει εκδώσει «δομημένα προϊόντα», τα οποία εμπεριέχουν πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα, και διαχειρίζεται τους προκύπτοντες κινδύνους με βάση την εύλογη αξία, χρησιμοποιώντας έναν συνδυασμό από παράγωγα και μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.
- B4.1.35 Όπως σημειώθηκε ανωτέρω, η προϋπόθεση αυτή εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται και αξιολογεί την απόδοση της ομάδας των υπό εξέταση χρηματοοικονομικών μέσων. Συνεπώς, (δεδομένης της απαίτησης προσδιορισμού κατά την αρχική αναγνώριση), μια οικονομική οντότητα που προσδιορίζει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων βάσει αυτής της προϋπόθεσης προσδιορίζει με τον ίδιο τρόπο όλες τις επιλέξιμες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τις οποίες διαχειρίζεται και αξιολογεί από κοινού.
- B4.1.36 Η τεκμηρίωση της στρατηγικής της οικονομικής οντότητας δεν απαιτείται να είναι εκτενής, ωστόσο πρέπει να επαρκεί ώστε να αποδεικνύεται η συμμόρφωση με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β). Η τεκμηρίωση αυτή δεν απαιτείται για κάθε μεμονωμένο στοιχείο, αλλά σε επίπεδο χαρτοφυλακίου. Για παράδειγμα, εάν το σύστημα διαχείρισης των επιδόσεων ενός τμήματος —όπως έχει εγκριθεί από τα κύρια διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας— αποδεικνύει με σαφήνεια ότι οι επιδόσεις του τμήματος αξιολογούνται σε αυτή τη βάση, δεν απαιτείται περαιτέρω τεκμηρίωση για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την παράγραφο 4.2.2 στοιχείο β).

Ενσωματωμένα παράγωγα (ενότητα 4.3)

- B4.3.1 Όταν μια οικονομική οντότητα γίνεται συμβαλλόμενο μέρος σε υβριδικό συμβόλαιο που περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο το οποίο δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3 η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει κάθε τέτοιο ενσωματωμένο παράγωγο, να εκτιμά αν απαιτείται να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, και για εκείνα που απαιτείται να διαχωριστούν, να επιμετρά τα παράγωγα στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και στη συνέχεια στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- B4.3.2 Εάν ένα κύριο συμβόλαιο δεν έχει δηλωμένη ή προκαθορισμένη λήξη και αντιπροσωπεύει υπολειμματική συμμετοχή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του είναι εκείνοι ενός συμμετοχικού τίτλου, και ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα χρειαζόταν να διαθέτει χαρακτηριστικά συμμετοχής που σχετίζονται με την ίδια οικονομική οντότητα ώστε να θεωρηθεί άμεσα συνδεδεμένο. Εάν το κύριο συμβόλαιο δεν είναι συμμετοχικός τίτλος και εμπίπτει στον ορισμό ενός χρηματοοικονομικού μέσου, τότε τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι του είναι εκείνοι ενός χρεωστικού τίτλου.
- B4.3.3 Ένα ενσωματωμένο παράγωγο που δεν αφορά δικαιώματα προαίρεσης (όπως ένα ενσωματωμένο προθεσμιακό συμβόλαιο ή συμβόλαιο ανταλλαγής) διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο του βάσει των δηλωμένων ή τεκμαρτών ουσιαστικών όρων του, ώστε να έχει μηδενική εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Ένα ενσωματωμένο παράγωγο που βασίζεται σε δικαίωμα προαίρεσης (όπως ένα ενσωματωμένο δικαίωμα πώλησης, αγοράς, ανώτατο ή κατώτατο όριο ή συνδυασμό ανταλλαγής και δικαιώματος προαίρεσης-swaption) διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο βάσει των δηλωμένων όρων του εν λόγω χαρακτηριστικού προαίρεσης. Η αρχική λογιστική αξία του κύριου μέσου είναι η υπολειμματική αξία μετά τον διαχωρισμό του ενσωματωμένου παραγώγου.
- B4.3.4 Γενικά, πολλαπλά ενσωματωμένα παράγωγα σε ένα μοναδικό υβριδικό συμβόλαιο αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ένα ενιαίο σύνθετο ενσωματωμένο παράγωγο. Όμως, τα ενσωματωμένα παράγωγα που κατατάσσονται στα ίδια κεφάλαια (βλέπε ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση) αντιμετωπίζονται λογιστικά διακεκριμένα από εκείνα που κατατάσσονται ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Επιπρόσθετα, εάν ένα υβριδικό συμβόλαιο περιέχει περισσότερα από ένα ενσωματωμένα παράγωγα και τα παράγωγα αυτά σχετίζονται με διαφορετικές εκδόσεις σε κίνδυνο, διαχωρίζονται και είναι ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, η λογιστική τους αντιμετώπιση γίνεται χωριστά.
- B4.3.5 Τα οικονομικά χαρακτηριστικά και οι κίνδυνοι ενός ενσωματωμένου παραγώγου δεν θεωρούνται ότι είναι στενά συνδεδεμένα με το κύριο συμβόλαιο [παράγραφος 4.3.3 στοιχείο α)] στα ακόλουθα παραδείγματα. Στα παραδείγματα αυτά, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι όροι της παραγράφου 4.3.3 στοιχεία β) και γ), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το ενσωματωμένο παράγωγο χωριστά από το κύριο συμβόλαιο.
- α) Ένα δικαίωμα πώλησης ενσωματωμένο σε μέσο που επιτρέπει στον κάτοχο να απαιτήσει από τον εκδότη να επαναποκτήσει το μέσο για ένα ποσό μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων που κυμαίνεται βάσει της μεταβολής στην τιμή μιας μετοχής ή ενός αγαθού ή ενός δείκτη δεν συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο.
- β) Το δικαίωμα ή η ρήτρα αυτόματης παράτασης της εναπομένουσας διάρκειας ενός χρεωστικού τίτλου δεν συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο, εκτός εάν συμβεί ταυτόχρονη προσαρμογή στο εκάστοτε ισχύον επιτόκιο της αγοράς κατά τη στιγμή που δίδεται η παράταση. Εάν η οικονομική οντότητα εκδώσει χρεωστικό τίτλο και ο κάτοχος του εν λόγω χρεωστικού τίτλου πωλήσει ένα δικαίωμα αγοράς του χρεωστικού τίτλου σε τρίτο μέρος, ο εκδότης θεωρεί το δικαίωμα αγοράς ως παράταση της διάρκειας του χρεωστικού τίτλου εφόσον μπορεί να απαιτηθεί από τον εκδότη να συμμετάσχει ή να διευκολύνει την εκ νέου πώληση του χρεωστικού τίτλου ως αποτέλεσμα της άσκησης του δικαιώματος αγοράς.
- γ) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη μετοχών και ενσωματώνονται σε κύριο χρεωστικό τίτλο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο —έτσι ώστε το ποσό του τόκου ή του κεφαλαίου να εξαρτάται από την αξία συμμετοχικών τίτλων— δεν συνδέονται στενά με το κύριο μέσο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.
- δ) Τόκοι ή καταβολές κεφαλαίου που συνδέονται με δείκτη αγαθών και που ενσωματώνονται σε κύριο χρεωστικό τίτλο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο —έτσι ώστε το ποσό του τόκου ή του κεφαλαίου να εξαρτάται από την τιμή ενός αγαθού (όπως ο χρυσός)— δεν συνδέονται στενά με το κύριο μέσο γιατί οι εγγενείς κίνδυνοι του κύριου συμβολαίου και του ενσωματωμένου παραγώγου είναι ανόμοιοι.

ε) Ένα δικαίωμα πώλησης, αγοράς ή πρόωρης εξόφλησης ενσωματωμένο σε κύριο χρεόγραφο ή κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι άμεσα συνδεδεμένο με το κύριο συμβόλαιο εκτός εάν:

- i) η τιμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι περίπου ίση σε κάθε ημερομηνία άσκησης με το αποβεσμένο κόστος του κύριου χρεωστικού τίτλου ή τη λογιστική αξία του κύριου ασφαλιστηρίου συμβολαίου· ή
- ii) η τιμή άσκησης δικαιώματος πρόωρης εξόφλησης αποζημιώνει τον δανειστή για ένα ποσό μέχρι την τρέχουσα αξία απολεσθέντων εσόδων από τόκους για την εναπομένουσα περίοδο του κύριου συμβολαίου. Απολεσθέντα έσοδα από τόκους είναι το προϊόν του κύριου προκαταβαλλόμενου ποσού πολλαπλασιασμένο επί την απόκλιση του επιτοκίου. Η απόκλιση του επιτοκίου είναι το επιπλέον ποσό του πραγματικού επιτοκίου του κύριου συμβολαίου από το πραγματικό επιτόκιο που θα λάμβανε η οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία πρόωρης εξόφλησης εάν προέβαινε σε επανεπένδυση του προκαταβαλλόμενου κεφαλαίου σε παρόμοιο συμβόλαιο για την υπολειπόμενη διάρκεια του κύριου συμβολαίου.

Η αξιολόγηση αν το δικαίωμα προαίρεσης πώλησης ή αγοράς σε ορισμένη τιμή συνδέεται στενά με το κύριο χρεωστικό συμβόλαιο προηγείται του διαχωρισμού του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

στ) Πιστωτικά παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε έναν κύριο χρεωστικό τίτλο και που επιτρέπουν σε έναν εκ των συμβαλλομένων (τον «δικαιούχο») να μεταβιβάσει τον πιστωτικό κίνδυνο ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου αναφοράς, που μπορεί να μην του ανήκει, σε άλλο συμβαλλόμενο μέρος (τον «εγγυητή»), δεν συνδέονται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο. Τέτοια πιστωτικά παράγωγα επιτρέπουν στον εγγυητή να αναλάβει τον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με το περιουσιακό στοιχείο αναφοράς χωρίς να το κατέχει άμεσα.

B4.3.6 Ένα παράδειγμα υβριδικού συμβολαίου είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο που παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλήσει το χρηματοοικονομικό μέσο εκ νέου στον εκδότη έναντι ενός ποσού μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που κυμαίνεται βάσει των μεταβολών, προς τα πάνω ή προς τα κάτω, ενός δείκτη μετοχών ή αγαθών (ένα «μέσο με δικαίωμα επαναπώλησης από τον κάτοχο» — «puttable»). Με εξαίρεση την περίπτωση που, κατά την αρχική αναγνώριση, ο εκδότης προσδιορίζει το μέσο με δικαίωμα επαναπώλησης από τον κάτοχο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, απαιτείται να διαχωρίσει ένα ενσωματωμένο παράγωγο (π.χ. τη δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου) σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3 επειδή το κύριο συμβόλαιο είναι χρεωστικός τίτλος σύμφωνα με την παράγραφο B4.3.2 και η δεικτοποιημένη καταβολή κεφαλαίου δεν συνδέεται στενά με κύριο χρεωστικό τίτλο σύμφωνα με την παράγραφο B4.3.5 στοιχείο α). Επειδή η καταβολή κεφαλαίου μπορεί να μειωθεί ή να αυξηθεί, το ενσωματωμένο παράγωγο είναι παράγωγο μη συνδεδεμένο με δικαίωμα προαίρεσης, του οποίου η αξία συνδέεται με την υποκείμενη μεταβλητή.

B4.3.7 Στην περίπτωση που ένα μέσο με δικαίωμα επαναπώλησης μπορεί να επιστραφεί από τον κάτοχο στον εκδότη οποιαδήποτε στιγμή έναντι ποσού μετρητών που ισούται με αναλογικό μερίδιο επί της καθαρής αξίας ενεργητικού μιας οικονομικής οντότητας (όπως είναι τα μερίδια ενός αμοιβαίου κεφαλαίου ανοικτού τύπου ή κάποια επενδυτικά προϊόντα που συνδέονται με μονάδες), το αποτέλεσμα του διαχωρισμού ενός ενσωματωμένου παραγώγου και της λογιστικής αντιμετώπισης κάθε συστατικού στοιχείου του είναι η επιμέτρηση του υβριδικού συμβολαίου στο ποσό εξόφλησης που είναι καταβλητέο στη λήξη της περιόδου αναφοράς εάν ο κάτοχος άσκησε το δικαίωμά του να επαναπωλήσει το μέσο στον εκδότη.

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

α) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο στο οποίο το υποκείμενο είναι επιτόκιο ή δείκτης επιτοκίων που δύναται να μεταβάλει τον τόκο που σε άλλη περίπτωση θα καταβαλλόταν ή θα λαμβανόταν επί έντοκου κύριου χρεωστικού τίτλου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου, συνδέεται άμεσα με το κύριο συμβόλαιο, εκτός εάν το υβριδικό συμβόλαιο μπορεί να διακανονιστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο κάτοχος να μην ανακτήσει ουσιαστικά όλη την αναγνωρισμένη επένδυσή του ή το ενσωματωμένο παράγωγο να μπορεί τουλάχιστον να διπλασιάσει τον αρχικό συντελεστή απόδοσης του κατόχου για το κύριο συμβόλαιο και να καταλήξει σε συντελεστή απόδοσης που είναι τουλάχιστον διπλάσιος από την απόδοση της αγοράς για συμβόλαιο που έχει τους ίδιους όρους με το κύριο συμβόλαιο.

- β) Ένα ενσωματωμένο κατώτατο όριο (floor) ή ανώτατο όριο (cap) επιτοκίου χρεωστικού τίτλου ή ασφαλιστηρίου συμβολαίου θεωρείται ότι συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο, εάν το ανώτατο όριο είναι ίσο ή μεγαλύτερο από το τρέχον επιτόκιο της αγοράς ή το κατώτατο όριο είναι ίσο ή μικρότερο από το επιτόκιο της αγοράς κατά την έκδοση του συμβολαίου, και το ανώτατο ή το κατώτατο όριο δεν έχει μόχλευση σε σχέση με το κύριο συμβόλαιο. Ομοίως, οι προβλέψεις που περιλαμβάνονται σε συμβόλαιο αγοράς ή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ενός αγαθού) και ορίζουν ένα ανώτατο και ένα κατώτατο όριο στην τιμή που θα πληρωθεί ή θα ληφθεί για το περιουσιακό στοιχείο, είναι στενά συνδεδεμένες με το κύριο συμβόλαιο εάν τόσο το ανώτατο όσο και το κατώτατο όριο είχαν μηδενική εσωτερική αξία κατά τη σύναψη του συμβολαίου και δεν έχουν μόχλευση.
- γ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο συναλλάγματος το οποίο παρέχει μια ροή καταβολών κεφαλαίου και τόκων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και ενσωματώνεται σε κύριο χρεωστικό τίτλο (για παράδειγμα, ένα ομόλογο διπλού νομίσματος) συνδέεται στενά με τον κύριο χρεωστικό τίτλο. Τέτοιο παράγωγο δεν διαχωρίζεται από τον κύριο τίτλο, δεδομένου ότι το ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος απαιτεί οι συναλλαγματικές διαφορές επί χρηματικών στοιχείων να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.
- δ) Ένα ενσωματωμένο παράγωγο συναλλάγματος σε κύριο συμβόλαιο που είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο ή που δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο (όπως είναι ένα συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου του οποίου η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα) συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον δεν έχει μόχλευση, δεν περιέχει χαρακτηριστικό προαίρεσης και προβλέπει πληρωμές που εκφράζονται σε ένα από τα ακόλουθα νομίσματα:
- i) το λειτουργικό νόμισμα οποιουδήποτε κατεχοχίν συμβαλλομένου,
 - ii) το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται στο διεθνές εμπόριο η τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ή παρασχέθηκαν (όπως το δολάριο ΗΠΑ για τις συναλλαγές αργού πετρελαίου), ή
 - iii) ένα νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε συμβόλαια για την απόκτηση ή την πώληση μη χρηματοοικονομικών στοιχείων στο οικονομικό περιβάλλον όπου πραγματοποιείται η συναλλαγή (ήτοι ένα σχετικά σταθερό και ρευστό νόμισμα που χρησιμοποιείται ευρέως σε τοπικές επιχειρηματικές συναλλαγές ή στο εξωτερικό εμπόριο).
- ε) Ένα ενσωματωμένο δικαίωμα προπληρωμής σε τίτλο που περιλαμβάνει μόνο τις ροές των τόκων ή τις αποπληρωμές του κεφαλαίου συνδέεται στενά με το κύριο συμβόλαιο εφόσον το τελευταίο i) αρχικώς προήλθε από διαχωρισμό του δικαιώματος λήψης συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου το οποίο καθ'αυτό δεν περιλάμβανε ενσωματωμένο παράγωγο και ii) δεν περιλαμβάνει περαιτέρω όρους εκτός εκείνων το αρχικού κύριου χρεωστικού τίτλου.
- 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) Ένα στοιχείο συνδεδεμένο με μονάδες επενδυτικού κεφαλαίου (unit-linking) ενσωματωμένο σε κύριο χρηματοοικονομικό μέσο ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο μέσο ή το κύριο συμβόλαιο εάν οι πληρωμές που εκφράζονται σε μονάδες επιμετρώνται σε τρέχουσες αξίες μονάδων που αποτυπώνουν την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του επενδυτικού κεφαλαίου. Ένα στοιχείο συνδεδεμένο με μονάδες επενδυτικού κεφαλαίου είναι ένας συμβατικός όρος που προβλέπει πληρωμές εκφραζόμενες σε μονάδες εσωτερικού ή εξωτερικού επενδυτικού κεφαλαίου.
- η) Ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε ασφαλιστήριο συμβόλαιο συνδέεται άμεσα με το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο εάν το ενσωματωμένο παράγωγο και το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι τόσο αλληλεξαρτώμενα που η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει χωριστά το ενσωματωμένο παράγωγο (δηλαδή χωρίς να λάβει υπόψη το κύριο συμβόλαιο).

Μέσα που εμπεριέχουν ενσωματωμένα παράγωγα

- B4.3.9 Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο B4.3.1, όταν μια οικονομική οντότητα γίνεται συμβαλλόμενο μέρος σε υβριδικό συμβόλαιο που περιλαμβάνει ένα κύριο συμβόλαιο το οποίο δεν αποτελεί περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου και ένα ή περισσότερα ενσωματωμένα παράγωγα, σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει κάθε τέτοιο ενσωματωμένο παράγωγο, να εκτιμά αν απαιτείται να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο, και για εκείνα που απαιτείται να διαχωριστούν, να επιμετρά τα παράγωγα στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερα. Για τον λόγο αυτό, το παρόν πρότυπο επιτρέπει τον προσδιορισμό ολόκληρου του υβριδικού συμβολαίου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Για τον λόγο αυτό, το παρόν πρότυπο επιτρέπει τον προσδιορισμό ολόκληρου του υβριδικού συμβολαίου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- B4.3.10 Ο συγκεκριμένος προσδιορισμός μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε η παράγραφος 4.3.3 απαιτεί τα ενσωματωμένα παράγωγα να διαχωρίζονται από το κύριο συμβόλαιο είτε απαγορεύει αυτόν τον διαχωρισμό. Ωστόσο, η παράγραφος 4.3.5 δεν θα δικαιολογούσε τον προσδιορισμό του υβριδικού συμβολαίου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 4.3.5 στοιχεία α) και β), επειδή αυτό δεν θα μείωνε την πολυπλοκότητα ούτε θα αύξανε την αξιοπιστία.

Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων

- B4.3.11 Σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.3, η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσο ένα ενσωματωμένο παράγωγο θα πρέπει να διαχωριστεί από το κύριο συμβόλαιο και να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως παράγωγο όταν η οντότητα καθίσταται για πρώτη φορά συμβαλλόμενο μέρος. Απαγορεύεται μεταγενέστερη επανεκτίμηση, εκτός εάν υπάρχει αλλαγή στους όρους του συμβολαίου η οποία μεταβάλλει σημαντικά τις ταμειακές ροές που διαφορετικά θα απαιτούνταν βάσει του συμβολαίου, περίπτωση κατά την οποία απαιτείται επανεκτίμηση. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει κατά πόσο μια τροποποίηση των ταμειακών ροών είναι σημαντική εξετάζοντας τον βαθμό στον οποίο οι αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές που συνδέονται με το ενσωματωμένο παράγωγο, το κύριο συμβόλαιο ή και τα δύο, έχουν μεταβληθεί και κατά πόσο η μεταβολή είναι σημαντική σε σχέση με τις προηγουμένως αναμενόμενες ταμειακές ροές βάσει του συμβολαίου.
- B4.3.12 Η παράγραφος B4.3.11 δεν εφαρμόζεται σε παράγωγα ενσωματωμένα σε συμβόλαια που αποκτήθηκαν σε:
- α) συνένωση επιχειρήσεων (όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*).
 - β) συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B1-B4 του ΔΠΧΑ 3· ή
 - γ) σύσταση κοινοπραξίας, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο*

ή στην πιθανή επανεκτίμησή τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης ⁽⁵³⁾.

Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 4.4)*Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων*

- B4.4.1 Σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, η οικονομική οντότητα απαιτείται να ανακατατάσσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εάν αλλάξει το επιχειρηματικό της μοντέλο διαχείρισης των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Τέτοιες αλλαγές αναμένεται ότι θα είναι σπάνιες. Τέτοιου είδους αλλαγές καθορίζονται από την ανώτατη διοίκηση της οικονομικής οντότητας ως αποτέλεσμα εξωτερικών ή εσωτερικών αλλαγών και πρέπει να είναι σημαντικές για τη λειτουργία της οικονομικής οντότητας και να μπορούν να αποδεικνύονται σε τρίτα μέρη. Συνεπώς, μια αλλαγή στο επιχειρηματικό μοντέλο της οικονομικής οντότητας πραγματοποιείται μόνο όταν η οικονομική οντότητα είτε αρχίζει είτε παύει να ασκεί μια δραστηριότητα που είναι σημαντική για τη λειτουργία της· για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα εξαγοράσει, διαθέσει ή παύσει μια επιχειρηματική μονάδα. Παραδείγματα αλλαγών στο επιχειρηματικό μοντέλο είναι μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

⁽⁵³⁾ Το ΔΠΧΑ 3 αναφέρεται στην απόκτηση συμβολαίων με ενσωματωμένα παράγωγα στο πλαίσιο συνενώσεων επιχειρήσεων.

- α) Μια οικονομική οντότητα διαθέτει χαρτοφυλάκιο εμπορικών δανείων τα οποία διακρατεί προς πώληση σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα. Η οικονομική οντότητα εξαγοράζει μια εταιρεία η οποία διαχειρίζεται εμπορικά δάνεια και εφαρμόζει επιχειρηματικό μοντέλο διακράτησης των δανείων με σκοπό την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών. Το χαρτοφυλάκιο εμπορικών δανείων δεν διατίθεται πλέον προς πώληση και η διαχείρισή του πραγματοποιείται πλέον από κοινού με τα εξαγορασθέντα εμπορικά δάνεια και όλα διακρατούνται με σκοπό την είσπραξη των συμβατικών ταμειακών ροών.
- β) Εταιρεία παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών αποφασίζει να διακόψει τη λειτουργία του τμήματος ενυπόθηκων δανείων λιανικής. Το τμήμα αυτό δεν αναλαμβάνει πλέον νέα δάνεια και η εταιρεία χρηματοοικονομικών υπηρεσιών προωθεί ενεργά το χαρτοφυλάκιο ενυπόθηκων δανείων που διαθέτει προς πώληση.
- B4.4.2 Μια αλλαγή στους στόχους του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας πρέπει να πραγματοποιείται πριν από την ημερομηνία ανακατάταξης. Για παράδειγμα, εάν μια εταιρεία παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών αποφασίσει στις 15 Φεβρουαρίου να διακόψει τη λειτουργία του τμήματος ενυπόθηκων δανείων λιανικής και πρέπει, συνεπώς, να προχωρήσει σε ανακατάταξη όλων των θιγόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων την 1η Απριλίου (ήτοι την πρώτη ημέρα της επόμενης περιόδου αναφοράς), η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να δεχτεί νέα ενυπόθηκα δάνεια ή να εμπλακεί με άλλο τρόπο σε δραστηριότητες σχετιζόμενες με το προηγούμενο επιχειρηματικό της μοντέλο μετά τις 15 Φεβρουαρίου.
- B4.4.3 Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν αποτελούν αλλαγές στο επιχειρηματικό μοντέλο:
- α) αλλαγή προθέσεων σε σχέση με συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (ακόμη και σε περιπτώσεις σημαντικών αλλαγών στις συνθήκες της αγοράς)·
- β) προσωρινή εξαφάνιση συγκεκριμένης αγοράς χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων·
- γ) μεταβίβαση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μεταξύ τμημάτων της οικονομικής οντότητας με διαφορετικά επιχειρηματικά μοντέλα.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5)

Αρχική επιμέτρηση (ενότητα 5.1)

- B5.1.1 Η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι συνήθως η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος, βλ. επίσης παράγραφο B5.1.2A και ΔΠΧΑ 13). Ωστόσο, εάν μέρος του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος αφορά κάτι άλλο πέραν του χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου. Για παράδειγμα, η εύλογη αξία ενός άτοκου μακροπρόθεσμου δανείου ή μιας άτοκης μακροπρόθεσμης απαίτησης δύναται να επιμετρηθεί ως η παρούσα αξία όλων των μελλοντικών ταμειακών εισπράξεων προεξοφλημένων με τη χρήση του επικρατούντος επιτοκίου στην αγορά για παρεμφερή μέσα (παρεμφερή ως προς το νόμισμα, τη διάρκεια, το είδος του επιτοκίου και άλλους παράγοντες) με παρόμοια πιστωτική αξιολόγηση. Κάθε επιπρόσθετο δανεισθέν ποσό αποτελεί δαπάνη ή μείωση εισοδήματος, εκτός εάν είναι κατάλληλο για αναγνώριση ως άλλου είδους περιουσιακό στοιχείο.
- B5.1.2 Εάν η οικονομική οντότητα δημιουργήσει δάνειο που φέρει επιτόκιο που δεν είναι αντιπροσωπευτικό εκείνου της αγοράς (π.χ. 5 τοις εκατό όταν το επιτόκιο της αγοράς για παρόμοια δάνεια είναι 8 τοις εκατό) και λάβει μια προκαταρκτική αμοιβή ως αποζημίωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το δάνειο στην εύλογη αξία του, ήτοι καθαρό από την αμοιβή που λαμβάνει.
- B5.1.2A Η βέλτιστη απόδειξη της εύλογης αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου κατά την αρχική αναγνώριση είναι συνήθως η τιμή συναλλαγής (ήτοι η εύλογη αξία του δοθέντος ή ληφθέντος ανταλλάγματος, βλ. επίσης ΔΠΧΑ 13). Εάν μια οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την τιμή συναλλαγής όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5.1.1A, λογιστικοποιεί το μέσο αυτό κατά τη συγκεκριμένη ημερομηνία ως εξής:
- α) κατά την απαιτούμενη βάση της παραγράφου 5.1.1 επιμέτρηση, εάν η εύλογη αυτή αξία αποδεικνύεται από επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (ήτοι εισροή 1ου επιπέδου) ή βάσει τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιεί μόνο δεδομένα από παρατηρήσιμες αγορές. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής ως κέρδος ή ζημία.

- β) σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, κατά την απαιτούμενη βάση της παραγράφου 5.1.1 επιμέτρηση, προσαρμοσμένη ώστε να μεταθέτει τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και της τιμής συναλλαγής. Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αυτή τη μεταθεθείμενη διαφορά ως κέρδος ή ζημία μόνο στο μέτρο που αυτή προκύπτει από αλλαγή σε παράγοντα (συμπεριλαμβανομένου του χρόνου) τον οποίο οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση (ενότητες 5.2 και 5.3)

- B5.2.1 Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο το οποίο προγενέστερα αναγνωριζόταν ως χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και η εύλογη αξία του μειωθεί σε αρνητικές τιμές, συνιστά χρηματοοικονομική υποχρέωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4.2.1. Ωστόσο, τα υβριδικά συμβόλαια με κύρια συμβόλαια που είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου επιμετρώνται πάντα σύμφωνα με την παράγραφο 4.3.2.
- B5.2.2 Το ακόλουθο παράδειγμα απεικονίζει τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους συναλλαγών κατά την αρχική και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου επιμετρούμενου στην εύλογη αξία με μεταβολές μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα είτε με την παράγραφο 5.7.5 ή την 4.1.2Α. Μια οικονομική οντότητα αποκτά χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έναντι 100NM συν προμήθεια αγοράς 2NM. Αρχικά, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο σε 102NM. Το τέλος της επόμενης περιόδου αναφοράς είναι μία ημέρα αργότερα, όταν η χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου είναι 100NM. Εάν το περιουσιακό στοιχείο πωλείτο, θα καταβαλλόταν προμήθεια 3NM. Την ημερομηνία εκείνη, η οικονομική οντότητα επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο σε 100NM (χωρίς αναφορά στην πιθανή προμήθεια επί της πώλησης) και αναγνωρίζει ζημία 2NM στα λοιπά συνολικά έσοδα. Εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2Α, το κόστος συναλλαγών αποσβένεται στα αποτελέσματα με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.
- B5.2.2Α Η μεταγενέστερη επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και η μεταγενέστερη αναγνώριση των κερδών και ζημιών που περιγράφονται στην παράγραφο B5.1.2Α συμφωνούν με τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου.

Επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και συμβάσεις για τις επενδύσεις αυτές

- B5.2.3 Όλες οι επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους και οι συμβάσεις για τους εν λόγω τίτλους πρέπει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία. Ωστόσο, σε περιορισμένες περιπτώσεις, το κόστος μπορεί να υπολογίζεται ως κατάλληλη εκτίμηση της εύλογης αξίας. Αυτό δύναται να ισχύει εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πιο πρόσφατες πληροφορίες για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή εάν υπάρχει μεγάλο εύρος πιθανών επιμετρήσεων εύλογης αξίας και το κόστος αποτελεί τη βέλτιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας εντός του εν λόγω εύρους.
- B5.2.4 Ενδείξεις ότι το κόστος ενδέχεται να μην είναι αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας είναι μεταξύ άλλων:
- α) σημαντική μεταβολή στις επιδόσεις της εκδότριας σε σύγκριση με τους προϋπολογισμούς, τα σχέδια ή τα ορόσημα·
 - β) μεταβολές στις προσδοκίες όσον αφορά την επίτευξη των οροσήμων της εκδότριας για το τεχνικό προϊόν·
 - γ) σημαντική μεταβολή στην αγορά για τις μετοχές ή τα προϊόντα ή τα δυνητικά προϊόντα της εκδότριας·
 - δ) σημαντική αλλαγή στην παγκόσμια οικονομία ή στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται η εκδότρια·
 - ε) σημαντική μεταβολή στις επιδόσεις συγκρίσιμων οικονομικών οντοτήτων ή στις αποτιμήσεις εκ μέρους της αγοράς συνολικά·

- στ) εσωτερικά ζητήματα της εκδότριας, όπως απάτη, εμπορικές διαφορές, δίκη, αλλαγές στη διοίκηση ή τη στρατηγική.
- ζ) στοιχεία από εξωτερικές συναλλαγές μετοχών της εκδότριας, είτε από την ίδια την εκδότρια (όπως νέα έκδοση μετοχών) είτε από μεταβιβάσεις συμμετοχικών τίτλων μεταξύ τρίτων μερών.
- B5.2.5 Ο κατάλογος της παραγράφου B5.2.4 δεν είναι εξαντλητικός. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις και τη λειτουργία της εκδότριας οι οποίες διατίθενται μετά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης. Στο μέτρο που υφίστανται οποιοδήποτε συναφείς παράγοντες, δύνανται να αποτελούν ένδειξη ότι το κόστος ενδέχεται να μην είναι αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιμετρά την εύλογη αξία.
- B5.2.6 Το κόστος δεν είναι ποτέ η βέλτιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας για επενδύσεις σε εισηγμένους συμμετοχικούς τίτλους (ή συμβόλαια επί εισηγμένων συμμετοχικών τίτλων).

Επιμέτρηση αποσβεσμένου κόστους (ενότητα 5.4)

Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου

- B5.4.1 Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Η περιγραφή των αμοιβών για χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες ενδέχεται να μην είναι ενδεικτική της φύσης και της ουσίας των παρεχόμενων υπηρεσιών. Οι αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου αντιμετωπίζονται ως προσαρμογή του αποτελεσματικού επιτοκίου, εκτός εάν το χρηματοοικονομικό μέσο επιμετράται στην εύλογη αξία, με τη μεταβολή της εύλογης αξίας να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αμοιβές αναγνωρίζονται ως έσοδα ή έξοδα κατά την αρχική αναγνώριση του μέσου.
- B5.4.2 Στις αμοιβές που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου περιλαμβάνονται οι εξής:
- αμοιβές δημιουργίας που εισπράττονται από την οικονομική οντότητα σε σχέση με τη δημιουργία ή την απόκτηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Στις εν λόγω αμοιβές μπορεί να περιλαμβάνεται το αντίτιμο για δραστηριότητες όπως η αξιολόγηση της οικονομικής κατάστασης του δανειολήπτη, η αξιολόγηση και καταγραφή των εγγυήσεων, των εξασφαλίσεων και άλλων συμφωνιών εγγυοδοσίας, η διαπραγμάτευση των όρων του μέσου, η σύνταξη και επεξεργασία εγγράφων και το κλείσιμο της συναλλαγής. Αυτές οι αμοιβές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας μιας συμμετοχής στο προκύπτον χρηματοοικονομικό μέσο·
 - αμοιβές δέσμευσης που εισπράττονται από την οικονομική οντότητα για τη δημιουργία δανείου όταν η δανειακή δέσμευση δεν επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.1 στοιχείο α) και η οικονομική οντότητα είναι πιθανό να συνάψει συγκεκριμένη δανειοδοτική συμφωνία. Οι συγκεκριμένες αμοιβές θεωρούνται αντίτιμο για μια εν εξελίξει συμμετοχή στην απόκτηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Εάν η δέσμευση λήξει χωρίς η οικονομική οντότητα να προβεί στο δάνειο, η αμοιβή αναγνωρίζεται ως έσοδο κατά τη λήξη·
 - αμοιβές δημιουργίας που καταβάλλονται κατά την έκδοση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που επιμετρώνται στο αποσβεσμένο κόστος. Αυτές οι αμοιβές αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της δημιουργίας συμμετοχής σε χρηματοοικονομική υποχρέωση. Η οικονομική οντότητα κάνει διάκριση των αμοιβών και του κόστους που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του αποτελεσματικού επιτοκίου για τη χρηματοοικονομική υποχρέωση από τις αμοιβές δημιουργίας και το κόστος συναλλαγής που σχετίζονται με το δικαίωμα παροχής υπηρεσιών, όπως οι υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων.
- B5.4.3 Στις αμοιβές που δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του πραγματικού επιτοκίου ενός χρηματοοικονομικού μέσου και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 περιλαμβάνονται οι εξής:
- αμοιβές που χρεώνονται για την εξυπηρέτηση δανείου·
 - αμοιβές δέσμευσης για τη δημιουργία δανείου όταν η δανειακή δέσμευση δεν επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 4.2.1 στοιχείο α) και δεν είναι πιθανό να συναφθεί συγκεκριμένη δανειοδοτική συμφωνία· και

γ) αμοιβές κοινοπρακτικού δανείου που εισπράττονται από οικονομική οντότητα που πραγματοποιεί διευθετήσεις για δάνειο και δεν παρακρατεί για την ίδια μέρος του συνολικού δανείου (ή παρακρατεί ένα μέρος με το ίδιο πραγματικό επιτόκιο για ανάλογο κίνδυνο με τους άλλους συμμετέχοντες).

- B5.4.4 Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, η οικονομική οντότητα συνήθως αποσβένει κάθε αμοιβή, καταβληθείσα ή ληφθείσα μονάδα, κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου. Όμως, εάν οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, το κόστος συναλλαγών και άλλα υπέρ ή υπό το άρτιο ποσά σχετίζονται με την τρέχουσα περίοδο, χρησιμοποιείται βραχύτερη περίοδος. Αυτό θα συμβεί όταν η μεταβλητή με την οποία σχετίζονται οι αμοιβές, οι καταβληθείσες ή ληφθείσες μονάδες, το κόστος συναλλαγών και άλλα ποσά υπέρ ή υπό το άρτιο, αναπροσαρμόζεται στα ισχύοντα επιτόκια της αγοράς πριν από την αναμενόμενη λήξη του χρηματοοικονομικού μέσου. Στην περίπτωση αυτή, η κατάλληλη περίοδος απόσβεσης είναι η περίοδος μέχρι την επόμενη ημερομηνία αναπροσαρμογής του επιτοκίου. Για παράδειγμα, εάν το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό ενός χρηματοοικονομικού μέσου κυμαινόμενο επιτόκιο αντανακλά τους δεδουλευμένους τόκους επί του χρηματοοικονομικού μέσου από την τελευταία καταβολή τόκων ή τις μεταβολές των επιτοκίων της αγοράς από την τελευταία ημερομηνία κατά την οποία το κυμαινόμενο επιτόκιο αναπροσαρμόστηκε στα επιτόκια της αγοράς, αυτό θα αποσβεστεί την ημερομηνία της επόμενης αναπροσαρμογής του κυμαινόμενου επιτοκίου στα επιτόκια της αγοράς. Αυτό συμβαίνει διότι το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό σχετίζεται με την περίοδο έως την ημερομηνία της επόμενης αναπροσαρμογής του επιτοκίου, επειδή, κατά την ημερομηνία εκείνη, η μεταβλητή με την οποία σχετίζεται το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό (ήτοι τα επιτόκια) αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τα επιτόκια της αγοράς. Εάν όμως το υπέρ ή υπό το άρτιο ποσό προκύπτει από μεταβολή του πιστωτικού περιθωρίου επί του κυμαινόμενου επιτοκίου που έχει προσδιοριστεί για το χρηματοοικονομικό μέσο ή από άλλες μεταβλητές που δεν αναπροσαρμόζονται στα επιτόκια της αγοράς, αποσβένεται κατά τη διάρκεια της αναμενόμενης ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου.
- B5.4.5 Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κυμαινόμενου επιτοκίου, η περιοδική επανεκτίμηση των ταμειακών ροών που πραγματοποιείται προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διακυμάνσεις των επιτοκίων της αγοράς μεταβάλλει το πραγματικό επιτόκιο. Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια χρηματοοικονομική υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου αναγνωριστεί αρχικά σε ποσό που ισούται με το εισπρακτέο ή πληρωτέο κατά τη λήξη κεφάλαιο, η επανεκτίμηση των μελλοντικών καταβολών τόκων συνήθως δεν επιδρά σημαντικά στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.
- B5.4.6 Εάν η οικονομική οντότητα αναθεωρήσει τις εκτιμήσεις καταβολών και εισπράξεων της (εξαιρουμένων τροποποιήσεων σύμφωνα με την παράγραφο 5.4.3 και μεταβολών στις εκτιμήσεις για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές), προσαρμόζει την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή το αποσβεσμένο κόστος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή της ομάδας χρηματοοικονομικών μέσων) έτσι ώστε να αντανακλά τις πραγματικές και αναθεωρημένες εκτιμώμενες συμβατικές ταμειακές ροές. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει εκ νέου την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού μέσου ή το αποσβεσμένο κόστος της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ως την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών συμβατικών ταμειακών ροών χρησιμοποιώντας ως επιτόκιο προεξόφλησης το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου (ή το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας που έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί) ή, όπου αρμόζει, το αναθεωρημένο πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.10. Η προσαρμογή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως έσοδο ή έξοδο.
- B5.4.7 Σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση διότι ο πιστωτικός κίνδυνος είναι πολύ υψηλός και, σε περίπτωση αγοράς, αποκτάται σημαντικά υπό το άρτιο. Η οικονομική οντότητα απαιτείται να συμπεριλαμβάνει τις αρχικές αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές στις εκτιμώμενες ταμειακές ροές κατά τον υπολογισμό του πραγματικού επιτοκίου προσαρμοσμένου στον πιστωτικό κίνδυνο για χρηματοοικονομικά μέσα που θεωρούνται όταν αγοράζονται ή δημιουργούνται ως απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο πρέπει να εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνο επειδή το χρηματοοικονομικό μέσο εμπεριέχει υψηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την αρχική αναγνώριση.
- Κόστος συναλλαγής*
- B5.4.8 Το κόστος συναλλαγών περιλαμβάνει αμοιβές και προμήθειες που καταβάλλονται σε εντολοδόχους (περιλαμβανομένων των υπαλλήλων που εκτελούν χρέη αντιπροσώπου πωλήσεων), συμβούλους, μεσίτες και διαπραγματευτές, εισφορές που επιβάλλονται από τα καταστατικά όργανα και τα χρηματιστήρια αξιών, καθώς και φόρους μεταβίβασης και δασμούς. Το κόστος συναλλαγών δεν περιλαμβάνει τα υπό ή υπέρ το άρτιο ποσά, το κόστος χρηματοδότησης ή εσωτερικά διοικητικά έξοδα ή κόστος διακράτησης.
- Διαγραφή*
- B5.4.9 Οι διαγραφές μπορούν να αφορούν το σύνολο ή μέρος ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα σχεδιάζει να ασκήσει το δικαίωμά της επί της εξασφάλισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και δεν αναμένει ότι θα ανακτήσει άνω του 30 τοις εκατό της αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την εξασφάλιση. Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει εύλογες προοπτικές ανάκτησης περαιτέρω ταμειακών ροών από το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να διαγράψει το υπόλοιπο 70 τοις εκατό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Απομείωση (ενότητα 5.5)

Συλλογική και μεμονωμένη βάση αξιολόγησης

- B5.5.1 Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε σχέση με σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση, ενδέχεται να απαιτείται να πραγματοποιηθεί αξιολόγηση των σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου σε συλλογική βάση, εξετάζοντας πληροφορίες που είναι ενδεικτικές σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου, για παράδειγμα, σε μια ομάδα ή υποομάδα χρηματοοικονομικών μέσων. Αυτό αποσκοπεί στο να εξασφαλίζεται ότι η οικονομική οντότητα επιτυγχάνει τον στόχο της αναγνώρισης αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής όταν παρουσιάζονται σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου, ακόμη και όταν δεν υπάρχουν ακόμη διαθέσιμα αποδεικτικά στοιχεία για τις εν λόγω σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου σε επίπεδο μεμονωμένου μέσου.
- B5.5.2 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής συνήθως αναμένεται να αναγνωρίζονται προτού ένα χρηματοοικονομικό μέσο καταστεί σε καθυστέρηση. Συνήθως, ο πιστωτικός κίνδυνος αυξάνεται σημαντικά προτού ένα χρηματοοικονομικό μέσο καταστεί σε καθυστέρηση ή όταν παρατηρούνται άλλοι παράγοντες καθυστέρησης σε επίπεδο δανειολήπτη (για παράδειγμα, τροποποίηση ή αναδιάρθρωση). Συνεπώς, όταν καθίστανται διαθέσιμες λογικές και βάσιμες πληροφορίες που αφορούν περισσότερο τις μελλοντικές προοπτικές παρά πληροφορίες του παρελθόντος χωρίς αδικαιολόγητο κόστος και προσπάθεια, αυτές πρέπει να χρησιμοποιούνται για να αξιολογούνται οι μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο.
- B5.5.3 Ωστόσο, ανάλογα με τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων και τις διαθέσιμες πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου για συγκεκριμένες ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να εντοπίσει σημαντικές μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου για μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα προτού αυτά καταστούν σε καθυστέρηση. Αυτό ενδέχεται να ισχύει για χρηματοοικονομικά μέσα όπως τα καταναλωτικά δάνεια, για τα οποία υπάρχουν ελάχιστες ή καθόλου επικαιροποιημένες πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου που αποκτώνται και παρακολουθούνται σε τακτική βάση για ένα μεμονωμένο χρηματοοικονομικό μέσο έως ότου ο πελάτης να παραβιάσει τους συμβατικούς όρους. Εάν οι μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου για μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα δεν εντοπιστούν προτού αυτά καταστούν σε καθυστέρηση, η πρόβλεψη ζημίας που θα βασιζόταν αποκλειστικά σε πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου σε επίπεδο μεμονωμένου χρηματοοικονομικού μέσου δεν θα αντανάκλασε πιστά τις μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση.
- B5.5.4 Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οικονομική οντότητα δεν έχει στη διάθεσή της λογικές και βάσιμες πληροφορίες που να καθίστανται διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε βάση μεμονωμένου μέσου. Σε αυτή την περίπτωση, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής αναγνωρίζονται σε συλλογική βάση λαμβάνοντας υπόψη περιεκτικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου. Αυτές οι περιεκτικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου πρέπει να ενσωματώνουν όχι μόνο πληροφορίες που αφορούν το παρελθόν, αλλά και όλες τις σχετικές πληροφορίες πιστωτικού κινδύνου, συμπεριλαμβανομένων μακροοικονομικών πληροφοριών που αφορούν το μέλλον, προκειμένου να υπολογίζεται κατά προσέγγιση το αποτέλεσμα της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής όταν έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση σε επίπεδο μεμονωμένου μέσου.
- B5.5.5 Για τον προσδιορισμό των σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου και την αναγνώριση πρόβλεψης ζημίας σε συλλογική βάση, μια οικονομική οντότητα μπορεί να ομαδοποιεί χρηματοοικονομικά μέσα στη βάση κοινών χαρακτηριστικών πιστωτικού κινδύνου με στόχο τη διευκόλυνση της ανάλυσης που είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να καθιστά δυνατό τον έγκαιρο εντοπισμό σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου. Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να συγκαλύπτει αυτές τις πληροφορίες ομαδοποιώντας χρηματοοικονομικά μέσα με διαφορετικά χαρακτηριστικά κινδύνου. Παραδείγματα κοινών χαρακτηριστικών πιστωτικού κινδύνου είναι, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- α) είδος μέσου·
 - β) διαβαθμίσεις πιστωτικού κινδύνου·
 - γ) είδος εξασφάλισης·
 - δ) ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης·
 - ε) υπολειπόμενη διάρκεια μέχρι τη λήξη·
 - στ) κλάδος·
 - ζ) γεωγραφική τοποθεσία δανειολήπτη και

η) αξία της εξασφάλισης σε σχέση με το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, εάν αυτή επηρεάζει την πιθανότητα αθέτησης (για παράδειγμα, τα δάνεια χωρίς δικαίωμα αναγωγής σε ορισμένες δικαιοδοσίες ή οι δείκτες δανείου-αξίας).

B5.5.6 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.4, απαιτείται η αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα σε σχέση με τα οποία έχουν σημειωθεί σημαντικές αυξήσεις πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να ομαδοποιήσει χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία θεωρείται ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση με βάση κοινά χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου, η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σε ένα μέρος των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τα οποία θεωρείται ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά. Η συγκέντρωση των χρηματοοικονομικών μέσων για να αξιολογηθεί κατά πόσον υπάρχουν μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου σε συλλογική βάση μπορεί να αλλάξει με τον χρόνο, καθώς νέες πληροφορίες καθίσταται διαθέσιμες σχετικά με τις ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων ή τα μεμονωμένα χρηματοοικονομικά μέσα.

Χρόνος αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής

B5.5.7 Η αξιολόγηση του κατά πόσον θα πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής βασίζεται σε σημαντικές αυξήσεις της πιθανότητας ή του κινδύνου αθέτησης που προκύπτει μετά την αρχική αναγνώριση (ανεξαρτήτως εάν η τιμή ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αναπροσαρμοστεί έτσι ώστε να αντανακλά μια αύξηση του πιστωτικού κινδύνου) και όχι σε στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει καταστεί απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς ή σε πραγματική αθέτηση. Γενικά, θα έχει παρατηρηθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου προτού ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο καταστεί απομειωμένης πιστωτικής αξίας ή πριν από την εμφάνιση πραγματικής αθέτησης.

B5.5.8 Όσον αφορά τις ταμειακές δεσμεύσεις, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης σε σχέση με το δάνειο το οποίο αφορά μια δανειακή δέσμευση. Όσον αφορά τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης του συμβολαίου από συγκεκριμένο οφειλέτη.

B5.5.9 Η σημασία μιας μεταβολής του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση εξαρτάται από τον κίνδυνο αθέτησης ως είχε κατά την αρχική αναγνώριση. Συνεπώς, μια δεδομένη μεταβολή, σε απόλυτες τιμές, του κινδύνου αθέτησης είναι πιο σημαντική για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με χαμηλότερο αρχικό κίνδυνο αθέτησης σε σύγκριση με ένα χρηματοοικονομικό μέσο με υψηλότερο αρχικό κίνδυνο αθέτησης.

B5.5.10 Ο κίνδυνος αθέτησης που φέρουν χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπεριέχουν συγκρίσιμο πιστωτικό κίνδυνο αυξάνεται όσο αυξάνεται η αναμενόμενη διάρκεια ζωής του μέσου· για παράδειγμα, ο κίνδυνος αθέτησης για ένα ομόλογο που αξιολογείται με AAA και με αναμενόμενη διάρκεια ζωής 10 έτη είναι υψηλότερος από ένα ομόλογο αξιολόγησης AAA και με αναμενόμενη διάρκεια ζωής πέντε έτη.

B5.5.11 Εξαιτίας της σχέσης μεταξύ της αναμενόμενης διάρκειας ζωής και του κινδύνου αθέτησης, η μεταβολή του πιστωτικού κινδύνου δεν μπορεί να αξιολογηθεί συγκρίνοντας απλώς τη μεταβολή του απόλυτου κινδύνου αθέτησης διαχρονικά. Για παράδειγμα, εάν ο κίνδυνος αθέτησης για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με αναμενόμενη διάρκεια 10 ετών κατά την αρχική αναγνώριση είναι ταυτόσημος με τον κίνδυνο αθέτησης για το ίδιο χρηματοοικονομικό μέσο όταν η αναμενόμενη διάρκεια ζωής του σε επόμενη περίοδο είναι μόνο πέντε έτη, αυτό ενδέχεται να υποδεικνύει αύξηση του πιστωτικού κινδύνου. Αυτό συμβαίνει διότι ο κίνδυνος αθέτησης κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής συνήθως μειώνεται με την πάροδο του χρόνου εάν ο πιστωτικός κίνδυνος παραμένει αμετάβλητος και το χρηματοοικονομικό μέσο είναι πιο κοντά στη λήξη του. Ωστόσο, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά μέσα που προβλέπουν σημαντικές υποχρεώσεις πληρωμής μόνο όταν πλησιάζει η λήξη τους, ο κίνδυνος αθέτησης ενδέχεται να μη μειώνεται απαραίτητα με την πάροδο του χρόνου. Σε αυτή την περίπτωση, μια οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη άλλους ποιοτικούς παράγοντες που θα μπορούσαν να καταδείξουν αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση.

B5.5.12 Η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόσει διάφορες προσεγγίσεις κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος ενός χρηματοοικονομικού μέσου έχει αυξηθεί σημαντικά από την αρχική αναγνώριση ή κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Η οικονομική οντότητα μπορεί να εφαρμόζει διαφορετικές προσεγγίσεις για διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα. Μια προσέγγιση που δεν περιλαμβάνει ρητά καθορισμένη πιθανότητα αθέτησης ως δεδομένο αφ' εαυτού, όπως μια προσέγγιση ποσοστού πιστωτικών ζημιών, μπορεί να συμβαδίζει με τις απαιτήσεις του παρόντος προτύπου, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να διαχωρίζει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης από τις μεταβολές σε άλλους παράγοντες καθορισμού των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, όπως η εξασφάλιση, και κατά την αξιολόγηση λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα:

- α) τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση·
- β) την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου· και
- γ) λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και ενδέχεται να επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο.

B5.5.13 Στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για να καθοριστεί αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά για ένα χρηματοοικονομικό μέσο μετά την αρχική αναγνώριση πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα χαρακτηριστικά του χρηματοοικονομικού μέσου (ή της ομάδας των χρηματοοικονομικών μέσων) και το μοτίβο εξέλιξης των γεγονότων αθέτησης στο παρελθόν για συγκρίσιμα χρηματοοικονομικά μέσα. Παρά την απαίτηση της παραγράφου 5.5.9, όταν πρόκειται για χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία το μοτίβο εξέλιξης των γεγονότων αθέτησης δεν επικεντρώνεται σε συγκεκριμένο σημείο κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου, οι μεταβολές του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες ενδέχεται να αποτελούν εύλογη προσέγγιση των μεταβολών του κινδύνου αθέτησης κατά τη διάρκεια ζωής. Σε παρόμοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις μεταβολές του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες προκειμένου να καθορίσει αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση, εκτός εάν από τις περιστάσεις προκύπτει ότι μια αξιολόγηση διάρκειας ζωής είναι αναγκαία.

B5.5.14 Ωστόσο, για ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα ή σε ορισμένες περιστάσεις ενδέχεται να μην ενδεικνύται η χρήση των μεταβολών του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες προκειμένου να καθοριστεί αν πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Για παράδειγμα, η μεταβολή του κινδύνου αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες ενδέχεται να μην είναι η κατάλληλη βάση για να καθοριστεί αν ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί για ένα χρηματοοικονομικό μέσο με διάρκεια άνω των 12 μηνών όταν:

- α) το χρηματοοικονομικό μέσο προβλέπει σημαντικές υποχρεώσεις πληρωμής μόνο μετά τους επόμενους 12 μήνες·
- β) προκύπτουν μεταβολές σε σχετικούς μακροοικονομικούς ή άλλους παράγοντες που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο και δεν αντικατοπτρίζονται επαρκώς στον κίνδυνο αθέτησης κατά τους επόμενους 12 μήνες· ή
- γ) όταν οι μεταβολές παραγόντων που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο του χρηματοοικονομικού μέσου (ή έχουν ακόμη ισχυρότερη επίδραση) πέραν των 12 μηνών.

Καθορισμός του κατά πόσον έχει αυξηθεί σημαντικά ο πιστωτικός κίνδυνος μετά την αρχική αναγνώριση

B5.5.15 Η οικονομική οντότητα, όταν καθορίζει αν απαιτείται αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος και προσπάθεια και που ενδέχεται να επηρεάζουν τον πιστωτικό κίνδυνο ενός χρηματοοικονομικού μέσου σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.17 στοιχείο γ). Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να πραγματοποιεί εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες κατά τον καθορισμό του κατά πόσον ο πιστωτικός κίνδυνος έχει αυξηθεί σημαντικά μετά την αρχική αναγνώριση.

B5.5.16 Η ανάλυση πιστωτικού κινδύνου είναι μια πολυπαραγοντική και ολιστική ανάλυση· το κατά πόσον ένας παράγοντας είναι σχετικός και η στάθμισή του σε σχέση με άλλους παράγοντες θα εξαρτηθεί από τον τύπο του προϊόντος, τα χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών μέσων και του δανειολήπτη καθώς και από τη γεωγραφική περιοχή. Η οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και αφορούν το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο που αξιολογείται. Ωστόσο, ορισμένοι παράγοντες ή δείκτες ενδέχεται να μην είναι δυνατόν να εντοπιστούν σε επίπεδο μεμονωμένου χρηματοοικονομικού μέσου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι παράγοντες ή δείκτες πρέπει να αξιολογούνται για κατάλληλα χαρτοφυλάκια, ομάδες χαρτοφυλακίων ή τμήματα ενός χαρτοφυλακίου χρηματοοικονομικών μέσων προκειμένου να καθορίζεται αν οι απαιτήσεις της παραγράφου 5.5.3 για την αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής έχουν εκπληρωθεί.

B5.5.17 Ο κάτωθι μη εξαντλητικός κατάλογος πληροφοριών ενδέχεται να είναι χρήσιμος για την αξιολόγηση των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου:

- α) σημαντικές μεταβολές σε εσωτερικούς δείκτες τιμών του πιστωτικού κινδύνου ως αποτέλεσμα μεταβολής του πιστωτικού κινδύνου από τη σύναψή του, συμπεριλαμβανομένου, μεταξύ άλλων, του πιστωτικού περιθωρίου που θα προέκυπτε σε περίπτωση νέας δημιουργίας ή έκδοσης ενός συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου ή παρόμοιου χρηματοοικονομικού μέσου με τους ίδιους όρους και τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο κατά την ημερομηνία αναφοράς·
- β) άλλες μεταβολές στα επιτόκια ή στους όρους ενός υφιστάμενου χρηματοοικονομικού μέσου που θα διέφεραν σημαντικά εάν το μέσο είχε μόλις δημιουργηθεί ή εκδοθεί κατά την ημερομηνία αναφοράς (όπως πιο αυστηρές ρήτρες, αυξημένα ποσά εξασφαλίσεων ή εγγυήσεων ή μεγαλύτερο συντελεστή κάλυψης εισοδήματος) λόγω μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου μετά την αρχική αναγνώριση·
- γ) σημαντικές μεταβολές σε εξωτερικούς δείκτες πιστωτικού κινδύνου της αγοράς για ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα με την ίδια αναμενόμενη διάρκεια ζωής. Στους δείκτες πιστωτικού κινδύνου της αγοράς που ενδέχεται να μεταβληθούν περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- i) το πιστωτικό περιθώριο,
 - ii) οι τιμές των συμφωνιών ανταλλαγής κινδύνου αθέτησης για τον δανειολήπτη,
 - iii) η χρονική διάρκεια ή ο βαθμός στον οποίο η εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ήταν μικρότερη από το αποσβεσμένο κόστος του, και
 - iv) άλλες πληροφορίες της αγοράς που αφορούν τον δανειολήπτη, όπως οι μεταβολές στην τιμή του χρέους και των συμμετοχικών τίτλων ενός δανειολήπτη·
- δ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή στην εξωτερική πιστοληπτική διαβάθμιση του χρηματοοικονομικού μέσου·
- ε) πραγματική ή αναμενόμενη υποβάθμιση εσωτερικής πιστοληπτικής διαβάθμισης για τον δανειολήπτη ή μείωση της βαθμολόγησης συμπεριφοράς που χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση του πιστωτικού κινδύνου εσωτερικά. Οι εσωτερικές πιστοληπτικές διαβαθμίσεις και η εσωτερική βαθμολόγηση συμπεριφοράς είναι περισσότερο αξιόπιστες όταν αντιστοιχίζονται με εξωτερικές διαβαθμίσεις ή υποστηρίζονται από μελέτες αθέτησης·
- στ) υφιστάμενες ή προβλεπόμενες δυσμενείς μεταβολές στις επιχειρηματικές, χρηματοοικονομικές ή οικονομικές συνθήκες που αναμένεται να προκαλέσουν σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκριθεί στις δανειακές δεσμεύσεις του, όπως πραγματική ή αναμενόμενη αύξηση των επιτοκίων ή πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική αύξηση των ποσοστών ανεργίας·
- ζ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή των αποτελεσμάτων χρήσης του δανειολήπτη. Μερικά παραδείγματα είναι, μεταξύ άλλων, τα πραγματικά ή αναμενόμενα μειούμενα έσοδα ή περιθώρια, οι αυξανόμενοι λειτουργικοί κίνδυνοι, οι ανεπάρκειες κεφαλαίου κίνησης, η υποβάθμιση της ποιότητας των περιουσιακών στοιχείων, η αυξημένη μόχλευση ισολογισμού, η ρευστότητα, τα προβλήματα στη διοίκηση ή οι μεταβολές στο αντικείμενο δραστηριοτήτων ή την οργανωτική δομή (όπως η διακοπή ενός τομέα της λειτουργικής δραστηριότητας) που έχουν ως αποτέλεσμα σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκρίνεται στις δανειακές δεσμεύσεις του·
- η) σημαντικές μειώσεις του πιστωτικού κινδύνου άλλων χρηματοοικονομικών μέσων του ίδιου δανειολήπτη·
- θ) πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική δυσμενής μεταβολή στο κανονιστικό, οικονομικό ή τεχνολογικό περιβάλλον του δανειολήπτη που έχει ως αποτέλεσμα σημαντική μεταβολή στην ικανότητα του δανειολήπτη να ανταποκρίνεται στις δανειακές δεσμεύσεις του, όπως μια μείωση της ζήτησης για τα προϊόντα που πωλεί ο δανειολήπτης εξαιτίας μιας τεχνολογικής αλλαγής·
- ι) σημαντικές μεταβολές στην αξία της εξασφάλισης που υποστηρίζει την υποχρέωση ή στην ποιότητα των εγγυήσεων τρίτων ή των πιστωτικών ενισχύσεων που αναμένεται να μειώσουν το οικονομικό κίνητρο του δανειολήπτη να καταβάλλει τις προγραμματισμένες συμβατικές πληρωμές ή να επηρεάσουν με άλλο τρόπο την πιθανότητα μιας αθέτησης. Για παράδειγμα, εάν η αξία της εξασφάλισης μειωθεί λόγω μείωσης των τιμών των κατοικιών, οι δανειολήπτες σε ορισμένες δικαιοδοσίες έχουν μεγαλύτερο κίνητρο αθέτησης των στεγαστικών δανείων τους·

- ια) σημαντική μεταβολή στην ποιότητα της εγγύησης που έχει παρασχεθεί από μέτοχο (ή τους γονείς ενός ατόμου), εάν ο μέτοχος (ή οι γονείς) έχουν το κίνητρο και την οικονομική δυνατότητα να αποτρέψουν μια αθέτηση μέσω της εισφοράς κεφαλαίων ή μετρητών·
- ιβ) σημαντικές μεταβολές, όπως μειώσεις στην οικονομική υποστήριξη από μια μητρική οικονομική οντότητα ή άλλη συνδεδεμένη εταιρεία ή μια πραγματική ή αναμενόμενη σημαντική μεταβολή στην ποιότητα της πιστωτικής ενίσχυσης, που αναμένεται να μειώσουν το οικονομικό κίνητρο του δανειολήπτη να καταβάλλει τις προγραμματισμένες συμβατικές πληρωμές. Στις ενισχύσεις ή στην υποστήριξη της πιστωτικής ποιότητας περιλαμβάνεται η εξέταση της οικονομικής κατάστασης του εγγυητή ή/και, όταν πρόκειται για συμμετοχές που εκδίδονται σε τιτλοποιήσεις, το κατά πόσον οι συμμετοχές μειωμένης εξασφάλισης αναμένεται ότι θα επαρκέσουν για την απορρόφηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών (για παράδειγμα, για τα υποκείμενα δάνεια του τίτλου)·
- ιγ) αναμενόμενες μεταβολές στην τεκμηρίωση του δανείου, συμπεριλαμβανομένης αναμενόμενης αθέτησης των όρων της σύμβασης που ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα παρεκκλίσεις ή τροποποιήσεις για ρήτρες, αποχή από την καταβολή τόκων, κλιμάκωση επιτοκίων, απαίτηση πρόσθετων εξασφαλίσεων ή εγγυήσεων ή άλλες μεταβολές στο συμβατικό πλαίσιο του μέσου·
- ιδ) σημαντικές μεταβολές στην αναμενόμενη επίδοση και συμπεριφορά του δανειολήπτη, συμπεριλαμβανομένων μεταβολών στην κατάσταση πληρωμών των δανειοληπτών της ομάδας (για παράδειγμα, αύξηση του αναμενόμενου αριθμού ή της έκτασης των καθυστερημένων συμβατικών πληρωμών ή σημαντικές αυξήσεις του αναμενόμενου αριθμού των οφειλετών πιστωτικών καρτών που αναμένεται να προσεγγίσουν ή να υπερβούν το πιστωτικό όριο τους ή αναμένεται να καταβάλουν το ελάχιστο μηνιαίο ποσό)·
- ιε) μεταβολές στην προσέγγιση διαχείρισης πιστώσεων της οικονομικής οντότητας σε σχέση με το χρηματοοικονομικό μέσο· δηλαδή, με βάση νέους δείκτες των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου του χρηματοοικονομικού μέσου, η πρακτική διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας αναμένεται να γίνει πιο δυναμική ή να επικεντρωθεί στη διαχείριση του μέσου, όπως το να τεθεί το μέσο υπό στενότερη παρακολούθηση ή έλεγχο ή η οικονομική οντότητα να παρέμβει ειδικά στον δανειολήπτη·
- ιστ) πληροφορίες για το παρελθόν, συμπεριλαμβανομένου του μαχητού τεκμηρίου όπως καθορίζεται στην παράγραφο 5.5.11.

B5.5.18 Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι διαθέσιμες ποιοτικές και μη στατιστικές ποσοτικές πληροφορίες ενδέχεται να επαρκούν προκειμένου να καθοριστεί αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει ικανοποιήσει το κριτήριο για την αναγνώριση πρόβλεψης ζημίας ποσού που ισούται με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες δεν είναι αναγκαίο να διοχετεύονται μέσω στατιστικού μοντέλου ή διαδικασίας πιστοληπτικής διαβάθμισης προκειμένου να καθοριστεί αν έχει σημειωθεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου για το χρηματοοικονομικό μέσο. Σε άλλες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να απαιτείται να εξετάσει άλλες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών από τα στατιστικά μοντέλα της ή τις διαδικασίες της πιστοληπτικής διαβάθμισης. Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να στηρίξει την αξιολόγηση και στους δύο τύπους πληροφοριών, δηλαδή σε ποιοτικούς παράγοντες που δεν καλύπτονται μέσω της διαδικασίας εσωτερικών διαβαθμίσεων και σε μια ειδική κατηγορία εσωτερικών διαβαθμίσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση, εάν και οι δύο τύποι πληροφοριών είναι σημαντικοί.

Το μαχητό τεκμήριο καθυστέρησης άνω των 30 ημερών

B5.5.19 Το μαχητό τεκμήριο της παραγράφου 5.5.11 δεν αποτελεί απόλυτο δείκτη ότι πρέπει να αναγνωριστούν οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, αλλά θεωρείται ότι είναι το ύστατο χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ακόμη και όταν χρησιμοποιούνται πληροφορίες που αφορούν το μέλλον (συμπεριλαμβανομένων μακροοικονομικών παραγόντων σε επίπεδο χαρτοφυλακίου).

B5.5.20 Η οικονομική οντότητα μπορεί να ανατρέψει αυτό το τεκμήριο. Ωστόσο, μπορεί να το κάνει αυτό μόνο όταν διαθέτει λογικές και βάσιμες πληροφορίες που καταδεικνύουν ότι ακόμη και αν οι συμβατικές πληρωμές καθυστερήσουν για διάστημα άνω των 30 ημερών, αυτό δεν αντικατοπτρίζει σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση κατά την οποία η μη πληρωμή ήταν αποτέλεσμα διοικητικής παράλειψης και όχι αποτέλεσμα οικονομικής δυσχέρειας του δανειολήπτη ή εάν η οικονομική οντότητα έχει πρόσβαση σε ιστορικά στοιχεία που καταδεικνύουν ότι δεν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ σημαντικών αυξήσεων του κινδύνου αθέτησης και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων για τα οποία οι πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 30 ημερών, αλλά από τα συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτει συσχέτιση όταν οι πληρωμές εμφανίζουν καθυστέρηση άνω των 60 ημερών.

- B5.5.21 Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αντιστοιχίσει τον χρόνο σημαντικών αυξήσεων του πιστωτικού κινδύνου και της αναγνώρισης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής με τον χρόνο κατά τον οποίο ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο κρίνεται απομειωμένης πιστωτικής αξίας ή με τον εσωτερικό καθορισμό της αθέτησης της οικονομικής οντότητας.

Χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία αναφοράς

- B5.5.22 Ο πιστωτικός κίνδυνος για ένα χρηματοοικονομικό μέσο θεωρείται χαμηλός για τους σκοπούς της παραγράφου 5.5.10, εάν το χρηματοοικονομικό μέσο παρουσιάζει χαμηλό κίνδυνο αθέτησης, εάν ο δανειολήπτης έχει αδιαμφισβήτητη ικανότητα να ανταποκριθεί στις συμβατικές υποχρεώσεις ταμειακών ροών που απορρέουν από αυτό σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα και εάν οι δυσμενείς μεταβολές στις οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες σε πιο μακροπρόθεσμο ορίζοντα ενδέχεται, αλλά όχι απαραίτητα, να μειώσουν την ικανότητα του δανειολήπτη να εκπληρώσει τις σχετικές με αυτό συμβατικές υποχρεώσεις ταμειακών ροών. Τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν θεωρείται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο όταν εκτιμάται ότι εμπεριέχουν χαμηλό κίνδυνο ζημίας μόνο και μόνο λόγω της αξίας της εξασφάλισης και το χρηματοοικονομικό μέσο χωρίς την εν λόγω εξασφάλιση δεν θα θεωρούνταν χαμηλού πιστωτικού κινδύνου. Τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν θεωρείται, επίσης, ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο μόνο και μόνο επειδή εμπεριέχουν χαμηλότερο κίνδυνο αθέτησης από τα υπόλοιπα χρηματοοικονομικά μέσα της οικονομικής οντότητας ή σε σχέση με τον πιστωτικό κίνδυνο της δικαιοδοσίας εντός της οποίας δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα.
- B5.5.23 Προκειμένου να καθορίσει αν ένα χρηματοοικονομικό μέσο εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις εσωτερικές διαβαθμίσεις πιστωτικού κινδύνου ή άλλες μεθοδολογίες που συνάδουν με έναν καθολικά κατανοητό ορισμό του χαμηλού πιστωτικού κινδύνου στις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι κίνδυνοι και το είδος των χρηματοοικονομικών μέσων που αξιολογούνται. Μια εξωτερική διαβάθμιση «επενδυτικού βαθμού» αποτελεί παράδειγμα χρηματοοικονομικού μέσου που μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Ωστόσο, τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν απαιτείται να έχουν αξιολογηθεί από εξωτερικούς φορείς για να θεωρηθεί ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Ωστόσο, θα πρέπει να θεωρούνται ότι εμπεριέχουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο από την πλευρά ενός συμμετέχοντα στην αγορά που έχει λάβει υπόψη όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις του χρηματοοικονομικού μέσου.
- B5.5.24 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής δεν αναγνωρίζονται για ένα χρηματοοικονομικό μέσο μόνο και μόνο επειδή αυτό είχε θεωρηθεί ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο κατά την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, ενώ κατά την ημερομηνία αναφοράς δεν θεωρείται πλέον ότι εμπεριέχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν υπήρξε σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση και, συνεπώς, κατά πόσον απαιτείται να αναγνωριστούν αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.3.

Τροποποιήσεις

- B5.5.25 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η επαναδιαπραγμάτευση ή τροποποίηση των συμβατικών ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιφέρει την παύση της αναγνώρισης του υφιστάμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το παρόν πρότυπο. Όταν η τροποποίηση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του υφιστάμενου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και την επακόλουθη αναγνώριση του τροποποιημένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, το τροποποιημένο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται «νέο» χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου.
- B5.5.26 Αντιστοίχως, η ημερομηνία της τροποποίησης αντιμετωπίζεται ως η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης στο τροποποιημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Αυτό τυπικά σημαίνει την επιμέτρηση της πρόβλεψης ζημίας σε ποσό που ισούται με τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου έως ότου εκπληρωθούν οι απαιτήσεις για την αναγνώριση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής της παραγράφου 5.5.3. Ωστόσο, σε ορισμένες σπάνιες περιστάσεις, ύστερα από τροποποίηση που έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του αρχικού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, ενδέχεται να υπάρχουν δεδομένα που τεκμηριώνουν ότι το τροποποιημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση και, συνεπώς, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωριστεί ως δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας. Αυτό ενδέχεται να συμβεί, για παράδειγμα, σε μια κατάσταση κατά την οποία υπήρξε σημαντική τροποποίηση επισφαλούς περιουσιακού στοιχείου που είχε ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του αρχικού χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι δυνατόν από την τροποποίηση να προκύψει ένα νέο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο το οποίο είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την αρχική αναγνώριση.

B5.5.27 Εάν οι συμβατικές ταμειακές ροές ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου έχουν αποτελέσει αντικείμενο επαναδιαπραγμάτευσης ή έχουν τροποποιηθεί με άλλο τρόπο, αλλά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχει παύσει να αναγνωρίζεται, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν θεωρείται αυτομάτως ότι έχει χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει παρουσιαστεί σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου μετά την αρχική αναγνώριση στη βάση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Σε αυτές τις πληροφορίες περιλαμβάνονται τα ιστορικά στοιχεία και οι πληροφορίες που αφορούν το μέλλον, καθώς και μια αξιολόγηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών σχετικά με τις περιστάσεις που είχαν ως αποτέλεσμα την τροποποίηση. Στα στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν πληρούνται πλέον τα κριτήρια για την αναγνώριση αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής ενδέχεται να περιλαμβάνεται ιστορικό της επικαιροποιημένης και εμπρόθεσμης εκτέλεσης πληρωμών έναντι των τροποποιημένων συμβατικών όρων. Συνήθως, ένας πελάτης πρέπει να επιδεικνύει συστηματικά καλή συμπεριφορά πληρωμών στη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου προτού να θεωρηθεί ότι ο πιστωτικός κίνδυνος έχει μειωθεί. Για παράδειγμα, ένα ιστορικό ληξιπρόθεσμων και ελλিপών πληρωμών συνήθως δεν εξαλείφεται μόνο και μόνο με την καταβολή μιας εμπρόθεσμης πληρωμής ύστερα από τροποποίηση των συμβατικών όρων.

Επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

Αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές

B5.5.28 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές είναι μια σταθμισμένη βάσει πιθανοτήτων εκτίμηση των πιστωτικών ζημιών (δηλαδή, η παρούσα αξία όλων των υστερήσεων ταμειακών ροών) κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του χρηματοοικονομικού μέσου. Ως υστέρηση ταμειακών ροών νοείται η διαφορά μεταξύ των ταμειακών ροών που οφείλονται σε μια οικονομική οντότητα σύμφωνα με τη σύμβαση και των ταμειακών ροών που η οντότητα αναμένει να εισπράξει. Επειδή στις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές λαμβάνεται υπόψη το ποσό και ο χρόνος των πληρωμών, πιστωτική ζημία προκύπτει ακόμη και σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα προσδοκά ότι θα εξοφληθεί στο ακέραιο, αλλά αργότερα από τον συμβατικό χρόνο της καταβολής.

B5.5.29 Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, ως πιστωτική ζημία νοείται η παρούσα αξία της διαφοράς μεταξύ:

- α) των συμβατικών ταμειακών ροών που οφείλονται σε μια οικονομική οντότητα με βάση τη σύμβαση· και
- β) των ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει.

B5.5.30 Στις μη εκταμιευθείσες δανειακές δεσμεύσεις, ως πιστωτική ζημία νοείται η παρούσα αξία της διαφοράς μεταξύ:

- α) των συμβατικών ταμειακών ροών που οφείλονται στην οικονομική οντότητα εάν ο κάτοχος της δανειακής δέσμευσης εκταμιεύσει το δάνειο· και
- β) των ταμειακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει σε περίπτωση εκταμίευσης του δανείου.

B5.5.31 Η εκτίμηση μιας οικονομικής οντότητας για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές από δανειακές δεσμεύσεις πρέπει να συμβαδίζει με τις προσδοκίες της για τις εκταμιεύσεις έναντι της εν λόγω δανειακής δέσμευσης, δηλαδή, κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ζημιών δωδεκαμήνου λαμβάνει υπόψη το τμήμα της δανειακής δέσμευσης που αναμένεται να εκταμιευθεί εντός 12 μηνών από την ημερομηνία αναφοράς και κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής λαμβάνει υπόψη το τμήμα της δανειακής δέσμευσης που αναμένεται να εκταμιευθεί κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής της δανειακής δέσμευσης.

B5.5.32 Για ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης, η οικονομική οντότητα απαιτείται να καταβάλλει πληρωμές μόνο σε περίπτωση αθέτησης από τον οφειλέτη, σύμφωνα με τους όρους του μέσου το οποίο είναι εγγυημένο. Αντιστοίχως, οι υστερήσεις ταμειακών ροών είναι οι αναμενόμενες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου έναντι πιστωτικής ζημίας που έχει υποστεί μείον τυχόν ποσά που η οικονομική οντότητα αναμένει να εισπράξει από τον κάτοχο, τον οφειλέτη ή οποιοδήποτε άλλο μέρος. Εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι πλήρως εγγυημένο, η εκτίμηση των υστερήσεων ταμειακών ροών για ένα συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης θα συνάδει με την εκτίμηση των υστερήσεων των ταμειακών ροών για το περιουσιακό στοιχείο που είναι εγγυημένο.

- B5.5.33 Για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που είναι απομειωμένης πιστωτικής αξίας κατά την ημερομηνία αναφοράς, αλλά το οποίο δεν αποτελεί αγορασμένο ή δημιουργημένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο απομειωμένης πιστωτικής αξίας, η οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές ως τη διαφορά μεταξύ της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών που έχουν προεξοφληθεί με βάση το αρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου. Κάθε προσαρμογή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως κέρδος ή ζημία απομείωσης.
- 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.
- B5.5.35 Η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί πρακτικές λύσεις κατά την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών εάν αυτές συνάδουν με τις αρχές της παραγράφου 5.5.17. Ένα παράδειγμα πρακτικής λύσης είναι ο υπολογισμός των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών για εμπορικές απαιτήσεις χρησιμοποιώντας έναν πίνακα προβλέψεων. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την πείρα της από το ιστορικό πιστωτικών ζημιών (ύστερα από προσαρμογή, όπως ενδείκνυται σύμφωνα με τις παραγράφους B5.5.51–B5.5.52) για εμπορικές απαιτήσεις προκειμένου να υπολογίσει τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου ή τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ενδείκνυται. Ένας πίνακας προβλέψεων θα μπορούσε, για παράδειγμα, να καθορίζει σταθερούς συντελεστές προβλέψεων, ανάλογα με τις ημέρες που είναι σε καθυστέρηση η εμπορική απαίτηση (για παράδειγμα, 1 τοις εκατό εάν δεν είναι σε καθυστέρηση, 2 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση λιγότερες από 30 ημέρες, 3 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση περισσότερες από 30 ημέρες αλλά λιγότερες από 90 ημέρες, 20 τοις εκατό εάν είναι σε καθυστέρηση από 90 έως 180 ημέρες κ.λπ.). Ανάλογα με τη διαφοροποίηση της πελατειακής της βάσης, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί κατάλληλες ομαδοποιήσεις, εάν η πείρα της από το ιστορικό πιστωτικών ζημιών καταδεικνύει σημαντικές διαφορές στις κατανομές ζημιών για διαφορετικές ομάδες πελατών. Στα παραδείγματα κριτηρίων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την ομαδοποίηση περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται η γεωγραφική περιοχή, το είδος προϊόντος, η διαβάθμιση πελάτη, η εξασφάλιση ή η ασφάλιση εμπορικών πιστώσεων και το είδος πελάτη (όπως χονδρικής ή λιανικής).

Ορισμός της αθέτησης

- B5.5.36 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.9, όταν μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν ο πιστωτικός κίνδυνος για ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει αυξηθεί σημαντικά, πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη μεταβολή του κινδύνου αθέτησης μετά την αρχική αναγνώριση.
- B5.5.37 Όταν ορίζει την αθέτηση για τους σκοπούς του καθορισμού του κινδύνου αθέτησης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει ορισμό της αθέτησης που συνάδει με τον ορισμό που χρησιμοποιείται για τους σκοπούς της εσωτερικής διαχείρισης του πιστωτικού κινδύνου για το σχετικό χρηματοοικονομικό μέσο και λαμβάνει υπόψη ποιοτικούς δείκτες (για παράδειγμα, χρηματοοικονομικές ρήτρες), κατά περίπτωση. Ωστόσο, υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο ότι πρέπει να θεωρείται ότι υφίσταται αθέτηση το αργότερο 90 ημέρες αφού ένα χρηματοοικονομικό μέσο εμφανίσει καθυστέρηση, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει λογικές και βάσιμες πληροφορίες από τις οποίες προκύπτει ότι ένα κριτήριο αθέτησης που καθορίζει μεγαλύτερη καθυστέρηση είναι καταλληλότερο. Ο ορισμός της αθέτησης που χρησιμοποιείται για αυτούς τους σκοπούς πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός εάν προκύψουν πληροφορίες που καταδεικνύουν ότι ένας διαφορετικός ορισμός της αθέτησης είναι καταλληλότερος για ένα συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο.

Χρονική περίοδος εκτίμησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών

- B5.5.38 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.19, η μέγιστη περίοδος κατά την οποία επιμετρώνται οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο. Για δανειακές δεσμεύσεις και συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, η περίοδος αυτή είναι η μέγιστη συμβατική περίοδος κατά την οποία η οικονομική οντότητα έχει τρέχουσα συμβατική υποχρέωση χορήγησης πίστωσης.
- B5.5.39 Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.20, ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνουν και δάνειο και ένα τμήμα μη εκταμειωμένης δέσμευσης και η συμβατική δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να απαιτήσει αποπληρωμή και να ακυρώσει τη μη εκταμειωμένη δέσμευση δεν περιορίζει την έκθεσή της σε πιστωτικές ζημιές κατά την περίοδο συμβατικής ειδοποίησης. Για παράδειγμα, οι ανακυκλούμενες πιστωτικές διευκολύνσεις, όπως οι πιστωτικές κάρτες και οι διευκολύνσεις υπερανάληψης, μπορούν βάσει σύμβασης να ανακληθούν από τον δανειστή με ειδοποίηση μόλις μιας ημέρας. Ωστόσο, στην πράξη, οι δανειστές συνεχίζουν να χορηγούν πίστωση για μεγαλύτερη περίοδο και ενδέχεται να αποσύρουν τη διευκόλυνση μόνο αφού αυξηθεί ο πιστωτικός κίνδυνος του δανειολήπτη, με αποτέλεσμα να είναι πολύ αργά για να αποτραπούν εν μέρει ή συνολικά οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές. Αυτά τα χρηματοοικονομικά μέσα γενικά έχουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά ως αποτέλεσμα της φύσης του χρηματοοικονομικού μέσου, του τρόπου διαχείρισης των χρηματοοικονομικών μέσων και της φύσης των διαθέσιμων πληροφοριών σχετικά με σημαντικές αυξήσεις του πιστωτικού κινδύνου:

- α) τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν έχουν καθορισμένη διάρκεια ή χρονοδιάγραμμα αποπληρωμών και συνήθως προβλέπουν βραχεία περίοδο ακύρωσης της σύμβασης (για παράδειγμα, μία ημέρα)·
- β) η συμβατική δυνατότητα ακύρωσης της σύμβασης δεν επιβάλλεται στο πλαίσιο της κανονικής καθημερινής διαχείρισης του χρηματοοικονομικού μέσου υπό κανονικές συνθήκες και η σύμβαση μπορεί να ακυρωθεί μόνο όταν η οικονομική οντότητα αντιληφθεί αύξηση του πιστωτικού κινδύνου στο επίπεδο της διευκόλυνσης· και
- γ) η διαχείριση των χρηματοοικονομικών μέσων διεξάγεται σε συλλογική βάση.

B5.5.40 Κατά τον καθορισμό της περιόδου κατά την οποία η οικονομική οντότητα αναμένεται να είναι εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο, αλλά για την οποία οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δεν θα μετριαστούν από τα κανονικά μέτρα διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου της οικονομικής οντότητας, η οικονομική οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη παράγοντες όπως τα ιστορικά στοιχεία και η πείρα σχετικά με:

- α) την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα ήταν εκτεθειμένη σε πιστωτικό κίνδυνο για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα·
- β) τη χρονική διάρκεια εμφάνισης σχετικών αδετήσεων για παρόμοια χρηματοοικονομικά μέσα έπειτα από σημαντική αύξηση του πιστωτικού κινδύνου· και
- γ) τα μέτρα διαχείρισης του πιστωτικού κινδύνου που αναμένεται να λάβει η οικονομική οντότητα μετά την αύξηση του πιστωτικού κινδύνου για το χρηματοοικονομικό μέσο, όπως η μείωση ή η ανάκληση των μη εκταμιευμένων ορίων.

Σταθμισμένη βάσει πιθανοτήτων έκβαση

B5.5.41 Στόχος της εκτίμησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν είναι η εκτίμηση ούτε της απαισιόδοξης εκδοχής ούτε της αισιόδοξης εκδοχής. Αντ' αυτού, μια εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών αντικατοπτρίζει πάντα την πιθανότητα να προκύψει πιστωτική ζημία καθώς και την πιθανότητα να μην προκύψει πιστωτική ζημία, ακόμη και αν η πιθανότερη έκβαση είναι να μην υπάρξει πιστωτική ζημία.

B5.5.42 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.17 στοιχείο α), η εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών απαιτείται να αντικατοπτρίζει ένα ποσό που έχει καθοριστεί αμερόληπτα και έχει σταθμιστεί βάσει πιθανοτήτων, το οποίο καθορίζεται μέσω της αξιολόγησης ενός εύρους πιθανών εκβάσεων. Στην πράξη, η ανάλυση αυτή δεν χρειάζεται να είναι σύνθετη. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι αρκετή μια σχετικά απλή μοντελοποίηση, χωρίς να απαιτείται μεγάλος αριθμός λεπτομερών προσομοιώσεων σεναρίων. Για παράδειγμα, οι μέσες πιστωτικές ζημιές για μια μεγάλη ομάδα χρηματοοικονομικών μέσων με κοινά χαρακτηριστικά κινδύνου ενδέχεται να είναι μια λογική εκτίμηση του σταθμισμένου βάσει πιθανοτήτων ποσού. Σε άλλες περιπτώσεις, πιθανώς να απαιτείται ο προσδιορισμός σεναρίων που καθορίζουν το ποσό και τον χρόνο των ταμειακών ροών για συγκεκριμένες εκβάσεις και της εκτιμώμενης πιθανότητας να προκύψουν αυτές οι εκβάσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές αντικατοπτρίζουν τουλάχιστον δύο εκβάσεις σύμφωνα με την παράγραφο 5.5.18.

B5.5.43 Για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής, η οικονομική οντότητα εκτιμά τον κίνδυνο αδέτησης για το χρηματοοικονομικό μέσο κατά την αναμενόμενη διάρκεια ζωής του. Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου αποτελούν τμήμα των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής και αντιπροσωπεύουν τις υστερήσεις ταμειακών ροών καθ' όλη τη διάρκεια ζωής που θα προκύψουν εάν υπάρξει αδέτηση κατά τους 12 μήνες μετά την ημερομηνία αναφοράς (ή μικρότερη περίοδο, εάν η αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου είναι μικρότερη των 12 μηνών), σταθμισμένες με την πιθανότητα της αδέτησης. Συνεπώς, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δωδεκαμήνου δεν είναι ούτε οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές καθ' όλη τη διάρκεια ζωής που θα προκύψουν για την οικονομική οντότητα από τα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία προβλέπεται αδέτηση κατά τους επόμενους 12 μήνες, ούτε οι υστερήσεις ταμειακών ροών που προβλέπονται κατά τους επόμενους 12 μήνες.

Διαχρονική αξία του χρήματος

B5.5.44 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές προεξοφλούνται στην ημερομηνία αναφοράς, όχι στην αναμενόμενη ημερομηνία αδέτησης ή άλλη ημερομηνία, χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο που καθορίζεται κατά την αρχική αναγνώριση ή κάποια προσέγγιση αυτού. Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει κυμαινόμενο επιτόκιο, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το τρέχον πραγματικό επιτόκιο, όπως καθορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο B5.4.5.

- B5.5.45 Για αγορασμένα ή δημιουργημένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απομειωμένης πιστωτικής αξίας, οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο προσαρμοσμένο στον πιστωτικό κίνδυνο που καθορίζεται κατά την αρχική αναγνώριση.
- 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 μισθώματα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.
- B5.5.47 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από δανειακή δέσμευση προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το πραγματικό επιτόκιο ή κάποια προσέγγιση αυτού, το οποίο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από τη δανειακή δέσμευση. Αυτό συμβαίνει διότι για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαιτήσεων απομείωσης ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται έπειτα από εκταμίευση ταμειακής δέσμευσης, αντιμετωπίζεται ως συνέχεια αυτής της δέσμευσης και όχι ως νέο χρηματοοικονομικό μέσο. Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες για το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο συνεπώς επιμετρώνται λαμβάνοντας υπόψη τον αρχικό πιστωτικό κίνδυνο της δανειακής δέσμευσης, από την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα συνήψε την ανέκκλητη δέσμευση.
- B5.5.48 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες από συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης ή από δανειακές δεσμεύσεις για τα οποία δεν μπορεί να καθοριστεί πραγματικό επιτόκιο προεξοφλούνται εφαρμόζοντας ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντικατοπτρίζει την τρέχουσα εκτίμηση της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν ειδικά τις ταμειακές ροές, αλλά μόνο εάν και στον βαθμό κατά τον οποίο οι κίνδυνοι λαμβάνονται υπόψη έπειτα από προσαρμογή του προεξοφλητικού επιτοκίου και όχι των υστερήσεων των ταμειακών ροών που προεξοφλούνται.

Λογικές και βάσιμες πληροφορίες

- B5.5.49 Για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου, λογικές και βάσιμες πληροφορίες θεωρούνται οι πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς να απαιτείται αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών για παρελθόντα γεγονότα, για τις τρέχουσες συνθήκες και για τις προβλέψεις των μελλοντικών οικονομικών συνθηκών. Οι πληροφορίες που είναι διαθέσιμες για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς θεωρούνται ότι είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια.
- B5.5.50 Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να ενσωματώνει προβλέψεις για μελλοντικές συνθήκες καθ' όλη την αναμενόμενη διάρκεια ζωής ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Ο βαθμός άσκησης της κριτικής ικανότητας που απαιτείται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών εξαρτάται από τη διαθεσιμότητα αναλυτικών πληροφοριών. Καθώς ο χρονικός ορίζοντας των προβλέψεων επεκτείνεται, η διαθεσιμότητα αναλυτικών πληροφοριών μειώνεται και ο βαθμός άσκησης της κριτικής ικανότητας που απαιτείται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών αυξάνεται. Η εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν απαιτεί αναλυτική εκτίμηση για πολύ μακρινές μελλοντικές περιόδους —για αυτές τις περιόδους, η οικονομική οντότητα μπορεί να αντλήσει κατά παρέκταση προβλέψεις από τις διαθέσιμες, αναλυτικές πληροφορίες.
- B5.5.51 Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διεξαγάγει εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες, αλλά λαμβάνει υπόψη όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και είναι σχετικές με την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, συμπεριλαμβανομένης της επίδρασης των αναμενόμενων προπληρωμών. Στις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται περιλαμβάνονται παράγοντες που αφορούν ειδικά τον συγκεκριμένο δανειολήπτη, οι γενικές οικονομικές συνθήκες και μια αξιολόγηση της τρέχουσας καθώς και της προβλεπόμενης διαμόρφωσης των συνθηκών κατά την ημερομηνία αναφοράς. Η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί διάφορες πηγές δεδομένων, οι οποίες μπορούν να είναι και εσωτερικές (που να αφορούν την ίδια την οντότητα) και εξωτερικές. Στις πιθανές πηγές δεδομένων περιλαμβάνονται η εσωτερική πείρα ιστορικών πιστωτικών ζημιών, οι εσωτερικές διαβαθμίσεις, η πείρα πιστωτικών ζημιών άλλων οικονομικών οντοτήτων και οι εξωτερικές διαβαθμίσεις, αναφορές και τα στατιστικά στοιχεία. Οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν καθόλου ή έχουν ανεπαρκείς πηγές δεδομένων που αφορούν τις ίδιες, μπορούν να χρησιμοποιούν την πείρα ομάδων ομότιμων ιδρυμάτων για το συγκρίσιμο χρηματοοικονομικό μέσο (ή ομάδες χρηματοοικονομικών μέσων).
- B5.5.52 Τα ιστορικά στοιχεία αποτελούν σημαντικό σημείο αναφοράς ή βάση για την επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τα ιστορικά δεδομένα, όπως την πείρα πιστωτικών ζημιών, με βάση τα τρέχοντα παρατηρήσιμα δεδομένα, ώστε να αντικατοπτρίζονται στις επιδράσεις των τρεχουσών συνθηκών και οι προβλέψεις της για μελλοντικές συνθήκες που δεν επηρέασαν την περίοδο στην οποία βασίζονται τα ιστορικά δεδομένα και να απαλείφονται οι επιδράσεις των συνθηκών της παρελθούσας περιόδου που δεν αφορούν τις μελλοντικές συμβατικές ταμειακές ροές. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι βέλτιστες λογικές και βάσιμες πληροφορίες μπορεί να είναι τα μη προσαρμοσμένα ιστορικά στοιχεία, ανάλογα με τη φύση των ιστορικών στοιχείων και τον χρόνο υπολογισμού τους, τα οποία συγκρίνονται με περιστάσεις κατά την περίοδο αναφοράς και τα χαρακτηριστικά του υπό εξέταση χρηματοοικονομικού μέσου. Οι εκτιμήσεις μεταβολών σε αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες πρέπει να αντικατοπτρίζουν, και να συμβαδίζουν εύλογα με, τις μεταβολές σε σχετιζόμενα παρατηρήσιμα δεδομένα από περίοδο σε περίοδο (όπως τις μεταβολές στα ποσοστά ανεργίας, τις τιμές ακινήτων, τις τιμές εμπορευμάτων, την κατάσταση πληρωμών ή άλλους παράγοντες που υποδηλώνουν πιστωτικές ζημίες από το χρηματοοικονομικό μέσο ή εντός της ομάδας των χρηματοοικονομικών μέσων και το μέγεθος αυτών των μεταβολών). Η οικονομική οντότητα επανεξετάζει τακτικά τη μεθοδολογία και τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών για μείωση τυχόν διαφορών μεταξύ των εκτιμήσεων και των πραγματικών πιστωτικών ζημιών.

- B5.5.53 Όταν χρησιμοποιείται η πείρα από πιστωτικές ζημιές του παρελθόντος για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, είναι σημαντικό να χρησιμοποιούνται οι πληροφορίες που αφορούν τους ιστορικούς συντελεστές πιστωτικών ζημιών σε ομάδες που καθορίζονται κατά αντίστοιχο τρόπο με τις ομάδες για τις οποίες κατεγράφησαν οι ιστορικοί συντελεστές πιστωτικών ζημιών. Συνεπώς, η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να επιτρέπει κάθε ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων να σχετίζεται με την πληροφόρηση από την πείρα από πιστωτικές ζημιές του παρελθόντος σε ομάδες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με συναφή χαρακτηριστικά κινδύνου και με σχετικά παρατηρήσιμα δεδομένα που αντανακλούν τις τρέχουσες συνθήκες.
- B5.5.54 Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές αντανακλούν τις εκτιμήσεις της ίδιας της οικονομικής οντότητας για τις πιστωτικές ζημιές. Ωστόσο, κατά την εξέταση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια για την εκτίμηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, μια οικονομική οντότητα πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τις παρατηρήσιμες πληροφορίες της αγοράς σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο του συγκεκριμένου χρηματοοικονομικού μέσου ή παρόμοιων χρηματοοικονομικών μέσων.

Εξασφαλίσεις

- B5.5.55 Για τους σκοπούς της επιμέτρησης των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, η εκτίμηση των αναμενόμενων υστερήσεων ταμειακών ροών πρέπει να αντανακλά τις ταμειακές ροές που αναμένονται από την εξασφάλιση και άλλες πιστωτικές ενισχύσεις που αποτελούν μέρος των συμβατικών όρων και δεν αναγνωρίζονται χωριστά από την οικονομική οντότητα. Η εκτίμηση των αναμενόμενων υστερήσεων ταμειακών ροών για ένα εξασφαλισμένο χρηματοοικονομικό μέσο αντανακλά το ποσό και τον χρόνο των ταμειακών ροών που αναμένονται από την κατάσχεση της εξασφάλισης μείον το κόστος απόκτησης και πώλησης της εξασφάλισης, ανεξαρτήτως του πόσο πιθανή είναι η κατάσχεση (δηλαδή κατά την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών λαμβάνονται υπόψη η πιθανότητα κατάσχεσης και οι ταμειακές ροές που θα προκύψουν από αυτή). Συνεπώς, τυχόν ταμειακές ροές που αναμένονται από την εκποίηση της εξασφάλισης πέραν της συμβατικής διάρκειας του συμβολαίου πρέπει να συμπεριλαμβάνονται σε αυτή την ανάλυση. Κάθε εξασφάλιση που αποκτάται ως αποτέλεσμα κατάσχεσης δεν αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο που διαχωρίζεται από το εξασφαλισμένο χρηματοοικονομικό μέσο, εκτός εάν πληροί τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου που περιλαμβάνονται στο παρόν ή σε άλλα πρότυπα.

Ανακατάταξη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (ενότητα 5.6)

- B5.6.1 Εάν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με την παράγραφο 4.4.1, βάσει της παραγράφου 5.6.1 απαιτείται η ανακατάταξη να εφαρμόζεται μελλοντικά από την ημερομηνία ανακατάταξης. Τόσο η κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους όσο και η κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων απαιτούν τον καθορισμό του πραγματικού επιτόκιου κατά την αρχική αναγνώριση. Και οι δύο αυτές κατηγορίες επιμέτρησης απαιτούν, επίσης, την εφαρμογή των απαιτήσεων απομείωσης κατά τον ίδιο τρόπο. Συνεπώς, όταν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο μεταξύ της κατηγορίας επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους και της κατηγορίας επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων:

- α) η αναγνώριση εσόδων από τόκους δεν θα αλλάξει και, συνεπώς, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να χρησιμοποιεί το ίδιο πραγματικό επιτόκιο·
- β) η επιμέτρηση των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών δεν θα αλλάξει, διότι και στις δύο κατηγορίες επιμέτρησης εφαρμόζεται η ίδια προσέγγιση απομείωσης. Ωστόσο, εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακαταταχθεί από την κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων στην κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους, αναγνωρίζεται μια πρόβλεψη ζημίας ως προσαρμογή της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την ημερομηνία ανακατάταξης. Εάν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ανακαταταχθεί από την κατηγορία επιμέτρησης αποσβεσμένου κόστους στην κατηγορία επιμέτρησης εύλογης αξίας μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, η πρόβλεψη ζημίας θα παύσει να αναγνωρίζεται (και συνεπώς δεν θα αναγνωρίζεται πλέον ως προσαρμογή στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία), αλλά αντί αυτής θα αναγνωρίζεται ως σωρευμένο ποσό απομείωσης (ισο) στα λοιπά συνολικά έσοδα και θα γνωστοποιείται από την ημερομηνία ανακατάταξης.

- B5.6.2 Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναγνωρίζει χωριστά τα έσοδα από τόκους ή τα κέρδη και τις ζημιές απομείωσης για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται με την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Συνεπώς, όταν μια οικονομική οντότητα ανακατατάσσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την κατηγορία επιμέτρησης στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, το πραγματικό επιτόκιο καθορίζεται βάσει της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία ανακατάταξης. Επιπλέον, για τους σκοπούς εφαρμογής της ενότητας 5.5 στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο από την ημερομηνία ανακατάταξης, η ημερομηνία ανακατάταξης αντιμετωπίζεται ως η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης.

Κέρδη και ζημίες (ενότητα 5.7)

- B5.7.1 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, επιτρέπεται σε μια οικονομική οντότητα να επιλέξει αμετάκλητα να απεικονίζει στα λοιπά συνολικά έσοδα τις μεταβολές στην εύλογη αξία μιας επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο που δεν διακρατείται για διαπραγμάτευση. Αυτή η επιλογή πραγματοποιείται χωριστά για κάθε μέσο (δηλαδή, για κάθε μετοχή). Τα ποσά που απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν μεταφέρονται ακολούθως στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες στα ίδια κεφάλαια. Τα μερίσματα από αυτές τις επενδύσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.6, εκτός εάν το μέρισμα αντιπροσωπεύει σαφώς ανάκτηση μέρους του κόστους της επένδυσης.
- B5.7.1A Με την επιφύλαξη της παραγράφου 4.1.5 και σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, εάν οι συμβατικοί όροι του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δημιουργούν ταμειακές ροές που αποτελούν αποκλειστικά πληρωμές κεφαλαίου και τόκων επί του ανεξόφλητου υπολοίπου κεφαλαίου και το περιουσιακό στοιχείο διακρατείται στο πλαίσιο ενός επιχειρηματικού μοντέλου ο στόχος του οποίου επιτυγχάνεται τόσο μέσω της είσπραξης συμβατικών ταμειακών ροών όσο και μέσω της πώλησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Στη συγκεκριμένη κατηγορία επιμέτρησης αναγνωρίζονται πληροφορίες στα αποτελέσματα όπως εάν η επιμέτρηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου γινόταν στο αποσβεσμένο κόστος, ενώ το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται στην κατάσταση οικονομικής θέσης στην εύλογη αξία. Τα κέρδη ή ζημίες, πέραν όσων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.10–5.7.11, αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Όταν αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παύουν να αναγνωρίζονται, τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες που προηγούμενως αναγνωρίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα. Αυτό αντανακλά το κέρδος ή τη ζημία που θα είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα κατά την παύση αναγνώρισης εάν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είχε επιμετρηθεί στο αποσβεσμένο κόστος.
- B5.7.2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 21 σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που συνιστούν χρηματικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 και εκφράζονται σε συνάλλαγμα. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, κάθε συναλλαγματικό κέρδος ή ζημία που προκύπτει από χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματικές υποχρεώσεις αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Εξαιρέση αποτελεί ένα χρηματικό στοιχείο που προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης για αντιστάθμιση ταμειακών ροών (βλέπε παράγραφο 6.5.11), αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης (βλέπε παράγραφο 6.5.13) ή αντιστάθμιση εύλογης αξίας συμμετοχικού τίτλου για τον οποίο η οικονομική οντότητα έχει επιλέξει να παρουσιάζει τις μεταβολές της εύλογης αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 (βλέπε παράγραφο 6.5.8).
- B5.7.2A Για τους σκοπούς αναγνώρισης των συναλλαγματικών κερδών και ζημιών σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων σύμφωνα με την παράγραφο 4.1.2A αντιμετωπίζεται ως χρηματικό στοιχείο. Ακολούθως, ένα παρόμοιο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται ως περιουσιακό στοιχείο που επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος σε συνάλλαγμα. Οι συναλλαγματικές διαφορές στο αποσβεσμένο κόστος αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.10.
- B5.7.3 Σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5, επιτρέπεται μια οικονομική οντότητα να επιλέξει αμετάκλητα να απεικονίζει στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταγενέστερες μεταβολές στην εύλογη αξία συγκεκριμένων επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους. Μια παρόμοια επένδυση δεν αποτελεί χρηματικό στοιχείο. Ακολούθως, το κέρδος ή η ζημία που απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.5 περιλαμβάνει κάθε σχετιζόμενο συστατικό στοιχείο συναλλαγματικής ισοτιμίας.
- B5.7.4 Εάν υφίσταται σχέση αντιστάθμισης μεταξύ ενός μη παράγωγου χρηματικού περιουσιακού στοιχείου και μιας μη παράγωγης χρηματικής υποχρέωσης, οι μεταβολές στο συστατικό στοιχείο της συναλλαγματικής ισοτιμίας των εν λόγω χρηματοοικονομικών μέσων απεικονίζονται στα αποτελέσματα.

Υποχρεώσεις που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

- B5.7.5 Όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, πρέπει να καθορίζει αν η απεικόνιση στα λοιπά συνολικά έσοδα των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης θα δημιουργούσε ή θα διευρύνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Μια λογιστική αναντιστοιχία θα δημιουργούνταν ή θα διευρυνόταν εάν η απεικόνιση των επιδράσεων των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα είχε ως αποτέλεσμα μεγαλύτερη αναντιστοιχία στα αποτελέσματα από ό,τι εάν αυτά τα ποσά απεικονίζονταν στα αποτελέσματα.

- B5.7.6 Προκειμένου να καθοριστεί αυτό, μια οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει κατά πόσον αναμένει οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης να συμψηφιστούν στα αποτελέσματα από μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός άλλου χρηματοοικονομικού μέσου που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Η εν λόγω εκτίμηση πρέπει να βασίζεται σε μια οικονομική σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών της υποχρέωσης και των χαρακτηριστικών του άλλου χρηματοοικονομικού μέσου.
- B5.7.7 Αυτός ο καθορισμός γίνεται κατά την αρχική αναγνώριση και δεν αναθεωρείται. Για πρακτικούς σκοπούς, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να υπεισέλθει σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που δημιουργούν λογιστική αναντιστοιχία ακριβώς την ίδια χρονική στιγμή. Μια εύλογη καθυστέρηση είναι αποδεκτή, υπό την προϋπόθεση ότι αναμένεται να πραγματοποιηθούν τυχόν εναπομένουσες συναλλαγές. Η οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει με συνέπεια τη μεθοδολογία της για να καθορίζει αν η απεικόνιση στα λοιπά συνολικά έσοδα των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης θα δημιουργούσε ή θα διέυρνε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί διαφορετικές μεθοδολογίες όταν υπάρχουν διαφορετικές οικονομικές σχέσεις μεταξύ των χαρακτηριστικών των υποχρεώσεων που προσδιορίζονται ως επιμετρούμενες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και των χαρακτηριστικών των άλλων χρηματοοικονομικών μέσων. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 7, η οικονομική οντότητα απαιτείται να παρέχει ποιοτικές γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για αυτό τον καθορισμό.
- B5.7.8 Σε περίπτωση που θα δημιουργούνταν ή θα διευρυνόταν μια παρόμοια αναντιστοιχία, η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία (συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα. Σε περίπτωση που δεν θα δημιουργούνταν ούτε θα διευρυνόταν μια παρόμοια αναντιστοιχία, η οικονομική οντότητα απαιτείται να απεικονίζει τις επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης στα λοιπά συνολικά έσοδα.
- B5.7.9 Τα ποσά που απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα δεν μεταφέρονται ακολούθως στα αποτελέσματα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταφέρει τα σωρευτικά κέρδη ή ζημίες στα ίδια κεφάλαια.
- B5.7.10 Στο παράδειγμα που ακολουθεί περιγράφεται μια κατάσταση κατά την οποία μια λογιστική αναντιστοιχία θα δημιουργούνταν στα αποτελέσματα εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης απεικονίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα. Μια στεγαστική τράπεζα χορηγεί δάνεια σε πελάτες και χρηματοδοτεί αυτά τα δάνεια πουλώντας ομόλογα με αντίστοιχα χαρακτηριστικά (π.χ. υπόλοιπο, προφίλ αποπληρωμής, διάρκεια και νόμιμο) στην αγορά. Οι συμβατικοί όροι του δανείου επιτρέπουν στον πελάτη του στεγαστικού δανείου να αποπληρώσει το δάνειό του (δηλαδή να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του έναντι της τράπεζας) αγοράζοντας το αντίστοιχο ομόλογο στην εύλογη αξία του στην αγορά και παραδίδοντάς το στη στεγαστική τράπεζα. Ως αποτέλεσμα αυτού του συμβατικού δικαιώματος αποπληρωμής, εάν η πιστωτική ποιότητα του ομολόγου υποβαθμιστεί (και, συνεπώς, η εύλογη αξία της υποχρέωσης της στεγαστικής τράπεζας μειωθεί), η εύλογη αξία του δανειακού περιουσιακού στοιχείου της στεγαστικής τράπεζας θα μειωθεί επίσης. Η μεταβολή στην εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου αντανakλά το συμβατικό δικαίωμα του πελάτη του στεγαστικού δανείου να εξοφλήσει το στεγαστικό δάνειο αγοράζοντας το υποκείμενο ομόλογο στην εύλογη αξία του (η οποία, σε αυτό το παράδειγμα, έχει μειωθεί) και παραδίδοντάς το στη στεγαστική τράπεζα. Κατά συνέπεια, οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης (του ομολόγου) συμψηφίζονται στα αποτελέσματα με μια αντίστοιχη μεταβολή στην εύλογη αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (του δανείου). Εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης απεικονίζονταν στα λοιπά συνολικά έσοδα, θα προέκυπτε μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, η στεγαστική τράπεζα απαιτείται να απεικονίζει όλες τις μεταβολές στην εύλογη αξία της υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης) στα αποτελέσματα.
- B5.7.11 Στο παράδειγμα της παραγράφου B5.7.10, υπάρχει ένας συμβατικός συσχετισμός μεταξύ των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης και των μεταβολών στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (δηλαδή, ως αποτέλεσμα του συμβατικού δικαιώματος του πελάτη του στεγαστικού δανείου να εξοφλήσει το δάνειο αγοράζοντας το ομόλογο στην εύλογη αξία και παραδίδοντάς το στη στεγαστική τράπεζα). Ωστόσο, λογιστική αναντιστοιχία μπορεί επίσης να προκύψει και όταν δεν υπάρχει συμβατικός συσχετισμός.

B5.7.12 Για τους σκοπούς εφαρμογής των απαιτήσεων των παραγράφων 5.7.7 και 5.7.8, μια λογιστική αναντιστοιχία δεν προκαλείται αποκλειστικά από τη μέθοδο επιμέτρησης που χρησιμοποιεί μια οικονομική οντότητα για να καθορίσει τις επιδράσεις των μεταβολών του πιστωτικού κινδύνου μιας υποχρέωσης. Μια λογιστική αναντιστοιχία στα αποτελέσματα θα προέκυπτε μόνο εάν οι επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) αναμένεται να συμψηφιστούν με μεταβολές στην εύλογη αξία κάποιου άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Μια αναντιστοιχία που προκύπτει αποκλειστικά ως αποτέλεσμα της μεθόδου επιμέτρησης (δηλαδή, επειδή μια οικονομική οντότητα δεν απομονώνει τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης από κάποιες άλλες μεταβολές στην εύλογη αξία) δεν επηρεάζει τον καθορισμό που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην απομονώνει τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο μιας υποχρέωσης από τις μεταβολές στον κίνδυνο ρευστότητας. Εάν η οικονομική οντότητα απεικονίζει το συνδυασμένο αποτέλεσμα και των δύο παραγόντων στα λοιπά συνολικά έσοδα, ενδέχεται να προκύψει αναντιστοιχία επειδή οι μεταβολές στον κίνδυνο ρευστότητας ενδέχεται να συμπεριληφθούν στην επιμέτρηση εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας και ολόκληρη η μεταβολή της εύλογης αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων απεικονίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, παρόμοια αναντιστοιχία μπορεί να προκληθεί από ανακρίβεια της επιμέτρησης, και όχι από τη σχέση συμψηφισμού που περιγράφεται στην παράγραφο B5.7.6 και, συνεπώς, δεν επηρεάζει τον καθορισμό που απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 5.7.7 και 5.7.8.

Η έννοια του « πιστωτικού κινδύνου » (παράγραφοι 5.7.7 και 5.7.8)

B5.7.13 Στο ΔΠΧΑ 7, ως πιστωτικός κίνδυνος ορίζεται ο «κίνδυνος ένα από τα μέρη ενός χρηματοοικονομικού μέσου να προκαλέσει οικονομική ζημία στο άλλο μέρος λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης μιας υποχρέωσης». Η απαίτηση της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α) σχετίζεται με τον κίνδυνο ο εκδότης να μην εκπληρώσει τη συγκεκριμένη υποχρέωση. Η εν λόγω απαίτηση δεν σχετίζεται αναγκαστικά με τη φερεγγυότητα του εκδότη. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα εκδώσει μια εξασφαλισμένη υποχρέωση και μια μη εξασφαλισμένη υποχρέωση που κατά τα άλλα είναι πανομοιότυπες, ο πιστωτικός κίνδυνος αυτών των δύο υποχρεώσεων θα διαφέρει, παρά το ότι έχουν εκδοθεί από την ίδια οικονομική οντότητα. Ο πιστωτικός κίνδυνος για την εξασφαλισμένη υποχρέωση θα είναι μικρότερος από τον πιστωτικό κίνδυνο της μη εξασφαλισμένης υποχρέωσης. Ο πιστωτικός κίνδυνος μιας εξασφαλισμένης υποχρέωσης ενδέχεται να προσεγγίζει το μηδέν.

B5.7.14 Για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α), ο πιστωτικός κίνδυνος διαφέρει από τον κίνδυνο απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων. Ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων δεν σχετίζεται με τον κίνδυνο μια οικονομική οντότητα να παρουσιάσει αδυναμία εκπλήρωσης μιας συγκεκριμένης υποχρέωσης, αλλά σχετίζεται με τον κίνδυνο ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων να έχουν χαμηλή (ή μηδενική) απόδοση.

B5.7.15 Ακολουθούν παραδείγματα του κινδύνου απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων:

α) υποχρέωση με χαρακτηριστικό συνδεδεμένο με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου (unit-linking) όπου το ποσό που οφείλεται στους επενδυτές καθορίζεται συμβατικά με βάση την απόδοση καθορισμένων περιουσιακών στοιχείων. Το αποτέλεσμα του χαρακτηριστικού σύνδεσης με μονάδες επενδυμένου κεφαλαίου στην εύλογη αξία της υποχρέωσης είναι ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και όχι ο πιστωτικός κίνδυνος·

β) υποχρέωση που έχει εκδοθεί από δομημένη οικονομική οντότητα με τα ακόλουθα χαρακτηριστικά. Η οικονομική οντότητα είναι νομικά απομονωμένη, ώστε τα περιουσιακά στοιχεία της να μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά προς όφελος των επενδυτών της, ακόμη και σε περίπτωση πτώχευσης. Η οικονομική οντότητα δεν προβαίνει σε άλλες συναλλαγές και τα περιουσιακά στοιχεία της δεν μπορούν να υποθηκευτούν. Οφείλονται ποσά στους επενδυτές της οικονομικής οντότητας, μόνον όταν τα εν λόγω απομονωμένα περιουσιακά στοιχεία δημιουργούν ταμειακές ροές. Συνεπώς, οι μεταβολές της εύλογης αξίας της υποχρέωσης αντανακλούν κυρίως μεταβολές στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων. Το αποτέλεσμα της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία της υποχρέωσης είναι ο κίνδυνος απόδοσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και όχι ο πιστωτικός κίνδυνος.

Καθορισμός των επιδράσεων των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο

B5.7.16 Για τους σκοπούς της εφαρμογής της απαίτησης της παραγράφου 5.7.7 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που αποδίδεται στις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο της συγκεκριμένης υποχρέωσης είτε:

α) ως το ποσό της μεταβολής στην εύλογη αξία αυτής που δεν μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς (βλ. παραγράφους B5.7.17 και B5.7.18)· είτε

- β) χρησιμοποιώντας μια εναλλακτική μέθοδο την οποία η οικονομική οντότητα θεωρεί ως αντιπροσωπευτικότερη του ποσού της μεταβολής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου της.
- B5.7.17 Στις μεταβολές των συνθηκών της αγοράς που δημιουργούν κίνδυνο αγοράς περιλαμβάνονται οι μεταβολές στο επιτόκιο αναφοράς, στην τιμή του χρηματοοικονομικού μέσου άλλης οικονομικής οντότητας, στην τιμή του εμπορεύματος, σε μια συναλλαγματική ισοτιμία ή σε δείκτη τιμών ή επιτοκίων.
- B5.7.18 Εάν οι μόνες σημαντικές σχετικές μεταβολές σε συνθήκες της αγοράς για μια υποχρέωση είναι οι μεταβολές σε τρέχον επιτόκιο (αναφοράς), το ποσό της παραγράφου B5.7.16 στοιχείο α) μπορεί να υπολογιστεί ως εξής:
- α) Πρώτον, η οικονομική οντότητα υπολογίζει τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης της υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου, χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία της υποχρέωσης και τις συμβατικές ταμειακές ροές της υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου. Αφαιρεί από τον εσωτερικό συντελεστή απόδοσης το τρέχον επιτόκιο (αναφοράς) στην έναρξη της περιόδου, για να υπολογίσει το συστατικό στοιχείο του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο.
- β) Στη συνέχεια, η οικονομική οντότητα υπολογίζει την παρούσα αξία των ταμειακών ροών που συνδέονται με την υποχρέωση, χρησιμοποιώντας τις συμβατικές ταμειακές ροές της υποχρέωσης στο τέλος της περιόδου και ένα προεξοφλητικό επιτόκιο ίσο προς το άθροισμα i) του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς) στη λήξη της περιόδου και ii) του συστατικού στοιχείου του εσωτερικού συντελεστή απόδοσης που αφορά το συγκεκριμένο μέσο, όπως προσδιορίστηκε στο στοιχείο α).
- γ) Η διαφορά ανάμεσα στην εύλογη αξία της υποχρέωσης στη λήξη της περιόδου και το ποσό που προσδιορίστηκε στο στοιχείο β) είναι η μεταβολή στην εύλογη αξία που δεν αποδίδεται σε μεταβολές του τρέχοντος επιτοκίου (αναφοράς). Το ποσό αυτό απεικονίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7 στοιχείο α).
- B5.7.19 Στο παράδειγμα της παραγράφου B5.7.18 γίνεται η παραδοχή ότι οι μεταβολές στην εύλογη αξία που οφείλονται σε παράγοντες διαφορετικούς από τις μεταβολές στον πιστωτικό κίνδυνο του μέσου ή από τις μεταβολές των τρεχόντων επιτοκίων (αναφοράς) δεν είναι σημαντικές. Αυτή η μέθοδος δεν ενδείκνυται εάν οι μεταβολές της εύλογης αξίας που οφείλονται σε άλλους παράγοντες είναι σημαντικές. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα απαιτείται να χρησιμοποιεί μια εναλλακτική μέθοδο που επιμετρά με μεγαλύτερη ακρίβεια τις επιδράσεις των μεταβολών στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης [βλ. παράγραφο B5.7.16 στοιχείο β)]. Για παράδειγμα, εάν το μέσο του παραδείγματος εμπεριέχει ενσωματωμένο παράγωγο, η μεταβολή της εύλογης αξίας του ενσωματωμένου παραγώγου δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον καθορισμό του ποσού που πρέπει να απεικονιστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 5.7.7 στοιχείο α).
- B5.7.20 Όπως συμβαίνει με κάθε επιμέτρηση της εύλογης αξίας, η μέθοδος επιμέτρησης μιας οικονομικής οντότητας για τον καθορισμό του μέρους της μεταβολής της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης που αποδίδεται σε μεταβολές στον πιστωτικό της κίνδυνο πρέπει να χρησιμοποιεί στον μέγιστο βαθμό συναφείς παρατηρήσιμες εισροές και στον ελάχιστο βαθμό μη παρατηρήσιμες εισροές.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΗΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6)

Μέσα αντιστάθμισης (ενότητα 6.2)

Επιλέξιμα μέσα

- B6.2.1 Τα παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε υβριδικά συμβόλαια, αλλά δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά χωριστά, δεν μπορούν να καθοριστούν ως χωριστά μέσα αντιστάθμισης.
- B6.2.2 Οι συμμετοχικοί τίτλοι της ίδιας της οικονομικής οντότητας δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οντότητας και, συνεπώς, δεν μπορούν να προσδιοριστούν ως μέσα αντιστάθμισης.
- B6.2.3 Αναφορικά με αντιστάθμισεις συναλλαγματικού κινδύνου, το συστατικό στοιχείο συναλλαγματικού κινδύνου ενός μη παραγώγου χρηματοοικονομικού μέσου καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 21.

Πωληθέντα δικαιώματα

- B6.2.4 Το παρόν πρότυπο δεν περιορίζει τις περιστάσεις υπό τις οποίες ένα παράγωγο που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης, εκτός από ορισμένα πωληθέντα δικαιώματα. Ένα πωληθέν δικαίωμα δεν πληροί τις προϋποθέσεις ενός μέσου αντιστάθμισης εκτός εάν προσδιοριστεί ως συμψηφισμός ενός αγορασμένου δικαιώματος, συμπεριλαμβανομένου τυχόν δικαιώματος το οποίο ενσωματώνεται σε άλλο χρηματοοικονομικό μέσο (για παράδειγμα ένα πωληθέν δικαίωμα αγοράς το οποίο χρησιμοποιείται για την αντιστάθμιση εξοφλητέας υποχρέωσης).

Προσδιορισμός μέσων αντιστάθμισης

- B6.2.5 Για αντιστάθμισεις εκτός των αντισταθμίσεων συναλλαγματικού κινδύνου, όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μια μη παράγωγη χρηματοοικονομική υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ως μέσο αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα μπορεί μόνο να προσδιορίσει το μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο εξ ολοκλήρου ή εν μέρει.
- B6.2.6 Ένα μεμονωμένο μέσο αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης για περισσότερα από ένα είδη κινδύνου, με την προϋπόθεση να υπάρχει συγκεκριμένος προσδιορισμός του μέσου αντιστάθμισης και των διαφόρων θέσεων κινδύνου ως αντισταθμισμένων στοιχείων. Αυτά τα αντισταθμισμένα στοιχεία μπορούν να εντάσσονται σε διαφορετικές σχέσεις αντιστάθμισης.

Αντισταθμισμένα στοιχεία (ενότητα 6.3)

Αποδεκτά στοιχεία

- B6.3.1 Η βέβαιη δέσμευση απόκτησης μιας επιχείρησης σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο, εκτός ως προς τον συναλλαγματικό κίνδυνο, επειδή οι λοιποί αντισταθμισμένοι κίνδυνοι δεν επιδέχονται ειδικό προσδιορισμό και επιμέτρηση. Οι εν λόγω λοιποί κίνδυνοι είναι επιχειρηματικοί κίνδυνοι γενικής φύσεως.
- B6.3.2 Επένδυση για την οποία εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι δυνατό να αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Αυτό συμβαίνει διότι με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα της εκδότριας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, αντί στις μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Για παρόμοιους λόγους, επένδυση σε ενοποιημένη θυγατρική δεν μπορεί να αποτελεί αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Αυτό συμβαίνει διότι, με την ενοποίηση, τα αποτελέσματα της θυγατρικής αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα, αντί στις μεταβολές της εύλογης αξίας της επένδυσης. Η αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό διαφέρει διότι αποτελεί αντιστάθμιση έκθεσης σε συναλλαγματικό κίνδυνο και όχι αντιστάθμιση εύλογης αξίας της μεταβολής στην αξία της επένδυσης.
- B6.3.3 Σύμφωνα με την παράγραφο 6.3.4, επιτρέπεται σε μια οικονομική οντότητα να προσδιορίζει ως αντισταθμισμένα στοιχεία συνολικές εκδόσεις που αποτελούν συνδυασμό μιας έκθεσης και ενός παραγώγου. Κατά τον προσδιορισμό ενός παρόμοιου αντισταθμισμένου στοιχείου, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον η συνολική έκθεση συνδυάζει μια έκθεση με ένα παράγωγο έτσι ώστε να δημιουργείται διαφορετική συνολική έκθεση που αντιμετωπίζεται ως μία έκθεση για συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους). Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει το αντισταθμισμένο στοιχείο στη βάση της συνολικής έκθεσης. Για παράδειγμα:

- α) μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει μια δεδομένη ποσότητα αγορών καφέ που είναι εξαιρετικά πιθανό να πραγματοποιηθούν σε 15 μήνες έναντι του κινδύνου τιμής (με βάση δολάρια ΗΠΑ) χρησιμοποιώντας συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης 15 μηνών για τον καφέ. Οι εξαιρετικά πιθανές αγορές καφέ και το συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης για τον καφέ, σε συνδυασμό, μπορούν να θεωρηθούν ως έκθεση διάρκειας 15 μηνών στον συναλλαγματικό κίνδυνο του δολαρίου ΗΠΑ, για καθορισμένο ποσό, για σκοπούς διαχείρισης κινδύνου (δηλαδή, όπως οποιαδήποτε ταμειακή εκροή δολαρίων ΗΠΑ καθορισμένου ποσού σε 15 μήνες).

β) μια οικονομική οντότητα μπορεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο για όλη τη διάρκεια δεκαετούς χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα απαιτεί έκθεση σταθερού επιτοκίου στο λειτουργικό της νόμισμα μόνο για μια βραχυπρόθεσμη έως μεσοπρόθεσμη διάρκεια (ας υποθέσουμε, για δύο έτη) και έκθεση κυμαινόμενου επιτοκίου στο λειτουργικό της νόμισμα για την υπόλοιπη περίοδο έως τη λήξη. Στο τέλος καθεμιάς από τις διετείς περιόδους (δηλαδή σε κυλιόμενη βάση) η οικονομική οντότητα καθορίζει την έκθεση σε κίνδυνο επιτοκίου για τα επόμενα δύο έτη (εάν το ύψος των επιτοκίων είναι τέτοιο ώστε η οικονομική οντότητα να θέλει να καθορίσει σε σταθερή βάση τα επιτόκια). Σε παρόμοια περίπτωση, μια οικονομική οντότητα ενδέχεται να συνάψει δεκαετή συμφωνία διασυναλλαγματικής ανταλλαγής σταθερού σε κυμαινόμενο επιτόκιο για την ανταλλαγή του χρέους σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα με έκθεση κυμαινόμενου επιτοκίου στο λειτουργικό νόμισμα. Αυτή επικαλύπτεται με διετή συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων η οποία —στη βάση του λειτουργικού νομίσματος— ανταλλάσσει χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου με χρέος σταθερού επιτοκίου. Στην πράξη, ο συνδυασμός χρέους σταθερού επιτοκίου σε συνάλλαγμα και δεκαετούς διασυναλλαγματικής συμφωνίας ανταλλαγής σταθερού σε κυμαινόμενο επιτόκιο αντιμετωπίζεται, για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνου, ως έκθεση σε χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου δεκαετούς διάρκειας στο λειτουργικό νόμισμα.

B6.3.4 Κατά τον προσδιορισμό του αντισταθμισμένου στοιχείου με βάση τη συνολική έκθεση, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το συνδυασμένο αποτέλεσμα των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση για τους σκοπούς της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της αντισταθμίσας και της μέτρησης της αναποτελεσματικότητας της αντισταθμίσας. Ωστόσο, τα στοιχεία που συνιστούν τη συνολική έκθεση εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται λογιστικά χωριστά. Αυτό σημαίνει ότι, για παράδειγμα:

α) παράγωγα που αποτελούν μέρος μιας συνολικής έκθεσης αναγνωρίζονται ως χωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που επιμετρώνται στην εύλογη αξία· και

β) εάν μεταξύ των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση προσδιορίζεται μια σχέση αντιστάθμισης, ο τρόπος με τον οποίο ένα παράγωγο συμπεριλαμβάνεται σε μια συνολική έκθεση πρέπει να συνάδει με τον προσδιορισμό του συγκεκριμένου παραγώγου ως μέσου αντιστάθμισης στο επίπεδο της συνολικής έκθεσης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει το μελλοντικό στοιχείο ενός παραγώγου στον προσδιορισμό του ως μέσου αντιστάθμισης για τη σχέση αντιστάθμισης μεταξύ των στοιχείων που συνιστούν τη συνολική έκθεση, πρέπει επίσης να μην περιλαμβάνει το μελλοντικό στοιχείο όταν συμπεριλαμβάνει το παράγωγο ως αντισταθμισμένο στοιχείο στη συνολική έκθεση. Δηλαδή, η συνολική έκθεση περιλαμβάνει ένα παράγωγο είτε ολόκληρο είτε ένα τμήμα του.

B6.3.5 Η παράγραφος 6.3.6 ορίζει ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας πολύ πιθανής προσδοκώμενης ενδοεταιρικής συναλλαγής δύναται να πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου σε μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών, εφόσον εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή και ο συναλλαγματικός κίνδυνος θα επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Προς τον σκοπό αυτό, η οικονομική οντότητα δύναται να είναι μητρική επιχείρηση, θυγατρική επιχείρηση, συνδεδεμένη επιχείρηση, σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή υποκατάστημα. Εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας ενδοομιλικής προσδοκώμενης συναλλαγής δεν επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, η ενδοομιλική συναλλαγή δεν πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου. Αυτό συμβαίνει συνήθως στην περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, τόκων ή διαχειριστικών τελών μεταξύ μελών του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων, εκτός εάν υφίσταται συναφής συναλλαγή με εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Εντούτοις, εάν ο συναλλαγματικός κίνδυνος μιας προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής πρόκειται να επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα, η ενδοομιλική συναλλαγή δύναται να πληροί τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου. Παράδειγμα αποτελούν οι προσδοκώμενες αγοραπωλησίες αποθεμάτων μεταξύ μελών του ίδιου ομίλου, όταν προβλέπεται μεταγενέστερη πώλησή τους σε εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο. Παρομοίως, προσδοκώμενη ενδοομιλική πώληση μιας μονάδας παραγωγής και εξοπλισμού παραγωγής από την οικονομική οντότητα του ομίλου που τα κατασκεύασε σε μια οικονομική οντότητα του ομίλου που πρόκειται να τα χρησιμοποιήσει στις δραστηριότητές της, δύναται να επηρεάσει τα ενοποιημένα αποτελέσματα. Αυτό μπορεί να συμβεί, π.χ. στην περίπτωση που η μονάδα και ο εξοπλισμός παραγωγής θα αποσβεστούν από την οικονομική οντότητα που πραγματοποιεί την αγορά με πιθανότητα να μεταβληθεί το αρχικά αναγνωρισθέν ποσό για τη μονάδα και τον εξοπλισμό, εάν η προσδοκώμενη ενδοομιλική συναλλαγή εκφραστεί σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που πραγματοποιεί την αγορά.

B6.3.6 Εάν η αντιστάθμιση μιας προσδοκώμενης ενδοομιλικής συναλλαγής πληροί τις προϋποθέσεις για λογιστική αντιστάθμιση, κάθε κέρδος ή ζημία αναγνωρίζεται με πρόσθεση ή αφαίρεση, αντιστοίχως, στα λοιπά συνολικά έσοδα σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11. Η σχετική περίοδος ή περίοδοι κατά την οποία ή τις οποίες ο συναλλαγματικός κίνδυνος της αντισταθμισμένης συναλλαγής επηρεάζει τα αποτελέσματα είναι εκείνη κατά την οποία επηρεάζει τα ενοποιημένα αποτελέσματα.

Προσδιορισμός των αντισταθμισμένων στοιχείων

B6.3.7 Ένα συστατικό στοιχείο είναι ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αποτελεί μέρος του συνολικού στοιχείου. Συνεπώς, ένα συστατικό στοιχείο αντανακλά μόνον ορισμένους από τους κινδύνους του στοιχείου του οποίου είναι μέρος ή αντανακλά τους κινδύνους μόνο ως έναν βαθμό (για παράδειγμα, κατά τον προσδιορισμό τμήματος ενός στοιχείου).

Συνιστώσες κινδύνου

- B6.3.8 Για να είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο, μια συνιστώσα κινδύνου πρέπει να είναι μια διακριτά αναγνωρίσιμη συνιστώσα του χρηματοοικονομικού ή του μη χρηματοοικονομικού στοιχείου και οι μεταβολές στις ταμειακές ροές ή στην εύλογη αξία του στοιχείου που αποδίδονται σε μεταβολές της συγκεκριμένης συνιστώσας κινδύνου πρέπει να μπορούν να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.
- B6.3.9 Όταν καθορίζει ποιες συνιστώσες κινδύνου πληρούν τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστούν ως αντισταθμισμένα στοιχεία, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τη σχετική συνιστώσα κινδύνου εντός του πλαισίου της συγκεκριμένης διάρθρωσης της αγοράς με την οποία σχετίζεται ο κίνδυνος ή οι κίνδυνοι και στην οποία διεξάγεται η δραστηριότητα αντιστάθμισης. Αυτός ο καθορισμός απαιτεί αξιολόγηση των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, που διαφέρουν ως προς τον κίνδυνο και την αγορά.
- B6.3.10 Κατά τον προσδιορισμό συνιστωσών κινδύνου ως αντισταθμισμένων στοιχείων, η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσον οι συνιστώσες κινδύνου καθορίζονται ρητά σε μια σύμβαση (συμβατικά καθορισμένα συνιστώσες κινδύνου) ή αν ενσωματώνονται σιωπηρά στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών ενός στοιχείου του οποίου αποτελούν μέρος (μη συμβατικά καθορισμένες συνιστώσες κινδύνου). Οι μη συμβατικά καθορισμένες συνιστώσες κινδύνου μπορούν να αφορούν στοιχεία που δεν συνιστούν σύμβαση (για παράδειγμα, προσδοκώμενες συναλλαγές) ή συμβάσεις στις οποίες δεν καθορίζεται ρητά η συνιστώσα (για παράδειγμα, βέβαιη δέσμευση που περιλαμβάνει μόνο μία ενιαία τιμή αντί μεθόδου αποτίμησης που κάνει αναφορά σε διάφορες υποκείμενες αξίες). Για παράδειγμα:
- α) Η οικονομική οντότητα Α έχει μια μακροπρόθεσμη σύμβαση προμήθειας φυσικού αερίου που αποτιμάται χρησιμοποιώντας συμβατικά καθορισμένη μέθοδο που κάνει αναφορά σε βασικά εμπορεύματα και άλλους παράγοντες (για παράδειγμα, πετρέλαιο εσωτερικής καύσης, πετρέλαιο εξωτερικής καύσης και άλλα συστατικά στοιχεία, όπως τα μεταφορικά έξοδα). Η οικονομική οντότητα Α αντισταθμίζει ένα συστατικό στοιχείο πετρελαίου εσωτερικής καύσης της συγκεκριμένης σύμβασης προμήθειας χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο για πετρέλαιο εσωτερικής καύσης. Επειδή το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης καθορίζεται από τους όρους και τις προϋποθέσεις της σύμβασης προμήθειας, αποτελεί ένα συμβατικά καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου. Συνεπώς, λόγω της μεθόδου αποτίμησης, η οικονομική οντότητα Α συμπεραίνει ότι η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης είναι διακριτά αναγνωρίσιμη. Παράλληλα, υπάρχει μια αγορά για προθεσμιακά συμβόλαια πετρελαίου εσωτερικής καύσης. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Α συμπεραίνει ότι η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Κατά συνέπεια, η έκθεση στην τιμή του πετρελαίου εσωτερικής καύσης στη συγκεκριμένη σύμβαση προμήθειας είναι ένα συστατικό στοιχείο κινδύνου που πληροί τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο.
- β) Η οικονομική οντότητα Β αντισταθμίζει τις μελλοντικές αγορές καφέ με βάση την πρόβλεψή της για την παραγωγή. Η αντιστάθμιση αρχίζει έως και 15 μήνες πριν από την παράδοση για μέρος του προσδοκώμενου όγκου αγοράς. Η οικονομική οντότητα Β αυξάνει τον αντισταθμισμένο όγκο με την πάροδο του χρόνου (όσο πλησιάζει η ημερομηνία παράδοσης). Η οικονομική οντότητα Β χρησιμοποιεί δύο διαφορετικούς τύπους συμβάσεων για τη διαχείριση του κινδύνου τιμής του καφέ:
- i) διαπραγματεύσιμα σε χρηματιστήριο συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης για τον καφέ και
- ii) συμβάσεις προμήθειας καφέ για καφέ arabica από την Κολομβία που παραδίδεται σε συγκεκριμένη εγκατάσταση παραγωγής. Σε αυτές τις συμβάσεις, ένας τόνος καφέ αποτιμάται με βάση την τιμή των διαπραγματευσίμων σε χρηματιστήριο συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ συν μια καθορισμένη διαφορά τιμής συν μια μεταβλητή χρέωση για υπηρεσίες εφοδιαστικής χρησιμοποιώντας μια μέθοδο αποτίμησης. Η σύμβαση προμήθειας καφέ είναι εκτελεστέα σύμβαση σύμφωνα με την οποία η οικονομική οντότητα Β είναι ο παραλήπτης πραγματικής παράδοσης καφέ.

Για παραδόσεις που αφορούν την τρέχουσα συγκομιδή, η σύναψη σύμβασης προμήθειας καφέ επιτρέπει στην οικονομική οντότητα Β να ορίσει τη διαφορά τιμής μεταξύ της πραγματικής ποιότητας καφέ που αγοράζεται (καφές arabica από την Κολομβία) και της ποιότητας αναφοράς που είναι η υποκείμενη αξία του διαπραγματεύσιμου σε χρηματιστήριο συμβολαίου μελλοντικής εκπλήρωσης. Ωστόσο, για παραδόσεις που αφορούν την επόμενη συγκομιδή, οι συμβάσεις προμήθειας καφέ δεν είναι ακόμη διαθέσιμες και συνεπώς δεν μπορεί να οριστεί διαφορά τιμής. Η οικονομική οντότητα Β χρησιμοποιεί διαπραγματεύσιμα σε χρηματιστήριο συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης για να αντισταθμίσει τη συνιστώσα της ποιότητας αναφοράς του κινδύνου τιμής του καφέ για παραδόσεις που αφορούν την τρέχουσα καθώς και την επόμενη συγκομιδή. Η οικονομική οντότητα Β καθορίζει ότι είναι εκτεθειμένη σε τρεις διαφορετικούς κινδύνους: στον κίνδυνο τιμής του καφέ που αποτυπώνει την ποιότητα αναφοράς, στον κίνδυνο τιμής του καφέ που αποτυπώνει τη διαφορά (περιθώριο) μεταξύ της τιμής για τον καφέ της ποιότητας αναφοράς και του συγκεκριμένου καφέ arabica από την Κολομβία που παραλαμβάνει πραγματικά και στο μεταβλητό κόστος υπηρεσιών εφοδιαστικής. Για παραδόσεις που σχετίζονται με την τρέχουσα συγκομιδή, αφού η οικονομική οντότητα Β συνάψει σύμβαση προμήθειας καφέ, ο κίνδυνος τιμής του καφέ που αποτυπώνει την ποιότητα αναφοράς συνιστά μια συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου, διότι η μέθοδος αποτίμησης περιλαμβάνει τιμαριθμική προσαρμογή με βάση την τιμή του διαπραγματεύσιμου σε χρηματιστήριο συμβολαίου μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ. Η οικονομική οντότητα Β συμπεραίνει ότι αυτή η συνιστώσα κινδύνου είναι διακριτά αναγνωρίσιμη και αξιόπιστα επιμετρήσιμη. Για παραδόσεις που αφορούν στην επόμενη συγκομιδή, η οικονομική οντότητα Β δεν έχει συνάψει ακόμη συμβάσεις προμήθειας καφέ (δηλαδή αυτές οι παραδόσεις είναι προσδοκώμενες συναλλαγές). Συνεπώς, ο κίνδυνος τιμής του καφέ που αποτυπώνει την ποιότητα αναφοράς είναι ένα μη συμβατικό καθορισμένο συστατικό στοιχείο κινδύνου. Στην ανάλυση της οικονομικής οντότητας Β για τη διάρθρωση της αγοράς λαμβάνεται υπόψη ο τρόπος καθορισμού των τιμών των τελικών παραδόσεων του καφέ που πραγματικά λαμβάνει. Συνεπώς, με βάση αυτή την ανάλυση της διάρθρωσης της αγοράς, η οικονομική οντότητα Β συμπεραίνει ότι οι προσδοκώμενες συναλλαγές εμπεριέχουν επίσης τον κίνδυνο τιμής του καφέ που αποτυπώνει την ποιότητα αναφοράς ως συνιστώσα κινδύνου που είναι διακριτά αναγνωρίσιμη και αξιόπιστα επιμετρήσιμη, παρότι δεν είναι συμβατικά καθορισμένη. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Β μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης με βάση συνιστώσες κινδύνου (για τον κίνδυνο τιμής του καφέ που αντανάκλα την ποιότητα αναφοράς) για συμβάσεις προμήθειας καφέ καθώς και για προσδοκώμενες συναλλαγές.

γ) Η οικονομική οντότητα Γ αντισταθμίζει μέρος των μελλοντικών αγορών καυσίμου αεριωθούμενων με βάση την πρόβλεψη κατανάλωσης έως και 24 μήνες πριν από την παράδοση και αυξάνει τον όγκο για τον οποίο πραγματοποιεί αντιστάθμιση με την πάροδο του χρόνου. Η οικονομική οντότητα Γ αντισταθμίζει αυτή την έκθεση χρησιμοποιώντας διαφορετικούς τύπους συμβάσεων ανάλογα με τον χρονικό ορίζοντα της αντιστάθμισης, που επηρεάζει τη ρευστότητα της αγοράς για τα παράγωγα. Για μεγαλύτερους χρονικούς ορίζοντες (12–24 μήνες) η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί συμβάσεις αργού πετρελαίου επειδή μόνο αυτές διαθέτουν επαρκή ρευστότητα στην αγορά. Για χρονικούς ορίζοντες 6–12 μηνών, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί παράγωγα πετρελαίου εσωτερικής καύσης επειδή διαθέτουν επαρκή ρευστότητα. Για χρονικούς ορίζοντες έως έξι μήνες, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιεί συμβάσεις καυσίμου αεριωθούμενων. Η ανάλυση της οικονομικής οντότητας Γ σχετικά με τη διάρθρωση της αγοράς για το πετρέλαιο και τα πετρελαιοειδή και η αξιολόγηση των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων παρουσιάζονται ακολούθως:

i) Η οικονομική οντότητα Γ δραστηριοποιείται σε γεωγραφική περιοχή όπου το Brent είναι η βάση αναφοράς για το αργό πετρέλαιο. Το αργό πετρέλαιο είναι πρώτη ύλη αναφοράς που επηρεάζει την τιμή διαφόρων προϊόντων διύλισης πετρελαίου ως το πλέον βασικό στοιχείο για τον υπολογισμό της. Το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης είναι βάση αναφοράς για τα προϊόντα διύλισης πετρελαίου, η οποία χρησιμοποιείται ως αναφορά τιμολόγησης για τα αποστάγματα πετρελαίου γενικότερα. Αυτό αντανάκλαται επίσης στους τύπους παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων για τις αγορές αργού πετρελαίου και προϊόντων διύλισης πετρελαίου στο περιβάλλον όπου δραστηριοποιείται η οικονομική οντότητα Γ, όπως:

— στο σύμβολο μελλοντικής εκπλήρωσης αργού πετρελαίου αναφοράς, το οποίο αφορά το αργό πετρέλαιο Brent·

— στο σύμβολο μελλοντικής εκπλήρωσης πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς, το οποίο χρησιμοποιείται ως αναφορά τιμολόγησης για τα αποστάγματα—για παράδειγμα, τα παράγωγα περιθωρίου καυσίμου αεριωθούμενων καλύπτουν τη διαφορά τιμής μεταξύ του καυσίμου αεριωθούμενων και του εν λόγω πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς· και

— στο παράγωγο περιθωρίου αργού/διυλισμένου πετρελαίου εσωτερικής καύσης αναφοράς (δηλαδή το παράγωγο για τη διαφορά τιμής μεταξύ αργού πετρελαίου και πετρελαίου εσωτερικής καύσης—ένα περιθώριο διύλισης) που συνδέεται με δείκτη αργού πετρελαίου Brent.

- ii) Η τιμολόγηση προϊόντων διύλισης πετρελαίου δεν εξαρτάται από τον συγκεκριμένο τύπο αργού πετρελαίου που υφίσταται επεξεργασία σε ένα συγκεκριμένο διυλιστήριο, διότι αυτά τα προϊόντα διύλισης πετρελαίου (όπως το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης ή το πετρέλαιο αεριωθούμενων) είναι τυποποιημένα προϊόντα.

Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Γ συμπεραίνει ότι ο κίνδυνος τιμής σε σχέση με τις αγορές καυσίμου αεριωθούμενων περιλαμβάνει μια συνιστώσα κινδύνου τιμής αργού πετρελαίου που βασίζεται στο αργό πετρέλαιο Brent και μια συνιστώσα κινδύνου τιμής πετρελαίου εσωτερικής καύσης, παρότι ούτε το αργό πετρέλαιο ούτε το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε συμβατική ρύθμιση. Η οικονομική οντότητα Γ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτές οι δύο συνιστώσες κινδύνου είναι διακριτά αναγνωρίσιμες και αξιόπιστα επιμετρήσιμες παρότι δεν είναι συμβατικά καθορισμένες. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Γ μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης για τις προσδοκώμενες αγορές καυσίμου αεριωθούμενων με βάση τις συνιστώσες κινδύνου (για το αργό πετρέλαιο και το πετρέλαιο εσωτερικής καύσης). Αυτή η ανάλυση σημαίνει επίσης ότι εάν, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα Γ χρησιμοποιούσε παράγωγα αργού πετρελαίου με βάση το αργό πετρέλαιο West Texas Intermediate (WTI), οι μεταβολές στη διαφορά τιμής μεταξύ του αργού πετρελαίου Brent και του αργού πετρελαίου WTI θα είχαν ως αποτέλεσμα την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης.

- δ) Η οικονομική οντότητα Δ διακρατεί ένα χρεωστικό τίτλο σταθερού επιτοκίου. Αυτός ο τίτλος εκδίδεται σε περιβάλλον αγοράς όπου πολλοί διαφορετικοί παρόμοιοι χρεωστικοί τίτλοι συγκρίνονται ως προς τα περιθώριά τους με ένα επιτόκιο αναφοράς (για παράδειγμα, το LIBOR) και οι τίτλοι κυμαινόμενου επιτοκίου σε αυτό το περιβάλλον τυπικά συνδέονται με δείκτη αυτού του επιτοκίου αναφοράς. Οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων χρησιμοποιούνται συχνά για τη διαχείριση του κινδύνου επιτοκίου με βάση το εν λόγω επιτόκιο αναφοράς, ανεξαρτήτως του περιθωρίου των χρεωστικών τίτλων σε σχέση με το επιτόκιο αναφοράς. Η τιμή των χρεωστικών τίτλων σταθερού επιτοκίου αυξομειώνεται ανταποκρινόμενη άμεσα σε μεταβολές του επιτοκίου αναφοράς καθώς αυτές συμβαίνουν. Η οικονομική οντότητα Δ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το επιτόκιο αναφοράς είναι μια συνιστώσα κινδύνου που μπορεί να αναγνωρισθεί χωριστά και να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα Δ μπορεί να καθορίσει σχέσεις αντιστάθμισης για τον χρεωστικό τίτλο σταθερού επιτοκίου με βάση συνιστώσες κινδύνου για τον κίνδυνο επιτοκίου αναφοράς.

- B6.3.11 Κατά τον προσδιορισμό συνιστώσας κινδύνου ως αντισταθμισμένου στοιχείου, οι απαιτήσεις λογιστικής αντιστάθμισης εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη συνιστώσα κινδύνου με τον ίδιο τρόπο που εφαρμόζονται για άλλα αντισταθμισμένα στοιχεία που δεν είναι συνιστώσες κινδύνου. Για παράδειγμα, τα κριτήρια καταλληλότητας ισχύουν, συμπεριλαμβανομένου του ότι η σχέση αντιστάθμισης πρέπει να πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και τυχόν αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης πρέπει να επιμετράται και να αναγνωρίζεται.
- B6.3.12 Η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να προσδιορίζει μόνο μεταβολές στις ταμειακές ροές ή την εύλογη αξία ενός αντισταθμισμένου στοιχείου υψηλότερα ή χαμηλότερα από μια συγκεκριμένη τιμή ή άλλη μεταβλητή (μονόπλευρος κίνδυνος). Η εσωτερική αξία ενός αντισταθμιζόμενου μέσου που αποτελείται από αγορασθέν δικαίωμα προαίρεσης (αν υποτεθεί ότι έχει τους ίδιους βασικούς όρους όπως ο προσδιοριζόμενος κίνδυνος), αλλά όχι τη διαχρονική του αξία, αντικατοπτρίζει μονόπλευρο κίνδυνο σε αντισταθμιζόμενο στοιχείο. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίζει τη μεταβλητότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών που προκύπτουν από την αύξηση στην τιμή προβλεπόμενης αγοράς εμπορεύματος. Σε τέτοια περίπτωση, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει μόνο απώλειες ταμειακών ροών που προκύπτουν από αύξηση στην τιμή πάνω από το καθορισμένο επίπεδο. Ο αντισταθμιζόμενος κίνδυνος δεν περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία αγορασθέντος δικαιώματος προαίρεσης, επειδή η διαχρονική αξία δεν είναι συστατικό στοιχείο της προσδοκώμενης συναλλαγής που επηρεάζει τα αποτελέσματα.
- B6.3.13 Υπάρχει ένα μαχητό τεκμήριο σύμφωνα με το οποίο εάν ο κίνδυνος πληθωρισμού δεν είναι συμβατικά καθορισμένος, δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμος και αξιόπιστα επιμετρήσιμος και, συνεπώς, δεν μπορεί να προσδιοριστεί ως συνιστώσα κινδύνου ενός χρηματοοικονομικού μέσου. Ωστόσο, σε περιορισμένες περιπτώσεις, είναι δυνατό να αναγνωριστεί μια συνιστώσα κινδύνου για τον κίνδυνο πληθωρισμού η οποία είναι διακριτά αναγνωρίσιμη και αξιόπιστα επιμετρήσιμη λόγω των ιδιαίτερων περιστάσεων των συνθηκών πληθωρισμού και της σχετικής αγοράς χρεωστικών τίτλων.

B6.3.14 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα εκδίδει χρεωστικούς τίτλους σε ένα περιβάλλον όπου τα ομόλογα που είναι συνδεδεμένα με τον πληθωρισμό έχουν διάρθρωση όγκου και διάρκειας, με αποτέλεσμα την επαρκή ρευστότητα στην αγορά, η οποία επιτρέπει μια διαχρονική διάρθρωση πραγματικών επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο. Αυτό σημαίνει ότι για το αντίστοιχο νόμισμα, ο πληθωρισμός είναι ένας σχετικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη χωριστά από τις αγορές χρεωστικών τίτλων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η συνιστώσα κινδύνου πληθωρισμού μπορεί να καθοριστεί προεξοφλώντας τις ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου χρεωστικού τίτλου χρησιμοποιώντας τη διαχρονική διάρθρωση των πραγματικών επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο [δηλαδή με τρόπο παρόμοιο με τον τρόπο καθορισμού μιας συνιστώσας με επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου (ονομαστικό)]. Αντιθέτως, σε πολλές περιπτώσεις, η συνιστώσα κινδύνου πληθωρισμού δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμη και αξιόπιστα επιμετρήσιμη. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα εκδίδει μόνο χρεωστικούς τίτλους ονομαστικού επιτοκίου σε ένα περιβάλλον όπου η αγορά για ομόλογα συνδεδεμένα με τον πληθωρισμό που δεν διαθέτει επαρκή ρευστότητα που να επιτρέπει τη διαχρονική διάρθρωση επιτοκίων χωρίς τοκομερίδιο. Σε αυτή την περίπτωση, η ανάλυση της διάρθρωσης της αγοράς και των γεγονότων και των περιστάσεων δεν στοιχειοθετεί το συμπέρασμα της οικονομικής οντότητας ότι ο πληθωρισμός είναι σχετικός παράγοντας που λαμβάνεται υπόψη χωριστά από τις αγορές χρεωστικών τίτλων. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αντικρούσει το μαχητό τεκμήριο ότι ο κίνδυνος πληθωρισμού που δεν είναι συμβατικά καθορισμένος δεν είναι διακριτά αναγνωρίσιμος και αξιόπιστα επιμετρήσιμος. Συνεπώς, η συνιστώσα κινδύνου πληθωρισμού δεν θα ήταν επιλέξιμη για να προσδιοριστεί ως το αντισταθμισμένο στοιχείο. Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως οποιουδήποτε μέσου αντιστάθμισης για τον πληθωρισμό που η οικονομική οντότητα έχει πραγματικά συνάψει. Συγκεκριμένα, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί απλώς να εξαγάγει τους όρους και τις προϋποθέσεις του πραγματικού μέσου αντιστάθμισης για τον πληθωρισμό προβάλλοντας τους όρους και τις προϋποθέσεις του στο χρέος ονομαστικού επιτοκίου.

B6.3.15 Μια συμβατικά καθορισμένη συνιστώσα κινδύνου πληθωρισμού των ταμειακών ροών ενός αναγνωρισμένου ομόλογου συνδεδεμένου με τον πληθωρισμό (θεωρώντας ότι δεν υπάρχει απαίτηση λογιστικής αντιμετώπισης ενός ενσωματωμένου παραγώγου χωριστά) είναι διακριτά αναγνωρίσιμη και αξιόπιστα επιμετρήσιμη αρκεί να μην επηρεάζονται άλλες ταμειακές ροές του μέσου από τη συνιστώσα κινδύνου πληθωρισμού.

Συστατικά στοιχεία ονομαστικού ποσού

B6.3.16 Υπάρχουν δύο τύποι συστατικών στοιχείων ονομαστικών ποσών που μπορούν να προσδιοριστούν ως το αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια σχέση αντιστάθμισης: ένα συστατικό στοιχείο που είναι ποσοστό ενός ολόκληρου στοιχείου ή ένα συστατικό στοιχείο εύρους. Ο τύπος του συστατικού στοιχείου αλλάζει το λογιστικό αποτέλεσμα. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το συστατικό στοιχείο για λογιστικούς σκοπούς σε συνάφεια με τον στόχο της ως προς τη διαχείριση του κινδύνου.

B6.3.17 Ένα παράδειγμα συστατικού στοιχείου που αποτελεί ποσοστό αντιστοιχεί στο 50 τοις εκατό των συμβατικών ταμειακών ροών ενός δανείου.

B6.3.18 Ένα συστατικό στοιχείο εύρους μπορεί να οριστεί από έναν καθορισμένο, αλλά ανοικτό πληθυσμό ή από ένα καθορισμένο ονομαστικό ποσό. Παραδείγματα αποτελούν, μεταξύ άλλων:

α) μέρος του όγκου των νομισματικών συναλλαγών, για παράδειγμα, οι επόμενες 10ΣΜ ταμειακών ροών από πωλήσεις σε συνάλλαγμα ύστερα από τις πρώτες 20ΣΜ ταμειακών ροών τον Μάρτιο του 201X⁽⁵⁴⁾.

β) μέρος του φυσικού όγκου, για παράδειγμα, το κάτω εύρος, που αντιστοιχεί σε 5 εκατ. κυβικά μέτρα, του φυσικού αερίου που είναι αποθηκευμένο στην τοποθεσία ΧΨΖ.

γ) μέρος του φυσικού ή άλλου όγκου συναλλαγών, για παράδειγμα, τα πρώτα 100 βαρέλια των αγορών πετρελαίου τον Ιούνιο του 201X ή τα πρώτα 100 MWh των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας τον Ιούνιο του 201X· ή

⁽⁵⁴⁾ Στο παρόν πρότυπο, τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες» (NM) και σε «συναλλαγματικές μονάδες» (ΣΜ).

δ) ένα εύρος του ονομαστικού ποσού ενός αντισταθμισμένου στοιχείου, για παράδειγμα, οι τελευταίες 80 εκατ. NM μιας βέβαιης δέσμευσης ύψους 100 εκατ. NM, το κάτω εύρος ύψους 20 εκατ. NM ενός ομολόγου σταθερού επιτοκίου 100 εκατ. NM ή το άνω εύρος ύψους 30 εκατ. NM από το συνολικό ποσό 100 εκατ. NM ενός χρέους σταθερού επιτοκίου που μπορεί να αποπληρωθεί στην εύλογη αξία (το καθορισμένο ονομαστικό ποσό είναι 100 εκατ. NM).

B6.3.19 Εάν ένα συστατικό στοιχείο εύρους προσδιορίζεται σε αντιστάθμιση εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα πρέπει να το ορίζει με βάση καθορισμένο ονομαστικό ποσό. Προκειμένου να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις για επιλέξιμες αντισταθμίσεις εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου το αντισταθμισμένο στοιχείο για μεταβολές της εύλογης αξίας (δηλαδή, γίνεται εκ νέου επιμέτρηση του στοιχείου για μεταβολές της εύλογης αξίας που μπορούν να αποδοθούν στον αντισταθμισμένο κίνδυνο). Η προσαρμογή της αντιστάθμισης εύλογης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα το αργότερο κατά την παύση αναγνώρισης του στοιχείου. Συνεπώς, είναι αναγκαίο να παρακολουθείται το στοιχείο το οποίο αφορά η προσαρμογή της αντιστάθμισης εύλογης αξίας. Για ένα στοιχείο εύρους σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, απαιτείται από μια οικονομική οντότητα να παρακολουθεί το ονομαστικό ποσό από το οποίο ορίζεται. Για παράδειγμα, στην παράγραφο B6.3.18 στοιχείο δ), το συνολικό ορισμένο ονομαστικό ποσό των 100 εκατ. NM πρέπει να παρακολουθείται προκειμένου να υπάρχει παρακολούθηση του κάτω εύρους των 20 εκατ. NM ή του άνω εύρους των 30 εκατ. NM.

B6.3.20 Ένα συστατικό στοιχείο εύρους που περιλαμβάνει δικαίωμα προπληρωμής δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να προσδιοριστεί ως αντισταθμισμένο στοιχείο σε μια αντιστάθμιση εύλογης αξίας, εάν η εύλογη αξία του δικαιώματος προπληρωμής επηρεάζεται από μεταβολές του αντισταθμισμένου κινδύνου, εκτός εάν το προσδιορισμένο εύρος συμπεριλαμβάνει το αποτέλεσμα του σχετικού δικαιώματος προπληρωμής κατά τον καθορισμό της μεταβολής της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Σχέσεις μεταξύ των συστατικών στοιχείων και των συνολικών ταμειακών ροών ενός στοιχείου

B6.3.21 Εάν ένα συστατικό στοιχείο των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού ή μη χρηματοοικονομικού στοιχείου προσδιορίζεται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο, αυτό το συστατικό στοιχείο πρέπει να είναι μικρότερο από ή ίσο με τις συνολικές ταμειακές ροές ολόκληρου του στοιχείου. Ωστόσο, όλες οι ταμειακές ροές ολόκληρου του στοιχείου μπορούν να προσδιοριστούν ως το αντισταθμισμένο στοιχείο και να αντισταθμιστούν έναντι ενός συγκεκριμένου κινδύνου (για παράδειγμα, μόνο για εκείνες τις μεταβολές που μπορούν να αποδοθούν σε μεταβολές του LIBOR ή μιας τιμής βασικού εμπορεύματος).

B6.3.22 Για παράδειγμα, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης της οποίας το πραγματικό επιτόκιο είναι χαμηλότερο του LIBOR, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει:

α) ένα συστατικό μέρος της υποχρέωσης που αντιστοιχεί στον τόκο με επιτόκιο LIBOR (συν το ποσό του κεφαλαίου σε περίπτωση αντιστάθμισης εύλογης αξίας)· και

β) ένα αρνητικό υπολειμματικό συστατικό στοιχείο.

B6.3.23 Ωστόσο, στην περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης σταθερού επιτοκίου της οποίας το πραγματικό επιτόκιο είναι (για παράδειγμα) 100 μονάδες βάσης κάτω από το LIBOR, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο τη μεταβολή της αξίας ολόκληρης της υποχρέωσης (δηλαδή, το κεφάλαιο συν τον τόκο με βάση το LIBOR μείον 100 μονάδες βάσης) που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του LIBOR. Εάν ένα χρηματοοικονομικό μέσο σταθερού επιτοκίου αντισταθμιστεί αφού περάσει ένα ορισμένο χρονικό διάστημα από τη δημιουργία του και τα επιτόκια έχουν μεταβληθεί στο μεταξύ, η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίσει μια συνιστώσα κινδύνου ίση προς ένα επιτόκιο αναφοράς που είναι υψηλότερο από το συμβατικό επιτόκιο που καταβάλλεται για το στοιχείο. Η οικονομική οντότητα μπορεί να το κάνει αυτό εφόσον το επιτόκιο αναφοράς είναι μικρότερο από το πραγματικό επιτόκιο που υπολογίζεται με βάση την υπόθεση ότι η οικονομική οντότητα είχε αγοράσει το μέσο κατά την ημέρα που προσδιόρισε για πρώτη φορά το αντισταθμισμένο στοιχείο. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σταθερού επιτοκίου ύψους 100NM που έχει πραγματικό επιτόκιο 6 τοις εκατό όταν το LIBOR είναι 4 τοις εκατό. Αρχίζει να αντισταθμίζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο λίγο αργότερα όταν το LIBOR έχει αυξηθεί στο 8 τοις εκατό και η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί στις 90NM. Η οικονομική οντότητα υπολογίζει ότι εάν είχε αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία που προσδιόρισε για πρώτη φορά τον σχετικό κίνδυνο επιτοκίου LIBOR ως το αντισταθμισμένο στοιχείο, η πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου με βάση την εύλογη αξία του ύψους 90NM θα ήταν 9,5 τοις εκατό. Καθώς το LIBOR είναι μικρότερο από την πραγματική απόδοση, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ένα συστατικό στοιχείο LIBOR του 8 τοις εκατό που απαρτίζεται μερικώς από συμβατικές ταμειακές ροές τόκων και μερικώς από τη διαφορά μεταξύ της τρέχουσας εύλογης αξίας (ήτοι 90NM) και του πληρωτέου ποσού κατά τη λήξη (ήτοι 100NM).

- B6.3.24 Εάν μια χρηματοοικονομική υποχρέωση κυμαινόμενου επιτοκίου φέρει τόκους (για παράδειγμα) με βάση το LIBOR τριμήνου μείον 20 μονάδες βάσης (με κατώτατο όριο τις μηδέν μονάδες βάσης), η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως αντισταθμισμένο στοιχείο τη μεταβολή στις ταμειακές ροές ολόκληρης της υποχρέωσης (δηλαδή, του LIBOR τριμήνου μείον 20 μονάδες βάσης—περιλαμβανομένου του κατώτατου ορίου) που μπορεί να αποδοθεί σε μεταβολές του LIBOR. Συνεπώς, εφόσον η καμπύλη προβλέψεων του LIBOR τριμήνου για την εναπομένουσα διάρκεια ζωής της συγκεκριμένης υποχρέωσης δεν μειωθεί κάτω από τις 20 μονάδες βάσης, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει την ίδια διακύμανση ταμειακών ροών με μια υποχρέωση που φέρει τόκο με βάση το LIBOR τριμήνου με μηδενικό ή θετικό περιθώριο. Ωστόσο, εάν η καμπύλη προβλέψεων του LIBOR τριμήνου για την εναπομένουσα διάρκεια ζωής της συγκεκριμένης υποχρέωσης (ή μέρους της) μειωθεί κάτω από τις 20 μονάδες βάσης, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει μικρότερη διακύμανση ταμειακών ροών από μια υποχρέωση που φέρει τόκο με βάση το LIBOR τριμήνου με μηδενικό ή θετικό περιθώριο.
- B6.3.25 Ένα παρόμοιο παράδειγμα ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου είναι ένας συγκεκριμένος τύπος αργού πετρελαίου από ένα συγκεκριμένο πεδίο εξόρυξης πετρελαίου που τιμολογείται διαφορετικά από το αντίστοιχο αργό πετρέλαιο αναφοράς. Εάν μια οικονομική οντότητα πωλήσει αυτό το αργό πετρέλαιο με βάση μια σύμβαση στην οποία χρησιμοποιείται συμβατική μέθοδος τιμολόγησης που καθορίζει την τιμή ανά βαρέλι στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς μείον 10NM με κατώτατο όριο τις 15NM, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει ως το αντισταθμισμένο στοιχείο όλη τη διακύμανση των ταμειακών ροών με βάση τη σύμβαση πώλησης που μπορεί να αποδοθεί στη μεταβολή της τιμής του αργού πετρελαίου αναφοράς. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει μια συνιστώσα που είναι ίση με ολόκληρη τη μεταβολή στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς. Συνεπώς, εφόσον η προθεσμιακή τιμή (για κάθε παράδοση) δεν μειώνεται κάτω από τις 25NM, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει την ίδια διακύμανση ταμειακών ροών με μια πώληση αργού πετρελαίου στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς (ή με ένα θετικό περιθώριο). Ωστόσο, εάν η προθεσμιακή τιμή για οποιαδήποτε παράδοση μειωθεί κάτω από τις 25NM, το αντισταθμισμένο στοιχείο έχει μικρότερη διακύμανση ταμειακών ροών από μια πώληση αργού πετρελαίου στην τιμή του αργού πετρελαίου αναφοράς (ή με ένα θετικό περιθώριο).

Κριτήρια επιλεξιμότητας για τη λογιστική αντιστάθμιση (ενότητα 6.4)

Αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης

- B6.4.1 Η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές του μέσου αντιστάθμισης συμψηφίζονται με μεταβολές στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου (για παράδειγμα, όταν το αντισταθμισμένο στοιχείο αποτελεί συνιστώσα κινδύνου, η σχετική μεταβολή στην εύλογη αξία ή στις ταμειακές ροές ενός στοιχείου είναι εκείνη που μπορεί να αποδοθεί στον αντισταθμισμένο κίνδυνο). Η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης είναι ο βαθμός στον οποίο οι μεταβολές της εύλογης αξίας των ταμειακών ροών του μέσου αντιστάθμισης είναι μεγαλύτερες ή μικρότερες από εκείνες του αντισταθμισμένου στοιχείου.
- B6.4.2 Κατά τον προσδιορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης και σε συνεχή βάση, η οικονομική οντότητα αναλύει τις αιτίες αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκειά της. Αυτή η ανάλυση (περιλαμβανομένων τυχόν επικαιροποιήσεων σύμφωνα με την παράγραφο B6.5.21 ως αποτέλεσμα του επανακαθορισμού μιας σχέσης αντιστάθμισης) είναι η βάση για την αξιολόγηση της οικονομικής οντότητας σχετικά με την εκπλήρωση των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.
- B6.4.3 Προς αποφυγή αμφιβολιών, οι επιπτώσεις της αντικατάστασης του αρχικού αντισυμβαλλόμενου με έναν εκκαθαρίζοντα αντισυμβαλλόμενο και της πραγματοποίησης των σχετικών τροποποιήσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.5.6, αντικατοπτρίζονται στην επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης και, κατά συνέπεια, στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης και στην επιμέτρηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

Οικονομική σχέση ανάμεσα στο αντισταθμισμένο στοιχείο και το μέσο αντιστάθμισης

- B6.4.4 Η απαίτηση να υπάρχει οικονομική σχέση σημαίνει ότι το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο έχουν αξίες που συνήθως κινούνται στην αντίθετη κατεύθυνση λόγω του ίδιου κινδύνου, που είναι ο αντισταθμισμένος κίνδυνος. Συνεπώς, πρέπει να υπάρχει προσοκία ότι η αξία του μέσου αντιστάθμισης και η αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου θα μεταβάλλονται συστηματικά, ανταποκρινόμενες σε μεταβολές στην ίδια υποκείμενη αξία ή στις ίδιες υποκείμενες αξίες που σχετίζονται οικονομικά με τέτοιο τρόπο ώστε να ανταποκρίνονται με παρόμοιο τρόπο στον κίνδυνο που αντισταθμίζεται (για παράδειγμα, αργό πετρέλαιο Brent και WTI).

B6.4.5 Εάν οι υποκείμενες αξίες δεν είναι οι ίδιες, αλλά σχετίζονται οικονομικά, μπορούν να υπάρξουν καταστάσεις όπου οι αξίες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου κινούνται στην ίδια κατεύθυνση, για παράδειγμα, επειδή η διαφορά τιμής μεταξύ των δύο σχετιζόμενων υποκείμενων στοιχείων μεταβάλλεται ενώ οι ίδιες οι υποκείμενες αξίες δεν μεταβάλλονται σημαντικά. Αυτή η κατάσταση εξακολουθεί να είναι συνεπής με μια οικονομική σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου εφόσον οι αξίες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου εξακολουθεί να αναμένεται ότι θα κινηθούν ως συνήθως σε αντίθετες κατευθύνσεις όταν υπάρχουν μεταβολές στις υποκείμενες αξίες.

B6.4.6 Η αξιολόγηση του κατά πόσον υφίσταται οικονομική σχέση περιλαμβάνει ανάλυση της πιθανής συμπεριφοράς της σχέσης αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια της, προκειμένου να εξακριβωθεί αν μπορεί να αναμένεται ότι θα ανταποκριθεί στον στόχο διαχείρισης του κινδύνου. Η ύπαρξη στατιστικής σχέσης μεταξύ δύο μεταβλητών δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει, από μόνη της, το συμπέρασμα ότι υφίσταται οικονομική σχέση.

Η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου

B6.4.7 Επειδή το μοντέλο λογιστικής αντιστάθμισης βασίζεται σε μια γενική έννοια συμφηφισμού μεταξύ των κερδών και των ζημιών από το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης καθορίζεται όχι μόνο από την οικονομική σχέση μεταξύ αυτών των στοιχείων (δηλαδή, τις μεταβολές στις υποκείμενες αξίες τους), αλλά επίσης και από την επίδραση του πιστωτικού κινδύνου στην αξία του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου. Επίδραση του πιστωτικού κινδύνου σημαίνει ότι, ακόμη και αν υπάρχει οικονομική σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου, το επίπεδο του συμφηφισμού θα μπορούσε να γίνει απρόβλεπτο. Αυτό μπορεί να προκύψει από μια μεταβολή στον πιστωτικό κίνδυνο είτε του μέσου αντιστάθμισης είτε του αντισταθμισμένου στοιχείου που είναι τέτοιου μεγέθους ώστε ο πιστωτικός κίνδυνος να υπερισχύει έναντι των μεταβολών αξίας που προκύπτουν από την οικονομική σχέση (δηλαδή, του αποτελέσματος των μεταβολών στις υποκείμενες αξίες). Επίπεδο μεγέθους που έχει ως αποτέλεσμα την υπερίσχυση του πιστωτικού κινδύνου είναι το επίπεδο που θα είχε ως αποτέλεσμα ζημία (ή κέρδος) από την ανατροπή από τον πιστωτικό κίνδυνο της επίδρασης των μεταβολών των υποκείμενων αξιών στην αξία του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου, ακόμη και αν αυτές οι μεταβολές ήταν σημαντικές. Αντιθέτως, εάν κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου παρουσιαστεί μικρή μεταβολή στις υποκείμενες αξίες, το γεγονός ότι ακόμη και μικρές μεταβολές που σχετίζονται με τον πιστωτικό κίνδυνο στην αξία του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αξία περισσότερο από ό,τι οι υποκείμενες αξίες, δεν δημιουργεί κατάσταση υπερίσχυσης του πιστωτικού κινδύνου.

B6.4.8 Ένα παράδειγμα υπερίσχυσης του πιστωτικού κινδύνου σε μια σχέση αντιστάθμισης είναι όταν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει έκθεση σε κίνδυνο τιμής εμπορεύματος, χρησιμοποιώντας ένα μη εξασφαλισμένο παράγωγο. Εάν η πιστοληπτική διαβάθμιση του αντισυμβαλλομένου σε αυτό το παράγωγο υποβαθμιστεί σοβαρά, το αποτέλεσμα των μεταβολών στην πιστοληπτική διαβάθμιση του αντισυμβαλλομένου ενδέχεται να υπερισχύσει έναντι της επίδρασης των μεταβολών της τιμής του εμπορεύματος στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης, ενώ οι μεταβολές στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τις μεταβολές στην τιμή του εμπορεύματος.

Συντελεστής αντιστάθμισης

B6.4.9 Σύμφωνα με τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, ο συντελεστής αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να είναι ο ίδιος που προκύπτει από την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που πραγματικά αντισταθμίζει η οικονομική οντότητα και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που πραγματικά χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα για να αντισταθμίσει την εν λόγω ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου. Συνεπώς, εάν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει ποσοστό κάτω του 100 τοις εκατό της έκθεσης σε ένα στοιχείο, για παράδειγμα 85 τοις εκατό, προσδιορίζει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας έναν συντελεστή αντιστάθμισης που είναι ο ίδιος με αυτόν που προκύπτει από το 85 τοις εκατό της έκθεσης και την ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά για να αντισταθμίσει αυτό το 85 τοις εκατό. Παρομοίως, εάν, για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια έκθεση χρησιμοποιώντας ένα ονομαστικό ποσό 40 μονάδων ενός χρηματοοικονομικού μέσου, πρέπει να προσδιορίσει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας έναν συντελεστή αντιστάθμισης που είναι ίδιος με εκείνον που προκύπτει από την ποσότητα των 40 μονάδων (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να χρησιμοποιήσει συντελεστή αντιστάθμισης που βασίζεται σε μεγαλύτερη ποσότητα μονάδων που μπορεί να διακρατεί συνολικά ή σε μικρότερη ποσότητα μονάδων) και την ποσότητα του αντισταθμισμένου στοιχείου που αντισταθμίζει πραγματικά με αυτές τις 40 μονάδες.

- B6.4.10 Ωστόσο, ο προσδιορισμός της σχέσης αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας τον ίδιο συντελεστή αντιστάθμισης με εκείνον που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά δεν πρέπει να αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας μεταξύ των σταθμίσεων του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που ακολούθως θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα του αν γίνεται αναγνώριση ή όχι) με πιθανό λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα ήταν συνεπές με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Συνεπώς, για τον σκοπό του προσδιορισμού μιας σχέσης αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά, εάν αυτό είναι αναγκαίο για να αποφευχθεί τέτοιου είδους έλλειψη ισορροπίας.
- B6.4.11 Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα σχετικών παραμέτρων που λαμβάνονται υπόψη κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον ένα λογιστικό αποτέλεσμα είναι μη συμβατό με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης:
- α) όταν ο επιθυμητός συντελεστής αντιστάθμισης έχει καθοριστεί για να αποφευχθεί η αναγνώριση αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για αντιστάθμισεις ταμειακών ροών ή για να πραγματοποιηθούν προσαρμογές αντιστάθμισης εύλογης αξίας για περισσότερα αντισταθμισμένα στοιχεία, με σκοπό την αύξηση της χρήσης της λογιστικής αποτίμησης στην εύλογη αξία, αλλά χωρίς συμψηφισμό των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης· και
- β) όταν υπάρχει εμπορικός σκοπός για τις συγκεκριμένες σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης, παρότι αυτό προκαλεί την αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα συνάπτει σχέση και προσδιορίζει μια ποσότητα για το μέσο αντιστάθμισης που δεν αντιστοιχεί στην ποσότητα που έχει καθορίσει ως βέλτιστη αντιστάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου επειδή ο τυποποιημένος όγκος των μέσων αντιστάθμισης δεν επιτρέπει τη σύναψη σχέσης ακριβώς για τη συγκεκριμένη ποσότητα του μέσου αντιστάθμισης (θέμα μεγέθους παρτίδας). Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει τις αγορές 100 τόνων καφέ με τυποποιημένα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης που έχουν μέγεθος συμβολαίου 37500 lbs (λίβρες). Η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει μόνο πέντε ή έξι συμβόλαια (που αντιστοιχούν σε 85,0 και 102,1 τόνους αντίστοιχα) για να αντισταθμίσει τον όγκο αγοράς των 100 τόνων. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη σχέση αντιστάθμισης χρησιμοποιώντας τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τον αριθμό των συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης για καφέ που χρησιμοποιεί πραγματικά, διότι η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει από την αναντιστοιχία στις σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης δεν θα προκαλούσε λογιστικό αποτέλεσμα που είναι μη συμβατό με τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης.

Συχνότητα αξιολόγησης της εκπλήρωσης των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

- B6.4.12 Η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, και σε συνεχή βάση, κατά πόσον η σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Η οικονομική οντότητα πρέπει να πραγματοποιεί τη συνεχή αξιολόγηση τουλάχιστον σε κάθε ημερομηνία αναφοράς ή όποτε προκύπτει σημαντική μεταβολή στις περιστάσεις που επηρεάζουν τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, όποιο από τα δύο συμβεί πρώτο. Η αξιολόγηση σχετίζεται με τις προσδοκίες ως προς την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης και, συνεπώς, αφορά το μέλλον.

Μέθοδοι αξιολόγησης της εκπλήρωσης των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

- B6.4.13 Στο παρόν πρότυπο δεν προσδιορίζεται συγκεκριμένη μέθοδος για την αξιολόγηση του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί μια μέθοδο που να αντικατοπτρίζει τα σχετικά χαρακτηριστικά της σχέσης αντιστάθμισης, περιλαμβανομένων των αιτιών αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Ανάλογα με αυτούς τους παράγοντες, η μέθοδος μπορεί να είναι ποιοτική ή ποσοτική αξιολόγηση.
- B6.4.14 Για παράδειγμα, όταν οι κρίσιμοι όροι (όπως το ονομαστικό ποσό, η διάρκεια και το υποκείμενο στοιχείο) του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι σε συμφωνία ή εναρμονίζονται σε μεγάλο βαθμό, ενδέχεται να είναι δυνατό για μια οικονομική οντότητα να καταλήξει στο συμπέρασμα, με βάση μια ποιοτική αξιολόγηση αυτών των κρίσιμων όρων, ότι οι τιμές του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου, γενικά, κινούνται σε αντίθετες κατευθύνσεις εξαιτίας του ίδιου κινδύνου και, συνεπώς, ότι υφίσταται οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης (βλ. παραγράφους B6.4.4-B6.4.6).

- B6.4.15 Το γεγονός ότι ένα παράγωγο έχει θετική ή μηδενική εσωτερική αξία όταν προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης δεν σημαίνει από μόνο του ότι δεν ενδείκνυται η ποιοτική αξιολόγηση. Εξαρτάται από τις περιστάσεις το κατά πόσον η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης που προκύπτει από αυτό το γεγονός θα μπορούσε να έχει μέγεθος το οποίο μια ποιοτική αξιολόγηση δεν θα αντανάκλασε επαρκώς.
- B6.4.16 Αντιθέτως, εάν οι κρίσιμοι όροι του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν εναρμονίζονται σε μεγάλο βαθμό, υπάρχει αυξημένο επίπεδο αβεβαιότητας σχετικά με την έκταση του συμφηφισμού. Συνεπώς, η αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια της σχέσης αντιστάθμισης είναι πιο δύσκολο να προβλεφθεί. Σε παρόμοια κατάσταση, ενδέχεται η οικονομική οντότητα να μπορεί να κρίνει μόνο με βάση μια ποσοτική αξιολόγηση κατά πόσον υπάρχει οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.4–B6.4.6). Σε ορισμένες καταστάσεις, ενδέχεται επίσης να απαιτείται ποσοτική αξιολόγηση για να αξιολογηθεί κατά πόσον ο συντελεστής αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της σχέσης αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους B6.4.9–B6.4.11). Η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί την ίδια ή διαφορετικές μεθόδους για αυτούς τους δύο διαφορετικούς σκοπούς.
- B6.4.17 Εάν υπάρχουν μεταβολές στις περιστάσεις που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να πρέπει να αλλάξει τη μέθοδο αξιολόγησης του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι αντικατοπτρίζονται τα σχετικά χαρακτηριστικά της σχέσης αντιστάθμισης, περιλαμβανομένων των αιτιών αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.
- B6.4.18 Η διαχείριση κινδύνων μιας οικονομικής οντότητας είναι η κύρια πηγή πληροφόρησης για την αξιολόγηση του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Αυτό σημαίνει ότι οι πληροφορίες (ή η ανάλυση) διαχείρισης που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της λήψης αποφάσεων μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βάση για να αξιολογηθεί αν μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.
- B6.4.19 Στην τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνεται ο τρόπος με τον οποίο αξιολογεί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου ή των μεθόδων που χρησιμοποιούνται. Η τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης επικαιροποιείται με τυχόν αλλαγές στις μεθόδους (βλέπε παράγραφο B6.4.17).

Λογιστική αντιμετώπιση των επιλέξιμων σχέσεων αντιστάθμισης (ενότητα 6.5)

- B6.5.1 Παράδειγμα αντιστάθμισης εύλογης αξίας αποτελεί η αντιστάθμιση της έκθεσης στις μεταβολές της εύλογης αξίας χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου που προκύπτουν από μεταβολές των επιτοκίων. Σε μια τέτοια αντιστάθμιση μπορούν να συμμετέχουν τόσο ο εκδότης όσο και ο κάτοχος.
- B6.5.2 Ο σκοπός μιας αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η αναβολή του κέρδους ή της ζημίας από το μέσο αντιστάθμισης σε μια περίοδο ή περιόδους κατά την οποία ή τις οποίες οι αντισταθμισμένες αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Ένα παράδειγμα αντιστάθμισης ταμειακών ροών είναι η χρήση συμφωνίας ανταλλαγής του κυμαινόμενου επιτοκίου (είτε επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος είτε στην εύλογη αξία) με χρέος σταθερού επιτοκίου (ήτοι αντιστάθμιση μελλοντικής συναλλαγής όπου οι μελλοντικές ταμειακές ροές που αντισταθμίζονται είναι οι μελλοντικές καταβολές τόκων). Αντιθέτως, η προσδοκώμενη αγορά συμμετοχικού τίτλου που, αφού αποκτηθεί, αντιμετωπίζεται λογιστικά με βάση την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, είναι ένα παράδειγμα στοιχείου που δεν μπορεί να αποτελέσει το αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών, διότι οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία από το μέσο αντιστάθμισης που θα αναβαλλόταν δεν θα μπορούσε να ανακαταταχθεί στα αποτελέσματα σε μια περίοδο κατά την οποία θα επιτύγχανε συμφηφισμό. Για τον ίδιο λόγο, η προσδοκώμενη αγορά συμμετοχικού τίτλου που, αφού αποκτηθεί, αντιμετωπίζεται λογιστικά στην εύλογη αξία με τις μεταβολές στην εύλογη αξία να απεικονίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, επίσης δεν μπορεί να αποτελέσει το αντισταθμισμένο στοιχείο σε αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

- B6.5.3 Αντιστάθμιση βέβαιης δέσμευσης (για παράδειγμα, αντιστάθμιση της μεταβολής της τιμής των καυσίμων που αφορά μη αναγνωρισμένη συμβατική δέσμευση αγοράς καυσίμου σε συγκεκριμένη τιμή από εταιρεία ηλεκτρικής ενέργειας) είναι η αντιστάθμιση της έκδοσης σε μεταβολές της εύλογης αξίας. Συνεπώς, τέτοια αντιστάθμιση αποτελεί αντιστάθμιση εύλογης αξίας. Όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.4, η αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας βέβαιης δέσμευσης θα μπορούσε εναλλακτικά να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως αντιστάθμιση ταμειακών ροών.

Επιμέτρηση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης

- B6.5.4 Κατά την επιμέτρηση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τη διαχρονική αξία του χρήματος. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα καθορίζει την αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου με βάση την παρούσα αξία και, ως εκ τούτου, η μεταβολή της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου περιλαμβάνει επίσης την επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος.

- B6.5.5 Για τον υπολογισμό της μεταβολής στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου για τους σκοπούς της επιμέτρησης της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει παράγωγο με όρους συναφείς με τους κρίσιμους όρους του αντισταθμισμένου στοιχείου (αυτό συνήθως αναφέρεται ως «υποθετικό παράγωγο») και, για παράδειγμα, για μια αντιστάθμιση προσδοκώμενης συναλλαγής, θα διαμορφωνόταν με βάση το επίπεδο της αντισταθμισμένης τιμής (ή επιτοκίου). Για παράδειγμα, σε περίπτωση αντιστάθμισης αμφίπλευρου κινδύνου στο τρέχον επίπεδο της αγοράς, το υποθετικό παράγωγο θα αντιπροσώπευε ένα υποθετικό προθεσμιακό συμβόλαιο που έχει διαμορφωθεί με βάση μια μηδενική αξία κατά τον χρόνο προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης. Εάν η αντιστάθμιση αφορούσε, για παράδειγμα, μονόπλευρο κίνδυνο, το υποθετικό παράγωγο θα αντιπροσώπευε την εσωτερική αξία ενός υποθετικού δικαιώματος που κατά τον χρόνο προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης έχει ισοδύναμη χρηματική αξία, εάν το αντισταθμισμένο επίπεδο τιμής είναι ίσο με το τρέχον επίπεδο στην αγορά, ή μηδενική εσωτερική αξία, εάν το αντισταθμισμένο επίπεδο τιμής είναι υψηλότερο (ή, για αντιστάθμιση μιας θέσης αγοράς, χαμηλότερο) από το τρέχον επίπεδο της αγοράς. Η χρήση υποθετικού παραγώγου είναι ένας πιθανός τρόπος υπολογισμού της μεταβολής της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου. Το υποθετικό παράγωγο αναπαράγει το αντισταθμισμένο στοιχείο και, συνεπώς, έχει την ίδια επίδραση όπως εάν η συγκεκριμένη μεταβολή της αξίας καθοριζόταν με διαφορετική προσέγγιση. Συνεπώς, η χρήση ενός «υποθετικού παραγώγου» δεν αποτελεί αυτοτελώς μέθοδο, αλλά πρακτική μαθηματική λύση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για τον υπολογισμό της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου. Ως εκ τούτου, ένα «υποθετικό παράγωγο» δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να συμπεριληφθούν χαρακτηριστικά στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που υπάρχουν μόνο στο μέσο αντιστάθμισης (αλλά όχι στο αντισταθμισμένο στοιχείο). Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι το χρέος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα (ανεξάρτητα από το αν είναι χρέος σταθερού ή κυμαινόμενου επιτοκίου). Κατά τη χρήση υποθετικού παραγώγου για τον υπολογισμό της μεταβολής της αξίας ενός τέτοιου χρέους ή της παρούσας αξίας της σωρευμένης μεταβολής στις ταμειακές ροές του, από το υποθετικό παράγωγο δεν μπορεί απλώς να προκύπτει ο καταλογισμός μιας χρέωσης για την ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων, παρά το γεγονός ότι τα πραγματικά παράγωγα με τα οποία ανταλλάσσονται διαφορετικά νομίσματα ενδέχεται να περιλαμβάνουν μια τέτοια χρέωση (για παράδειγμα, οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων σε διαφορετικά νομίσματα).

- B6.5.6 Η μεταβολή της αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου που καθορίστηκε χρησιμοποιώντας ένα υποθετικό παράγωγο ενδέχεται να χρησιμοποιηθεί επίσης για σκοπούς αξιολόγησης του κατά πόσον μια σχέση αντιστάθμισης πληροί τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

Επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης και των μεταβολών στον συντελεστή αντιστάθμισης

- B6.5.7 Ο επανακαθορισμός αναφέρεται στις προσαρμογές που γίνονται στις καθορισμένες ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης μιας υφιστάμενης σχέσης αντιστάθμισης για τους σκοπούς της διατήρησης συντελεστή αντιστάθμισης που είναι σύμφωνος με τις απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Οι μεταβολές στις καθορισμένες ποσότητες ενός αντισταθμισμένου στοιχείου ή ενός μέσου αντιστάθμισης για διαφορετικό σκοπό δεν συνιστούν επανακαθορισμό για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου.

- B6.5.8 Ο επανακαθορισμός αντιμετωπίζεται λογιστικά ως συνέχεια της σχέσης αντιστάθμισης σύμφωνα με τις παραγράφους B6.5.9-B6.5.21. Κατά τον επανακαθορισμό, η αναποτελεσματικότητα αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης καθορίζεται και αναγνωρίζεται αμέσως πριν από την προσαρμογή της σχέσης αντιστάθμισης.

- B6.5.9 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης επιτρέπει σε μια οικονομική οντότητα να ανταποκρίνεται στις μεταβολές στη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που προκύπτουν από τα υποκείμενα στοιχεία ή τις μεταβλητές κινδύνου τους. Για παράδειγμα, μια σχέση αντιστάθμισης όπου το μέσο αντιστάθμισης και το αντισταθμισμένο στοιχείο έχουν διαφορετικές, αλλά σχετιζόμενες, υποκείμενες αξίες μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα μιας μεταβολής της σχέσης μεταξύ των δύο υποκείμενων στοιχείων (για παράδειγμα, διαφορετικοί δείκτες, επιτόκια ή τιμές αναφοράς). Συνεπώς, ο επανακαθορισμός επιτρέπει τη συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης σε καταστάσεις όπου η σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου μεταβάλλεται κατά τρόπο που μπορεί να αντισταθμιστεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης.
- B6.5.10 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει έκθεση στο ξένο νόμισμα Α χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο συναλλαγματός που αναφέρεται στο ξένο νόμισμα Β και τα ξένα νομίσματα Α και Β είναι συνδεδεμένα (δηλαδή, η συναλλαγματική τους ισοτιμία διατηρείται εντός ορισμένου εύρους ή σε συγκεκριμένο επίπεδο που καθορίζεται από μια κεντρική τράπεζα ή άλλη αρχή). Εάν η συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του ξένου νομίσματος Α και του ξένου νομίσματος Β άλλαξε (δηλαδή, σε περίπτωση καθορισμού νέου εύρους ή νέας ισοτιμίας), ο επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης κατά τρόπο ώστε να αντανakλά τη νέα συναλλαγματική ισοτιμία θα εξασφάλιζε ότι η σχέση αντιστάθμισης συνεχίζει να πληροί την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για τον συντελεστή αντιστάθμισης στις νέες περιστάσεις. Αντιθέτως, σε περίπτωση αδέτησης επί του παραγώγου συναλλαγματός, η μεταβολή του συντελεστή αντιστάθμισης δεν θα μπορούσε να εξασφαλίσει ότι η σχέση αντιστάθμισης θα συνέχιζε να πληροί την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Συνεπώς, ο επανακαθορισμός δεν διευκολύνει τη συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης σε καταστάσεις όπου η σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου μεταβάλλεται κατά τρόπο που δεν μπορεί να αντισταθμιστεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης.
- B6.5.11 Δεν αποτελεί κάθε μεταβολή στην έκταση του συμψηφισμού μεταξύ των μεταβολών της εύλογης αξίας του μέσου αντιστάθμισης και της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου, μεταβολή στη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η οικονομική οντότητα αναλύει τις αιτίες της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που ανέμενε να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά τη διάρκεια της και αξιολογεί κατά πόσον οι μεταβολές της έκτασης του συμψηφισμού αποτελούν:
- α) διακυμάνσεις γύρω από τον συντελεστή αντιστάθμισης, ο οποίος παραμένει έγκυρος (δηλαδή, συνεχίζει να αντανakλά δεόντως τη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου)· ή
- β) ένδειξη ότι ο συντελεστής αντιστάθμισης δεν αντανakλά πλέον δεόντως τη σχέση μεταξύ του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου.
- Η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αυτή την αξιολόγηση σε σχέση με την απαίτηση αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης για τον συντελεστή αντιστάθμισης, δηλαδή, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι η σχέση αντιστάθμισης δεν αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας μεταξύ των σταθμίσεων του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα του κατά πόσον αναγνωρίζεται ή όχι) με πιθανό λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Συνεπώς, αυτή η αξιολόγηση απαιτεί την άσκηση κρίσης.
- B6.5.12 Η διακύμανση γύρω από έναν σταθερό συντελεστή αντιστάθμισης (και, συνεπώς, η αντίστοιχη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης) δεν μπορεί να μειωθεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης ανάλογα με κάθε αποτέλεσμα χωριστά. Συνεπώς, σε παρόμοιες περιστάσεις, η μεταβολή στην έκταση του συμψηφισμού αποτελεί θέμα επιμέτρησης και αναγνώρισης της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, αλλά δεν απαιτεί επανακαθορισμό.

- B6.5.13 Αντιθέτως, εάν οι μεταβολές στην έκταση του συμφηφισμού αποτελούν ένδειξη ότι εμφανίζεται διακύμανση γύρω από έναν συντελεστή αντιστάθμισης που διαφέρει από τον συντελεστή αντιστάθμισης που χρησιμοποιείται επί του παρόντος για τη συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης ή ότι υπάρχει μια τάση απομάκρυνσης από τον συγκεκριμένο συντελεστή αντιστάθμισης, η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης μπορεί να μειωθεί μέσω της προσαρμογής του συντελεστή αντιστάθμισης, ενώ η διατήρηση του συντελεστή αντιστάθμισης θα προκαλούσε αυξανόμενη αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης. Ωστόσο, σε παρόμοιες περιστάσεις, η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογήσει αν η σχέση αντιστάθμισης αντικατοπτρίζει έλλειψη ισορροπίας ανάμεσα στις σταθμίσεις του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης (ανεξάρτητα αν γίνεται αναγνώριση ή όχι), η οποία με τη σειρά της θα επέφερε λογιστικό αποτέλεσμα μη συμβατό με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν ο συντελεστής αντιστάθμισης προσαρμοστεί, επηρεάζει επίσης την επιμέτρηση και αναγνώριση της αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης διότι, κατά τον επανακαθορισμό, η αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να καθορίζεται και να αναγνωρίζεται αμέσως πριν από την προσαρμογή της σχέσης αντιστάθμισης σύμφωνα με την παράγραφο B6.5.8.
- B6.5.14 Επανακαθορισμός σημαίνει ότι, για τους σκοπούς της λογιστικής αντιστάθμισης, μετά την έναρξη μιας σχέσης αντιστάθμισης, μια οικονομική οντότητα προσαρμόζει τις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου ανάλογα με τις μεταβολές στις περιστάσεις που επηρεάζουν τον συντελεστή αντιστάθμισης της συγκεκριμένης σχέσης αντιστάθμισης. Συνήθως, η προσαρμογή πρέπει να αντανakλά προσαρμογές στις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιεί πραγματικά. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τον συντελεστή αντιστάθμισης που προκύπτει από τις ποσότητες του αντισταθμισμένου στοιχείου ή του μέσου αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί πραγματικά, εάν:
- α) ο συντελεστής αντιστάθμισης που προκύπτει από μεταβολές στις ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης ή του αντισταθμισμένου στοιχείου που η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί πραγματικά αντανakλούσε έλλειψη ισορροπίας που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, με πιθανή συνέπεια ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης· ή
 - β) η οικονομική οντότητα διατηρούσε ποσότητες του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που χρησιμοποιεί πραγματικά, με αποτέλεσμα έναν συντελεστή αντιστάθμισης που, σε νέες περιστάσεις, θα αντανakλούσε έλλειψη ισορροπίας που θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης, με πιθανή συνέπεια ένα λογιστικό αποτέλεσμα που δεν θα συμβάδιζε με τον σκοπό της λογιστικής αντιστάθμισης (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να δημιουργεί έλλειψη ισορροπίας παραλείποντας να προσαρμόσει τον συντελεστή αντιστάθμισης).
- B6.5.15 Ο επανακαθορισμός δεν ισχύει εάν ο στόχος διαχείρισης του κινδύνου για μια σχέση αντιστάθμισης έχει αλλάξει. Αντιθέτως, η λογιστική αντιστάθμισης για τη συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται (παρότι η οικονομική οντότητα ενδέχεται να προσδιορίσει νέα σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης ή το αντισταθμισμένο στοιχείο της προηγούμενης σχέσης αντιστάθμισης, όπως περιγράφεται στην παράγραφο B6.5.28).
- B6.5.16 Εάν μια σχέση αντιστάθμισης επανακαθοριστεί, η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μπορεί να επηρεαστεί με διαφορετικούς τρόπους:
- α) η στάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου μπορεί να αυξηθεί (κάτι που ταυτόχρονα μειώνει τη στάθμιση του μέσου αντιστάθμισης) μέσω:
 - i) της αύξησης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου, ή
 - ii) μέσω της μείωσης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης·
 - β) η στάθμιση του μέσου αντιστάθμισης μπορεί να αυξηθεί (κάτι που ταυτόχρονα μειώνει τη στάθμιση του αντισταθμισμένου στοιχείου) μέσω:
 - i) της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης, ή
 - ii) μέσω της μείωσης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου.

Οι μεταβολές στον όγκο αναφέρονται στις ποσότητες που αποτελούν μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Συνεπώς, μειώσεις στους όγκους δεν συνεπάγονται απαραίτητως ότι τα στοιχεία ή οι συναλλαγές δεν υπάρχουν πλέον ή ότι δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθούν, αλλά ότι δεν αποτελούν μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, η μείωση του όγκου του μέσου αντιστάθμισης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη διακράτηση του παραγώγου από την οικονομική οντότητα, αλλά μόνο ένα μέρος αυτού θα μπορούσε να παραμείνει μέσο αντιστάθμισης στη σχέση αντιστάθμισης. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί εάν ο επανακαθορισμός θα μπορούσε να επηρεαστεί μόνο μειώνοντας τον όγκο του μέσου αντιστάθμισης στη σχέση αντιστάθμισης, αλλά με την οικονομική οντότητα να διακρατεί τον όγκο που δεν χρειάζεται πλέον. Σε αυτή την περίπτωση, το μη προσδιορισμένο μέρος του παραγώγου θα αντιμετωπιζόταν λογιστικά με βάση την εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων (εκτός εάν προσδιοριζόταν ως μέσο αντιστάθμισης σε διαφορετική σχέση αντιστάθμισης).

- B6.5.17 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της αύξησης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που σχετίζονται με τον προηγούμενος προσδιορισμένο όγκο παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, οι μεταβολές στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου περιλαμβάνουν επίσης τη μεταβολή στην αξία του πρόσθετου όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση αυτών των μεταβολών πραγματοποιείται αρχίζοντας από, και με αναφορά, την ημερομηνία επανακαθορισμού αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η σχέση αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει όγκο 100 τόνων εμπορεύματος με προθεσμιακή τιμή 80NM (η προθεσμιακή τιμή κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης) και προσέδεσε όγκο 10 τόνων κατά τον επανακαθορισμό όταν η προθεσμιακή τιμή ήταν 90NM, το αντισταθμισμένο στοιχείο μετά τον επανακαθορισμό θα περιελάμβανε δύο εύρη: 100 τόνους που αντισταθμίστηκαν με 80NM και 10 τόνους που αντισταθμίστηκαν με 90NM.
- B6.5.18 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της μείωσης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που σχετίζονται με τον όγκο που εξακολουθεί να προσδιορίζεται παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, ο όγκος κατά τον οποίο μειώθηκε το μέσο αντιστάθμισης δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει τον κίνδυνο τιμής ενός εμπορεύματος χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο για όγκο 100 τόνων ως μέσο αντιστάθμισης και κατά τον επανακαθορισμό μείωσε τον όγκο αυτό κατά 10 τόνους, από τον όγκο του μέσου αντιστάθμισης υπολείπεται ονομαστική ποσότητα 90 τόνων [βλέπε παράγραφο B6.5.16 σχετικά με τις συνέπειες για τον όγκο του παραγώγου (δηλαδή τους 10 τόνους) που δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης].
- B6.5.19 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης που σχετίζονται με τον προηγούμενος προσδιορισμένο όγκο παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, οι μεταβολές στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης περιλαμβάνουν επίσης τις μεταβολές στην αξία του πρόσθετου όγκου του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών πραγματοποιείται αρχίζοντας από, και με αναφορά, την ημερομηνία επανακαθορισμού αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η σχέση αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει τον κίνδυνο τιμής ενός εμπορεύματος χρησιμοποιώντας ένα παράγωγο για όγκο 100 τόνων ως το μέσο αντιστάθμισης και προσέδεσε έναν όγκο 10 τόνων κατά τον επανακαθορισμό, το μέσο αντιστάθμισης μετά τον επανακαθορισμό θα περιελάμβανε ένα παράγωγο για συνολικό όγκο 110 τόνων. Η μεταβολή στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης ισούται με τη σωρευτική μεταβολή στην εύλογη αξία των παραγώγων που συναποτελούν τον συνολικό όγκο των 110 τόνων. Αυτά τα παράγωγα θα μπορούσαν να έχουν (και πιθανώς θα είχαν) διαφορετικούς κρίσιμους όρους, όπως τα προθεσμιακά επιτόκιά τους, διότι τέθηκαν σε ισχύ σε διαφορετικά χρονικά σημεία (συμπεριλαμβανομένης της πιθανότητας προσδιορισμού των παραγώγων σε σχέσεις αντιστάθμισης μετά την αρχική αναγνώρισή τους).
- B6.5.20 Η προσαρμογή του συντελεστή αντιστάθμισης μέσω της μείωσης του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου δεν επηρεάζει τον τρόπο επιμέτρησης των μεταβολών στην εύλογη αξία του μέσου αντιστάθμισης. Η επιμέτρηση των μεταβολών στην αξία του αντισταθμισμένου στοιχείου που σχετίζονται με τον όγκο που εξακολουθεί να προσδιορίζεται παραμένει επίσης ανεπηρέαστη. Ωστόσο, από την ημερομηνία επανακαθορισμού, ο όγκος κατά τον οποίο μειώθηκε το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, εάν μια οικονομική οντότητα είχε αρχικά αντισταθμίσει όγκο 100 τόνων ενός εμπορεύματος σε προθεσμιακή τιμή 80NM και εν συνεχεία μείωσε τον όγκο αυτό κατά 10 τόνους κατά τον επανακαθορισμό, το αντισταθμισμένο στοιχείο μετά τον επανακαθορισμό θα ισούται με 90 τόνους αντισταθμισμένους με 80NM. Οι 10 τόνοι του αντισταθμισμένου στοιχείου που δεν αποτελούν πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις για τη διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης (βλέπε παραγράφους 6.5.6–6.5.7 και B6.5.22–B6.5.28).

B6.5.21 Κατά τον επανακαθορισμό μιας σχέσης αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την ανάλυσή της για τις αιτίες αναποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που αναμένεται να επηρεάσουν τη σχέση αντιστάθμισης κατά την (εναπομένουσα) διάρκεια της (βλ. παράγραφο B6.4.2). Η τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης πρέπει να επικαιροποιείται αντιστοίχως.

Διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης

B6.5.22 Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης ισχύει μελλοντικά, από την ημερομηνία κατά την οποία έπαψαν πλέον να πληρούνται τα κριτήρια επιλεξιμότητας.

B6.5.23 Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποπροσδιορίσει, και επομένως να διακόψει, μια σχέση αντιστάθμισης που:

- α) εξακολουθεί να επιτυγχάνει τον στόχο διαχείρισης κινδύνου με βάση τον οποίο κρίθηκε επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμιση (δηλαδή, η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να επιδιώκει την επίτευξη αυτού του στόχου διαχείρισης κινδύνου)· και
- β) εξακολουθεί να πληροί όλα τα κριτήρια επιλεξιμότητας (αφού ληφθεί υπόψη οποιοσδήποτε επανακαθορισμός της σχέσης αντιστάθμισης, εάν υπάρχει).

B6.5.24 Για τους σκοπούς του παρόντος προτύπου, μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου μιας οικονομικής οντότητας διακρίνεται από τους στόχους της διαχείρισης κινδύνου. Η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου θεσπίζεται στο υψηλότερο επίπεδο στο οποίο μια οικονομική οντότητα καθορίζει τον τρόπο που διαχειρίζεται τους κινδύνους. Οι στρατηγικές διαχείρισης κινδύνου τυπικά προσδιορίζουν τους κινδύνους στους οποίους είναι εκτεθειμένη η οικονομική οντότητα και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα ανταποκρίνεται σε αυτούς. Μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου συνήθως παραμένει σε ισχύ για μεγαλύτερες περιόδους και ενδέχεται να περιλαμβάνει κάποια ευελιξία για την απόκριση σε αλλαγές στις περιστάσεις που προκύπτουν ενώ η στρατηγική βρίσκεται σε ισχύ (για παράδειγμα, διαφορετικά επίπεδα επιτοκίων ή τιμών εμπορευμάτων που έχουν ως αποτέλεσμα διαφορετικής έκτασης αντιστάθμιση). Αυτό τυπικά περιγράφεται σε ένα γενικό έγγραφο το περιεχόμενο του οποίου γνωστοποιείται στις κατώτερες διοικητικές βαθμίδες της οικονομικής οντότητας μέσω πολιτικών που περιέχουν πιο συγκεκριμένες κατευθυντήριες γραμμές. Σε αντιστάθμιση, ο στόχος διαχείρισης κινδύνου για μια σχέση αντιστάθμισης ισχύει στο επίπεδο μιας συγκεκριμένης σχέσης αντιστάθμισης. Αυτός σχετίζεται με τον τρόπο με τον οποίο ένα συγκεκριμένο μέσο αντιστάθμισης που έχει προσδιοριστεί χρησιμοποιείται για την αντιστάθμιση της συγκεκριμένης έκθεσης που έχει προσδιοριστεί ως το αντισταθμιζόμενο στοιχείο. Συνεπώς, μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου μπορεί να περιλαμβάνει πολλές διαφορετικές σχέσεις αντιστάθμισης των οποίων ο στόχος διαχείρισης κινδύνου σχετίζεται με την υλοποίηση της συνολικής στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου. Για παράδειγμα:

- α) μια οικονομική οντότητα διαθέτει στρατηγική διαχείρισης της έκθεσής της στα επιτόκια σε σχέση με τη χρηματοδότηση χρέους, η οποία καθορίζει εύρη για το σύνολο της οικονομικής οντότητας, όσον αφορά το μείγμα χρηματοδότησης κυμαινόμενου και σταθερού επιτοκίου. Η στρατηγική συνίσταται στη διατήρηση ποσοστού μεταξύ 20 τοις εκατό και 40 τοις εκατό του χρέους με σταθερά επιτόκια. Η οικονομική οντότητα αποφασίζει κατά διαστήματα πώς θα υλοποιεί αυτή τη στρατηγική (δηλαδή, ποια θα είναι η θέση της εντός των ορίων του 20 τοις εκατό και του 40 τοις εκατό για την έκθεση σε σταθερό επιτόκιο) ανάλογα με το επίπεδο των επιτοκίων. Εάν τα επιτόκια κυμαίνονται σε χαμηλά επίπεδα, η οικονομική οντότητα καθορίζει το επιτόκιο για μεγαλύτερο μέρος του χρέους από ό,τι όταν τα επιτόκια κυμαίνονται σε υψηλά επίπεδα. Το χρέος της οικονομικής οντότητας αντιστοιχεί σε χρέος κυμαινόμενου επιτοκίου 100NM, από το οποίο οι 30NM εντάσσονται σε συμφωνία ανταλλαγής με έκθεση σε σταθερό επιτόκιο. Η οικονομική οντότητα εκμεταλλεύεται τα χαμηλά επιτόκια για να εκδώσει άλλες 50NM χρέους για να χρηματοδοτήσει μια σημαντική επένδυση, με την έκδοση ομολόγου σταθερού επιτοκίου. Λαμβάνοντας υπόψη τα χαμηλά επιτόκια, η οικονομική οντότητα αποφασίζει να ορίσει την έκθεσή της σε σταθερό επιτόκιο στο 40 τοις εκατό του συνολικού χρέους μειώνοντας κατά 20NM το ύψος της προηγούμενης αντιστάθμισης της έκθεσής σε κυμαινόμενο επιτόκιο, με αποτέλεσμα η έκθεση σε σταθερό επιτόκιο να διαμορφώνεται στις 60NM. Σε αυτή την περίπτωση, η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου παραμένει αμετάβλητη. Ωστόσο, σε αντιστάθμιση, η υλοποίηση αυτής της στρατηγικής από την οικονομική οντότητα έχει αλλάξει και αυτό σημαίνει ότι, για 20NM της έκθεσης σε μεταβλητό επιτόκιο που είχε αντισταθμιστεί προηγουμένως, ο στόχος διαχείρισης κινδύνου έχει αλλάξει (δηλαδή, σε επίπεδο σχέσης αντιστάθμισης). Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση, η λογιστική αντιστάθμιση πρέπει να διακοπεί για 20NM της προηγούμενης αντισταθμιζόμενης έκθεσης σε κυμαινόμενο επιτόκιο. Αυτό θα μπορούσε να περιλαμβάνει τη μείωση της θέσης σε συμφωνίες ανταλλαγής κατά ένα ονομαστικό ποσό 20NM, αλλά, ανάλογα με τις περιστάσεις, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να διατηρήσει αυτόν τον όγκο ανταλλαγής και, για παράδειγμα, να τον χρησιμοποιήσει για την αντιστάθμιση μιας διαφορετικής έκθεσης ή θα μπορούσε να συμπεριληφθεί σε ένα χαρτοφυλάκιο συναλλαγών. Αντιθέτως, εάν μια οικονομική οντότητα αντ' αυτού αντάλασσε μέρος του νέου χρέους της σταθερού επιτοκίου με μια έκθεση σε κυμαινόμενο επιτόκιο, η λογιστική αντιστάθμιση θα έπρεπε να συνεχιστεί για την προηγούμενη αντισταθμιζόμενη έκθεσή της σε κυμαινόμενο επιτόκιο·

β) ορισμένες περιπτώσεις έκθεσης προκύπτουν από θέσεις που αλλάζουν συχνά, για παράδειγμα, στην περίπτωση κινδύνου επιτοκίου ανοικτού χαρτοφυλακίου χρεωστικών τίτλων. Η προσθήκη νέων χρεωστικών τίτλων και η παύση αναγνώρισης χρεωστικών τίτλων μεταβάλλει συνεχώς την έκθεση αυτή (δηλαδή, διαφέρει από την απλή παύση ισχύος μιας θέσης που λήγει). Αυτή είναι μια δυναμική διαδικασία κατά την οποία και η έκθεση και τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιούνται για τη διαχείρισή της δεν παραμένουν τα ίδια επί μακρό χρονικό διάστημα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα με παρόμοια έκθεση προσαρμόζει συχνά τα μέσα αντιστάθμισης που χρησιμοποιεί για τη διαχείριση του κινδύνου επιτοκίου καθώς η έκθεση μεταβάλλεται. Για παράδειγμα, χρεωστικοί τίτλοι με εναπομένουσα διάρκεια 24 μηνών προσδιορίζονται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο για κίνδυνο επιτοκίου για 24 μήνες. Η ίδια διαδικασία εφαρμόζεται και σε άλλα χρονικά κλιμάκια ή περιόδους διάρκειας. Έπειτα από μικρό χρονικό διάστημα, η οικονομική οντότητα διακόπτει όλες, ορισμένες ή μέρος των σχέσεων αντιστάθμισης που έχουν προσδιοριστεί προηγουμένως για περιόδους διάρκειας και προσδιορίζει νέες σχέσεις αντιστάθμισης για περιόδους διάρκειας με βάση το μέγεθός τους και τα μέσα αντιστάθμισης που υπάρχουν τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης σε αυτή την περίπτωση αντανακλά το γεγονός ότι οι συγκεκριμένες σχέσεις αντιστάθμισης έχουν δημιουργηθεί με τέτοιο τρόπο, ώστε η οικονομική οντότητα να εξετάζει ένα νέο μέσο αντιστάθμισης και ένα νέο αντισταθμισμένο στοιχείο αντί του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου που είχαν προσδιοριστεί προηγουμένως. Η στρατηγική διαχείρισης κινδύνου παραμένει η ίδια, αλλά δεν υπάρχει στόχος της διαχείρισης κινδύνου που να συνεχίζεται για αυτές τις σχέσεις αντιστάθμισης που είχαν προσδιοριστεί προηγουμένως, οι οποίες δεν υφίστανται πλέον. Σε αυτή την περίπτωση, η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης ισχύει στον βαθμό κατά τον οποίο έχει αλλάξει ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου. Αυτό εξαρτάται από την κατάσταση της οικονομικής οντότητας και θα μπορούσε, για παράδειγμα, να επηρεάσει όλες ή μόνο ορισμένες σχέσεις αντιστάθμισης μιας περιόδου διάρκειας ή μόνο μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης.

γ) μια οικονομική οντότητα διαθέτει μια στρατηγική διαχείρισης του κινδύνου με την οποία διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο των προσδοκώμενων πωλήσεων και τις προκύπτουσες απαιτήσεις. Στο πλαίσιο αυτής της στρατηγικής, η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο ως μια συγκεκριμένη σχέση αντιστάθμισης μόνο έως το σημείο της αναγνώρισης της απαίτησης. Εν συνέχεια, η οικονομική οντότητα δεν διαχειρίζεται πλέον τον συναλλαγματικό κίνδυνο στη βάση της συγκεκριμένης σχέσης αντιστάθμισης. Αντ' αυτού, διαχειρίζεται σε κοινή βάση τον συναλλαγματικό κίνδυνο από τις απαιτήσεις, τα πληρωτέα ποσά και τα παράγωγα (που δεν σχετίζονται με προσδοκώμενες συναλλαγές που εξακολουθούν να εκκρεμούν) που εκφράζονται στο ίδιο ξένο νόμισμα. Για λογιστικούς σκοπούς, αυτή η διευθέτηση λειτουργεί ως μια «φυσική» αντιστάθμιση, καθώς τα κέρδη και οι ζημιές από τον συναλλαγματικό κίνδυνο σε σχέση με όλα αυτά τα στοιχεία αναγνωρίζονται αμέσως στα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, για λογιστικούς σκοπούς, εάν η σχέση αντιστάθμισης έχει προσδιοριστεί για την περίοδο έως την ημερομηνία πληρωμής, πρέπει να διακόπτεται όταν η απαίτηση αναγνωρίζεται, διότι ο στόχος της διαχείρισης κινδύνου της αρχικής σχέσης αντιστάθμισης δεν ισχύει πλέον. Η διαχείριση του συναλλαγματικού κινδύνου πραγματοποιείται πλέον στο πλαίσιο της ίδιας στρατηγικής, αλλά σε διαφορετική βάση. Σε αντιδιαστολή, εάν μια οικονομική οντότητα είχε διαφορετικό στόχο διαχείρισης του κινδύνου και διαχειριζόταν τον συναλλαγματικό κίνδυνο ως μια συνεχή σχέση αντιστάθμισης ειδικά για το ποσό των προσδοκώμενων πωλήσεων και την προκύπτουσα απαίτηση έως την ημερομηνία διακανονισμού, η λογιστική αντιστάθμισης θα συνεχιζόταν έως τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

B6.5.25 Η διακοπή της λογιστικής αντιστάθμισης μπορεί να επηρεάσει:

α) μια σχέση αντιστάθμισης στο σύνολό της· ή

β) μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης (κάτι που σημαίνει ότι η λογιστική αντιστάθμισης συνεχίζεται για την εναπομένουσα διάρκεια της σχέσης αντιστάθμισης).

B6.5.26 Μια σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται ολοκληρωτικά όταν, στο σύνολό της, παύσει να πληροί τα κριτήρια επιλεξιμότητας. Για παράδειγμα:

α) η σχέση αντιστάθμισης δεν επιτυγχάνει πλέον τον στόχο διαχείρισης του κινδύνου με βάση τον οποίο κρίθηκε επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμισης (δηλαδή, η οικονομική οντότητα δεν επιδιώκει πλέον την επίτευξη αυτού του στόχου διαχείρισης κινδύνου)·

β) το μέσο ή τα μέσα αντιστάθμισης έχουν πωληθεί ή λήξει (σε σχέση με ολόκληρο τον όγκο που αποτελούσε μέρος της σχέσης αντιστάθμισης)· ή

γ) δεν υπάρχει πλέον οικονομική σχέση μεταξύ του αντισταθμισμένου στοιχείου και του μέσου αντιστάθμισης ή η επίδραση του πιστωτικού κινδύνου αρχίζει να υπερσχύει έναντι των μεταβολών αξίας που προκύπτουν από αυτή την οικονομική σχέση.

B6.5.27 Ένα μέρος μιας σχέσης αντιστάθμισης διακόπτεται (και η λογιστική αντιστάθμισης συνεχίζεται για το υπόλοιπο μέρος της) όταν μόνο ένα μέρος της σχέσης αντιστάθμισης παύσει να πληροί τα κριτήρια καταλληλότητας. Για παράδειγμα:

α) κατά τον επανακαθορισμό της σχέσης αντιστάθμισης, ο συντελεστής αντιστάθμισης θα μπορούσε να προσαρμοστεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε μέρος του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου να μην αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης (βλ. παράγραφο B6.5.20). Συνεπώς, η λογιστική αντιστάθμισης διακόπτεται μόνο για τον όγκο του αντισταθμισμένου στοιχείου που δεν αποτελεί πλέον μέρος της σχέσης αντιστάθμισης· ή

β) όταν η πραγματοποίηση συναλλαγής για μέρος του όγκου του αντισταθμισμένου στοιχείου που αποτελεί προσδοκώμενη συναλλαγή (ή είναι συστατικό στοιχείο μιας προσδοκώμενης συναλλαγής) δεν είναι πλέον πολύ πιθανή, η λογιστική αντιστάθμισης διακόπτεται μόνο για τον όγκο του αντισταθμισμένου στοιχείου για τον οποίο η πραγματοποίηση συναλλαγής δεν είναι πλέον πολύ πιθανή. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα έχει ιστορικό προσδιορισμού αντισταθμίσεων προσδοκώμενων συναλλαγών για τις οποίες προσδοκώμενες συναλλαγές εν συνεχεία καθόρισε ότι δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθούν, η ικανότητα της οικονομικής οντότητας να προβλέπει με ακρίβεια προσδοκώμενες συναλλαγές τίθεται σε αμφισβήτηση κατά την πρόβλεψη παρόμοιων προσδοκώμενων συναλλαγών. Αυτό επηρεάζει την αξιολόγηση του κατά πόσον παρόμοιες προσδοκώμενες συναλλαγές είναι πολύ πιθανές (βλέπε παράγραφο 6.3.3) και συνεπώς το αν είναι κατάλληλες ως αντισταθμισμένα στοιχεία.

B6.5.28 Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει μια νέα σχέση αντιστάθμισης που περιλαμβάνει το μέσο αντιστάθμισης ή το αντισταθμισμένο στοιχείο μιας προηγούμενης σχέσης αντιστάθμισης για την οποία έγινε διακοπή (εν μέρει ή συνολικά) της λογιστικής αντιστάθμισης. Αυτό δεν συνιστά συνέχιση μιας σχέσης αντιστάθμισης, αλλά επανέναρξη. Για παράδειγμα:

α) ένα μέσο αντιστάθμισης εμφανίζει μια τόσο σοβαρή επιδείνωση της πιστωτικής του ποιότητας που η οικονομική οντότητα το αντικαθιστά με ένα νέο μέσο αντιστάθμισης. Αυτό σημαίνει ότι η αρχική σχέση αντιστάθμισης απέτυχε στην επίτευξη του στόχου της διαχείρισης κινδύνου και συνεπώς διακόπτεται στο σύνολό της. Το νέο μέσο αντιστάθμισης προσδιορίζεται ως αντιστάθμιση της ίδιας έκθεσης που είχε αντισταθμιστεί προηγούμενες και δημιουργεί μια νέα σχέση αντιστάθμισης. Συνεπώς, οι μεταβολές στην εύλογη αξία των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου που επιμετρώνται αρχίζουν από, και με αναφορά, την ημερομηνία προσδιορισμού της νέας σχέσης αντιστάθμισης, αντί της ημερομηνίας κατά την οποία προσδιορίστηκε η αρχική σχέση αντιστάθμισης·

β) μια σχέση αντιστάθμισης διακόπτεται πριν από τη λήξη της διάρκειάς της. Το μέσο αντιστάθμισης σε αυτή τη σχέση αντιστάθμισης μπορεί να προσδιοριστεί ως το μέσο αντιστάθμισης σε μια άλλη σχέση αντιστάθμισης (για παράδειγμα, όταν προσαρμόζεται ο συντελεστής αντιστάθμισης κατά τον επανακαθορισμό μέσω της αύξησης του όγκου του μέσου αντιστάθμισης ή όταν προσδιορίζεται μια εξ ολοκλήρου νέα σχέση αντιστάθμισης).

Λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης

B6.5.29 Ένα δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορά μια χρονική περίοδο, διότι η διαχρονική του αξία αντιπροσωπεύει χρέωση έναντι της παροχής προστασίας στον κάτοχο του δικαιώματος στη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου. Ωστόσο, η σχετική πτυχή για τον σκοπό της αξιολόγησης του κατά πόσον ένα δικαίωμα προαίρεσης αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή ή χρονική περίοδο είναι τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένου του πώς και πότε επηρεάζει τα αποτελέσματα. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου [βλέπε παράγραφο 6.5.15 στοιχείο α)] με βάση τη φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου (ανεξάρτητα από το αν η σχέση αντιστάθμισης αφορά αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση εύλογης αξίας):

α) η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι μια συναλλαγή της οποίας η διαχρονική αξία έχει το χαρακτήρα κόστους για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Για παράδειγμα, όταν η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης αφορά ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση στοιχείου του οποίου η αρχική επιμέτρηση περιλαμβάνει κόστος συναλλαγών (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια αγορά εμπορεύματος, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε βέβαιη δέσμευση, έναντι του κινδύνου τιμής εμπορεύματος και περιλαμβάνει το κόστος συναλλαγής στην αρχική επιμέτρηση του αποθέματος). Ως συνέπεια της συνεκτίμησης της διαχρονικής αξίας του δικαιώματος προαίρεσης στην αρχική επιμέτρηση του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, η διαχρονική αξία επηρεάζει τα αποτελέσματα ταυτόχρονα με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Παρομοίως, μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει μια πώληση εμπορεύματος, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε για βέβαιη δέσμευση, περιλαμβάνει τη διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ως μέρος του κόστους που σχετίζεται με τη συγκεκριμένη πώληση (συνεπώς, η διαχρονική αξία αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο με τα έσοδα από την αντισταθμισμένη πώληση).

β) η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι τέτοια που η διαχρονική αξία έχει το χαρακτήρα κόστους για την εξασφάλιση προστασίας έναντι κινδύνου στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου [αλλά το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν έχει ως αποτέλεσμα συναλλαγή που εμπεριέχει την έννοια κόστους συναλλαγής σύμφωνα με το στοιχείο α)]. Για παράδειγμα, εάν το απόθεμα εμπορεύματος αντισταθμιστεί έναντι μιας μείωσης της εύλογης αξίας για έξι μήνες χρησιμοποιώντας ένα δικαίωμα προαίρεσης εμπορεύματος με αντιστοίχη διάρκεια, η διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης θα κατανεμηθεί στα αποτελέσματα (δηλαδή, θα αποσβεστεί σε συστηματική και λογική βάση) στη διάρκεια αυτής της εξαμήνης περιόδου. Ένα άλλο παράδειγμα είναι η αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού που αντισταθμίζεται για 18 μήνες χρησιμοποιώντας δικαίωμα προαίρεσης συναλλάγματος, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την κατανομή της διαχρονικής αξίας του δικαιώματος στη διάρκεια της συγκεκριμένης δεκαοκτάμηνης περιόδου.

B6.5.30 Τα χαρακτηριστικά του αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων του πώς και πότε το αντισταθμισμένο στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα, επηρεάζουν επίσης την περίοδο κατά την οποία αποσβένεται η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, η οποία εναρμονίζεται με την περίοδο κατά την οποία η εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα σύμφωνα με τη λογιστική αντιστάθμιση. Για παράδειγμα, εάν ένα δικαίωμα προαίρεσης επιτοκίου (ανώτατου ορίου) χρησιμοποιηθεί για την προστασία έναντι αυξήσεων των εξόδων για τόκους σε σχέση με ένα ομόλογο κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του ανώτατου ορίου αποσβένεται στα αποτελέσματα στη διάρκεια της ίδιας περιόδου κατά την οποία οποιαδήποτε εσωτερική αξία του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου θα επηρέαζε τα αποτελέσματα:

α) εάν το δικαίωμα προαίρεσης ανώτατου ορίου αντισταθμίζει τις αυξήσεις στα επιτόκια για τα πρώτα τρία έτη της συνολικής πενταετούς διάρκειας του ομολόγου κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου αποσβένεται στη διάρκεια των πρώτων τριών ετών· ή

β) εάν το δικαίωμα προαίρεσης ανώτατου ορίου είναι ένα δικαίωμα προαίρεσης μελλοντικής εκπλήρωσης (forward start option) που αντισταθμίζει τις αυξήσεις στα επιτόκια για το δεύτερο και το τρίτο έτος της συνολικής πενταετούς διάρκειας του ομολόγου κυμαινόμενου επιτοκίου, η διαχρονική αξία αυτού του δικαιώματος προαίρεσης ανώτατου ορίου αποσβένεται στη διάρκεια του δεύτερου και του τρίτου έτους.

B6.5.31 Η λογιστική αντιμετώπιση της διαχρονικής αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 εφαρμόζεται επίσης για έναν συνδυασμό ενός αγορασθέντος και ενός πωληθέντος δικαιώματος προαίρεσης (το ένα είναι δικαίωμα προαίρεσης πώλησης και το άλλο δικαίωμα προαίρεσης αγοράς) που κατά την ημερομηνία προσδιορισμού ως μέσου αντιστάθμισης έχει μηδενική καθαρή διαχρονική αξία (γνωστό ως «zero-cost collar»). Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν μεταβολές της διαχρονικής αξίας στα λοιπά συνολικά έσοδα, παρότι η σωρευτική μεταβολή της διαχρονικής αξίας κατά τη διάρκεια της συνολικής περιόδου της σχέσης αντιστάθμισης είναι μηδενική. Συνεπώς, εάν η διαχρονική αξία του δικαιώματος προαίρεσης αφορά:

α) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, το ποσό της διαχρονικής αξίας στη λήξη της σχέσης αντιστάθμισης που προσαρμόζει το αντισταθμισμένο στοιχείο ή που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα [βλ. παράγραφο 6.5.15 στοιχείο β)] θα είναι μηδενικό·

β) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, το έξοδο απόσβεσης που σχετίζεται με τη διαχρονική αξία είναι μηδενικό.

B6.5.32 Η λογιστική αντιμετώπιση για τη διαχρονική αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15 ισχύει μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο η διαχρονική αξία σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (εναρμονισμένη διαχρονική αξία). Η διαχρονική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο εάν οι κρίσιμοι όροι του δικαιώματος προαίρεσης (όπως το ονοματικό ποσό, η διάρκεια ζωής και το υποκείμενο στοιχείο) είναι εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Συνεπώς, εάν οι κρίσιμοι όροι του δικαιώματος προαίρεσης και το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν είναι πλήρως εναρμονισμένα, η οικονομική οντότητα καθορίζει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, δηλαδή, το ποσοστό εκείνο της διαχρονικής αξίας που περιλαμβάνεται στο υπέρ το άρτιο ποσό (πραγματική διαχρονική αξία) και σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (και, συνεπώς, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15). Η οικονομική οντότητα καθορίζει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία χρησιμοποιώντας την αποτίμηση του δικαιώματος προαίρεσης που θα είχε εκείνους τους κρίσιμους όρους που θα ήταν απόλυτα εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο.

B6.5.33 Εάν η πραγματική διαχρονική αξία και η εναρμονισμένη διαχρονική αξία διαφέρουν, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.15, ως εξής:

α) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, η πραγματική διαχρονική αξία υπερβαίνει την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, η οικονομική οντότητα:

i) καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων με βάση την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, και

ii) αντιμετωπίζει λογιστικά τις διαφορές στις μεταβολές της εύλογης αξίας μεταξύ των δύο διαχρονικών αξιών στα αποτελέσματα·

β) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, η πραγματική διαχρονική αξία είναι μικρότερη από την εναρμονισμένη διαχρονική αξία, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων ανάλογα με το ποια είναι μικρότερη σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία:

i) της πραγματικής διαχρονικής αξίας, και

ii) της εναρμονισμένης διαχρονικής αξίας.

Οποιοδήποτε υπόλοιπο της μεταβολής στην εύλογη αξία της πραγματικής διαχρονικής αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων και για τα περιθώρια βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας των χρηματοοικονομικών μέσων

B6.5.34 Ένα προθεσμιακό συμβόλαιο μπορεί να θεωρηθεί ότι σχετίζεται με μια χρονική περίοδο, διότι το προθεσμιακό του στοιχείο αντιπροσωπεύει χρεώσεις για μια χρονική περίοδο (που είναι η διάρκεια για την οποία ορίζεται). Ωστόσο, η σχετική πτυχή για τον σκοπό της αξιολόγησης του κατά πόσον ένα μέσο αντιστάθμισης αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή ή χρονική περίοδο είναι τα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένου του πώς και πότε επηρεάζει τα αποτελέσματα. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα πρέπει να αξιολογεί τον τύπο του αντισταθμισμένου στοιχείου [βλέπε παραγράφους 6.5.16 και 6.5.15 στοιχείο α)] με βάση τη φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου (ανεξάρτητα από το αν η σχέση αντιστάθμισης αφορά αντιστάθμιση ταμειακών ροών ή αντιστάθμιση εύλογης αξίας):

α) το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι μια συναλλαγή της οποίας το προθεσμιακό στοιχείο έχει τον χαρακτήρα κόστους για τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Ένα παράδειγμα είναι η περίπτωση κατά την οποία το προθεσμιακό στοιχείο αφορά ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που έχει ως αποτέλεσμα την αναγνώριση ενός στοιχείου του οποίου η αρχική επιμέτρηση περιλαμβάνει κόστος συναλλαγών (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια αγορά αποθέματος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε βέβαιη δέσμευση, έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου και περιλαμβάνει το κόστος συναλλαγής στην αρχική επιμέτρηση του αποθέματος). Ως συνέπεια της συνεκτίμησης του προθεσμιακού στοιχείου στην αρχική επιμέτρηση του συγκεκριμένου αντισταθμισμένου στοιχείου, το προθεσμιακό στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα ταυτόχρονα με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Παρομοίως, μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει μια πώληση εμπορεύματος που εκφράζεται σε συνάλλαγμα έναντι συναλλαγματικού κινδύνου, είτε πρόκειται για προσδοκώμενη συναλλαγή είτε για βέβαιη δέσμευση, περιλαμβάνει το προθεσμιακό στοιχείο στο κόστος που σχετίζεται με τη συγκεκριμένη πώληση (συνεπώς, το προθεσμιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την ίδια περίοδο με τα έσοδα από την αντισταθμισμένη πώληση)·

β) το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, εάν η φύση του αντισταθμισμένου στοιχείου είναι τέτοια ώστε το προθεσμιακό στοιχείο να έχει χαρακτηριστικά κόστους για την εξασφάλιση προστασίας έναντι ενός κινδύνου στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου [αλλά το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν έχει ως αποτέλεσμα μια συναλλαγή που περιέχει την έννοια κόστους συναλλαγής σύμφωνα με το στοιχείο α)]. Για παράδειγμα, εάν το απόθεμα εμπορεύματος αντισταθμιστεί έναντι μεταβολών της εύλογης αξίας για έξι μήνες χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο εμπορεύματος με αντίστοιχη διάρκεια, το προθεσμιακό στοιχείο του προθεσμιακού συμβολαίου θα κατανεμηθεί στα αποτελέσματα (δηλαδή, θα αποσβεστεί σε συστηματική και λογική βάση) στη διάρκεια αυτής της εξαμήνιας περιόδου. Ένα άλλο παράδειγμα είναι η αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού που αντισταθμίζεται για 18 μήνες χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την κατανομή του προθεσμιακού στοιχείου του προθεσμιακού συμβολαίου στη διάρκεια της συγκεκριμένης δεκαοκτάμηνης περιόδου.

B6.5.35 Τα χαρακτηριστικά του αντισταθμισμένου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένων του πώς και πότε το αντισταθμισμένο στοιχείο επηρεάζει τα αποτελέσματα, επηρεάζουν επίσης την περίοδο κατά την οποία αποσβένεται το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου που αντισταθμίζει ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, η οποία καλύπτει την περίοδο την οποία αφορά το προθεσμιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, εάν ένα προθεσμιακό συμβόλαιο αντισταθμίζει την έκθεση στη διακύμανση των επιτοκίων τριμήνου για μια τρίμηνη περίοδο που αρχίζει σε έξι μήνες, το προθεσμιακό στοιχείο αποσβένεται κατά την περίοδο που καλύπτει το διάστημα από τον έβδομο έως και τον ένατο μήνα.

B6.5.36 Η λογιστική αντιμετώπιση ενός προθεσμιακού συμβολαίου σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 εφαρμόζεται επίσης εάν, κατά την ημερομηνία κατά την οποία το προθεσμιακό συμβόλαιο προσδιορίζεται ως μέσο αντιστάθμισης, το προθεσμιακό στοιχείο είναι μηδενικό. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν μεταβολές της εύλογης αξίας που μπορούν να αποδοθούν στο προθεσμιακό στοιχείο στα λοιπά συνολικά έσοδα, παρότι η σωρευτική μεταβολή της εύλογης αξίας που μπορεί να αποδοθεί στο προθεσμιακό στοιχείο στη διάρκεια της συνολικής περιόδου της σχέσης αντιστάθμισης είναι μηδενική. Συνεπώς, εάν το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με:

α) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά συναλλαγή, το ποσό που αντιστοιχεί στο προθεσμιακό στοιχείο στη λήξη της σχέσης αντιστάθμισης που προσαρμόζει το αντισταθμισμένο στοιχείο ή που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα (βλ. παραγράφους 6.5.15 στοιχείο β) και 6.5.16) θα είναι μηδενικό·

β) ένα αντισταθμισμένο στοιχείο που αφορά χρονική περίοδο, το ποσό απόσβεσης που σχετίζεται με το προθεσμιακό στοιχείο είναι μηδενικό.

B6.5.37 Η λογιστική αντιμετώπιση για το προθεσμιακό στοιχείο των προθεσμιακών συμβολαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16 ισχύει μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο το προθεσμιακό στοιχείο σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο). Το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο εάν οι κρίσιμοι όροι του προθεσμιακού συμβολαίου (όπως το ονομαστικό ποσό, η διάρκεια ζωής και το υποκείμενο στοιχείο) είναι εναρμονισμένοι με το αντισταθμισμένο στοιχείο. Συνεπώς, εάν οι κρίσιμοι όροι του προθεσμιακού συμβολαίου και το αντισταθμισμένο στοιχείο δεν είναι πλήρως εναρμονισμένα, η οικονομική οντότητα καθορίζει το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο, δηλαδή, το ποσοστό εκείνου του προθεσμιακού στοιχείου που περιλαμβάνεται στο προθεσμιακό συμβόλαιο (πραγματικό προθεσμιακό στοιχείο) και σχετίζεται με το αντισταθμισμένο στοιχείο (και, συνεπώς, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16). Η οικονομική οντότητα καθορίζει το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας την αποτίμηση του προθεσμιακού συμβολαίου που θα είχε κρίσιμους όρους που εναρμονίζονται απόλυτα με το αντισταθμισμένο στοιχείο.

B6.5.38 Εάν το πραγματικό προθεσμιακό στοιχείο και το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο διαφέρουν, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.16, ως εξής:

α) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, το απόλυτο ποσό του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου υπερβαίνει το απόλυτο ποσό του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα:

i) καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων με βάση το εναρμονισμένο προθεσμιακό στοιχείο, και

ii) αντιμετωπίζει λογιστικά τις διαφορές στις μεταβολές της εύλογης αξίας μεταξύ των δύο προθεσμιακών στοιχείων στα αποτελέσματα·

β) εάν, κατά τη δημιουργία της σχέσης αντιστάθμισης, το απόλυτο ποσό του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου είναι μικρότερο από το απόλυτο ποσό του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα καθορίζει το ποσό που συσσωρεύεται σε ένα χωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέσω αναφοράς, ανάλογα με το ποιο είναι μικρότερο, στη σωρευμένη μεταβολή στην εύλογη αξία:

i) του απόλυτου ποσού του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου, και

ii) του απόλυτου ποσού του εναρμονισμένου προθεσμιακού στοιχείου.

Οποιοδήποτε υπόλοιπο της μεταβολής στην εύλογη αξία του πραγματικού προθεσμιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

B6.5.39 Όταν μια οικονομική οντότητα διακρίνει το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας από ένα χρηματοοικονομικό μέσο και το εξαιρεί από τον προσδιορισμό αυτού του χρηματοοικονομικού μέσου ως μέσου αντιστάθμισης [βλ. παράγραφο 6.2.4 στοιχείο β)], οι οδηγίες εφαρμογής των παραγράφων B6.5.34-B6.5.38 ισχύουν για το περιθώριο βάσης συναλλαγματικής ισοτιμίας με τον ίδιο τρόπο που ισχύουν για το προθεσμιακό στοιχείο ενός προθεσμιακού συμβολαίου.

Αντιστάθμιση μιας ομάδας στοιχείων (ενότητα 6.6)

Αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης

Επιλεξιμότητα για λογιστική αντιστάθμισης και προσδιορισμός καθαρής θέσης

B6.6.1 Μια καθαρή θέση είναι επιλέξιμη για λογιστική αντιστάθμισης μόνο εάν η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αντιστάθμιση σε καθαρή βάση για τους σκοπούς της διαχείρισης κινδύνου. Κατά πόσον η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί αντιστάθμιση με τον τρόπο αυτό είναι αυταπόδεικτο (όχι απλώς ένας ισχυρισμός ή δήλωση στην τεκμηρίωση). Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εφαρμόζει λογιστική αντιστάθμισης σε καθαρή βάση αποκλειστικά για να επιτύχει ένα συγκεκριμένο λογιστικό αποτέλεσμα, εάν αυτή δεν αντανακλά την προσέγγισή της στη διαχείριση κινδύνου. Η αντιστάθμιση καθαρής θέσης πρέπει να αποτελεί μέρος μιας καθιερωμένης στρατηγικής διαχείρισης κινδύνου. Κανονικά, αυτό εγκρίνεται από τα κύρια διοικητικά στελέχη, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24.

B6.6.2 Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα Α, της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το τοπικό νόμισμα, έχει μια βέβαιη δέσμευση καταβολής 150000ΣΜ για έξοδα διαφήμισης σε εννέα μήνες καθώς και μια βέβαιη δέσμευση πώλησης τελικών προϊόντων έναντι 150000ΣΜ σε 15 μήνες. Η οικονομική οντότητα Α συνάπτει ένα παράγωγο συναλλάγματος σε εννέα μήνες με βάση το οποίο λαμβάνει 100ΣΜ και καταβάλλει 70ΝΜ. Η οικονομική οντότητα Α δεν έχει άλλη έκθεση σε ΣΜ. Η οικονομική οντότητα Α δεν διαχειρίζεται τον συναλλαγματικό κίνδυνο σε καθαρή βάση. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα Α δεν μπορεί να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης για μια σχέση αντιστάθμισης μεταξύ του παραγώγου συναλλάγματος και μιας καθαρής θέσης 100ΣΜ [που αποτελείται από τις 150000ΣΜ της βέβαιης δέσμευσης αγοράς—δηλαδή των διαφημιστικών υπηρεσιών—και τις 149900ΣΜ (από τις 150 000ΣΜ) της βέβαιης δέσμευσης πώλησης] για μια περίοδο εννέα μηνών.

B6.6.3 Εάν η οικονομική οντότητα Α διαχειρίστηκε συναλλαγματικό κίνδυνο σε καθαρή βάση και δεν συνήψε το παράγωγο συναλλάγματος (επειδή αυξάνει την έκθεσή της στον συναλλαγματικό κίνδυνο αντί να τον μειώνει), η οικονομική οντότητα θα είχε μια φυσικά αντισταθμισμένη θέση για εννέα μήνες. Κανονικά, αυτή η αντισταθμισμένη θέση δεν θα αντικατοπτριζόταν στις οικονομικές καταστάσεις, επειδή οι συναλλαγές αναγνωρίζονται σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς στο μέλλον. Η μηδενική καθαρή θέση θα ικανοποιούσε τις απαιτήσεις για λογιστική αντιστάθμισης μόνο εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 6.6.6.

B6.6.4 Όταν μια ομάδα στοιχείων που απαρτίζουν μια καθαρή θέση προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη συνολική ομάδα στοιχείων που περιλαμβάνει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν την καθαρή θέση. Η οικονομική οντότητα δεν επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα μη συγκεκριμένο, γενικά καθορισμένο ποσό καθαρής θέσης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης σε εννέα μήνες για 100ΣΜ και μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς σε 18 μήνες για 120ΣΜ. Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να προσδιορίσει ένα γενικά καθορισμένο ποσό καθαρής θέσης ύψους έως ΣΜ20. Αντί για αυτό, πρέπει να προσδιορίσει ένα ακαθάριστο ποσό αγορών και ένα ακαθάριστο ποσό πωλήσεων που από κοινού συνιστούν την αντισταθμισμένη καθαρή θέση. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει ακαθάριστες θέσεις από τις οποίες προκύπτει η καθαρή θέση έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να είναι σε θέση να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις για τη λογιστική αντιμετώπιση των επιλέξιμων θέσεων αντιστάθμισης.

Εφαρμογή των απαιτήσεων αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης σε αντιστάθμιση καθαρής θέσης

B6.6.5 Όταν μια οικονομική οντότητα καθορίζει αν πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ) κατά την αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης, λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές της αξίας των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης σε συνδυασμό με τη μεταβολή εύλογης αξίας στο μέσο αντιστάθμισης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης σε εννέα μήνες για 100ΣΜ και μια ομάδα βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς σε 18 μήνες για 120ΣΜ. Αντισταθμίζει το συναλλαγματικό κίνδυνο της καθαρής θέσης 20ΣΜ χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος για 20ΣΜ. Όταν καθορίζει κατά πόσον πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ), η οικονομική οντότητα εξετάζει τη σχέση μεταξύ:

α) της μεταβολής στην εύλογη αξία του προθεσμιακού συμβολαίου συναλλάγματος μαζί με τις μεταβολές στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο· και

β) των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο.

B6.6.6 Ομοίως, εάν στο παράδειγμα της παραγράφου B6.6.5 η οικονομική οντότητα είχε μηδενική καθαρή θέση, θα εξετάζε τη σχέση μεταξύ των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων πώλησης που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο και των μεταβολών στην αξία των βέβαιων δεσμεύσεων αγοράς που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο για να καθορίσει αν πληρούνται οι απαιτήσεις αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης της παραγράφου 6.4.1 στοιχείο γ).

Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών που συνιστούν καθαρή θέση

B6.6.7 Όταν μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει μια ομάδα στοιχείων με αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (δηλαδή, μια καθαρή θέση), η επιλεξιμότητα για λογιστική αντιστάθμισης εξαρτάται από τον τύπο της αντιστάθμισης. Εάν η αντιστάθμιση είναι αντιστάθμιση εύλογης αξίας, η καθαρή θέση μπορεί να είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο. Εάν, ωστόσο, η αντιστάθμιση είναι αντιστάθμιση ταμειακών ροών, τότε η καθαρή θέση μπορεί να είναι επιλέξιμη ως αντισταθμισμένο στοιχείο μόνο εφόσον αποτελεί αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου και ο προσδιορισμός αυτής της καθαρής θέσης καθορίζει την περίοδο αναφοράς κατά την οποία οι προσδοκώμενες συναλλαγές αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, καθώς και τη φύση και τον όγκο τους.

B6.6.8 Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια καθαρή θέση που αποτελείται από ένα κάτω εύρος ΣΜ100 πωλήσεων και ένα κάτω εύρος ΣΜ150 αγορών. Τόσο οι πωλήσεις όσο και οι αγορές εκφράζονται στο ίδιο ξένο νόμισμα. Προκειμένου να ορίσει επαρκώς τον προσδιορισμό της αντισταθμισμένης καθαρής θέσης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει στην αρχική τεκμηρίωση της σχέσης αντιστάθμισης ότι οι πωλήσεις μπορούν να αφορούν το προϊόν Α ή το προϊόν Β και οι αγορές μπορούν να αφορούν τον τύπο μηχανήματος Α, τον τύπο μηχανήματος Β και την πρώτη ύλη Α. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει επίσης τους όγκους των συναλλαγών ανάλογα με τη φύση κάθε συναλλαγής. Η οικονομική οντότητα τεκμηριώνει ότι το κάτω εύρος των πωλήσεων (100ΣΜ) αποτελείται από όγκο προσδοκώμενων πωλήσεων που αντιστοιχεί στις πρώτες 70ΣΜ του προϊόντος Α και στις πρώτες 30ΣΜ του προϊόντος Β. Εάν αυτοί οι όγκοι πωλήσεων αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς, η οικονομική οντότητα θα το συμπεριλάβει αυτό στην τεκμηρίωση, για παράδειγμα, τις πρώτες 70ΣΜ από τις πωλήσεις του προϊόντος Α που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα κατά την πρώτη περίοδο αναφοράς και τις πρώτες 30ΣΜ από τις πωλήσεις του προϊόντος Β που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα κατά τη δεύτερη περίοδο αναφοράς. Η οικονομική οντότητα καταγράφει επίσης ότι το κάτω εύρος των αγορών (150ΣΜ) αποτελείται από τις αγορές των πρώτων 60ΣΜ του τύπου μηχανήματος Α, των πρώτων 40ΣΜ του τύπου μηχανήματος Β και των πρώτων 50ΣΜ της πρώτης ύλης Α. Εάν αυτοί οι όγκοι αγορών αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση διαχωρισμό των όγκων αγορών με βάση τις περιόδους αναφοράς κατά τις οποίες αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα (με παρόμοιο τρόπο με αυτόν που καταγράφει τους όγκους πωλήσεων). Για παράδειγμα, η προσδοκώμενη συναλλαγή ορίζεται ως:

- α) οι πρώτες 60ΣΜ των αγορών του τύπου μηχανήματος Α που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα από την τρίτη περίοδο αναφοράς κατά τις επόμενες δέκα περιόδους αναφοράς·
- β) οι πρώτες 40ΣΜ των αγορών του τύπου μηχανήματος Β που αναμένεται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα από την τέταρτη περίοδο αναφοράς κατά τις επόμενες 20 περιόδους αναφοράς· και
- γ) οι πρώτες 50ΣΜ των αγορών της πρώτης ύλης Α που αναμένεται να παραληφθούν κατά την τρίτη περίοδο αναφοράς και να πωληθούν, δηλαδή, να επηρεάσουν τα αποτελέσματα, στη διάρκεια αυτής και της επόμενης περιόδου αναφοράς.

Ο ορισμός της φύσης των όγκων των προσδοκώμενων συναλλαγών θα περιλαμβάνει πτυχές όπως η κατανομή απόσβεσης για ενσώματα πάγια στοιχεία του ίδιου τύπου, εάν η φύση αυτών των στοιχείων είναι τέτοια που η μέθοδος απόσβεσης θα μπορούσε να διαφέρει ανάλογα με τον τρόπο χρήσης αυτών των στοιχείων από την οικονομική οντότητα. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί στοιχεία του τύπου μηχανήματος Α σε δύο διαφορετικές διαδικασίες παραγωγής που έχουν ως αποτέλεσμα τη μέθοδο σταθερής απόσβεσης κατά τη διάρκεια δέκα περιόδων αναφοράς, καθώς και τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής αντιστοίχως, στην τεκμηρίωση του προσδοκώμενου όγκου αγορών για τον τύπο μηχανήματος Α θα γίνεται διαχωρισμός του όγκου με βάση ποια από αυτές τις μεθόδους απόσβεσης εφαρμόζεται.

B6.6.9 Για μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών μιας καθαρής θέσης, τα ποσά που καθορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 περιλαμβάνουν τις μεταβολές στην αξία των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης σε συνδυασμό με τη μεταβολή εύλογης αξίας στο μέσο αντιστάθμισης. Ωστόσο, οι μεταβολές στην αξία των στοιχείων στην καθαρή θέση που έχουν παρόμοιο αποτέλεσμα με το μέσο αντιστάθμισης αναγνωρίζονται μόνο αφού αναγνωριστούν οι συναλλαγές με τις οποίες σχετίζονται, όπως όταν μια προσδοκώμενη πώληση αναγνωριστεί στα έσοδα. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα έχει μια ομάδα πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων σε εννέα μήνες για 100ΣΜ και μια ομάδα πιθανών προσδοκώμενων αγορών σε 18 μήνες για 120ΣΜ. Αντισταθμίζει το συναλλαγματικό κίνδυνο της καθαρής θέσης 20ΣΜ χρησιμοποιώντας ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος για 20ΣΜ. Κατά τον καθορισμό των ποσών που αναγνωρίζονται στο αποθεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών σύμφωνα με την παράγραφο 6.5.11 στοιχεία α)–β), η οικονομική οντότητα συγκρίνει:

- α) τη μεταβολή της εύλογης αξίας του προθεσμιακού συμβολαίου συναλλάγματος μαζί με τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο· με
- β) τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων αγορών που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο.

Ωστόσο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μόνο ποσά που σχετίζονται με το προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος έως ότου οι συναλλαγές των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων να αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις, οπότε αναγνωρίζονται τα κέρδη ή οι ζημιές από αυτές τις προσδοκώμενες συναλλαγές (δηλαδή, η μεταβολή στην αξία που μπορεί να αποδοθεί στη μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του προσδιορισμού της σχέσης αντιστάθμισης και της αναγνώρισης των εσόδων).

B6.6.10 Παρομοίως, εάν στο παράδειγμα η οικονομική οντότητα είχε μηδενική καθαρή θέση, θα συνέκρινε τις μεταβολές της αξίας των πολύ πιθανών προσδοκώμενων πωλήσεων που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο με τις μεταβολές στην αξία των πολύ πιθανών προσδοκώμενων αγορών που σχετίζονται με τον συναλλαγματικό κίνδυνο. Ωστόσο, αυτά τα ποσά αναγνωρίζονται μόνο αφού οι σχετικές προσδοκώμενες συναλλαγές αναγνωριστούν στις οικονομικές καταστάσεις.

Εύρη ομάδων στοιχείων που προσδιορίζονται ως το αντισταθμισμένο στοιχείο

B6.6.11 Για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στην παράγραφο B6.3.19, ο προσδιορισμός συστατικών στοιχείων εύρους ομάδων των υφιστάμενων στοιχείων απαιτεί τον συγκεκριμένο προσδιορισμό του ονομαστικού ποσού της ομάδας των στοιχείων από την οποία ορίζεται το αντισταθμισμένο συστατικό στοιχείο εύρους.

- B6.6.12 Μια σχέση αντιστάθμισης μπορεί να περιλαμβάνει εύρη από πολλές διαφορετικές ομάδες στοιχείων. Για παράδειγμα, στην αντιστάθμιση μιας καθαρής θέσης μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων και μιας ομάδας υποχρεώσεων, η σχέση αντιστάθμισης μπορεί να περιλαμβάνει, σε συνδυασμό, ένα συστατικό στοιχείο εύρους της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και ένα συστατικό στοιχείο εύρους της ομάδας υποχρεώσεων.

Παρουσίαση των κερδών ή ζημιών του μέσου αντιστάθμισης

- B6.6.13 Εάν τα στοιχεία αντισταθμίζονται μαζί ως ομάδα σε μια αντιστάθμιση ταμειακών ροών, θα μπορούσαν να επηρεάσουν διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Η παρουσίαση των κερδών ή ζημιών της αντιστάθμισης στην κατάσταση αυτή εξαρτάται από την ομάδα στοιχείων.
- B6.6.14 Εάν η ομάδα στοιχείων δεν περιλαμβάνει αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (για παράδειγμα, μια ομάδα εξόδων σε συνάλλαγμα που επηρεάζουν διαφορετικά κονδύλια στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα που είναι αντισταθμισμένα έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου), τότε τα κέρδη ή οι ζημιές του μέσου αντιστάθμισης που έχει ανακαταταχθεί κατανέμονται στα κονδύλια που επηρεάζονται από τα αντισταθμισμένα στοιχεία. Αυτή η κατανομή πραγματοποιείται σε συστηματική και λογική βάση και δεν πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα τον κατά παρέκταση υπολογισμό των καθαρών κερδών ή ζημιών που προκύπτουν από ένα μεμονωμένο μέσο αντιστάθμισης.
- B6.6.15 Εάν η ομάδα στοιχείων έχει αλληλοκαλυπτόμενες θέσεις κινδύνου (για παράδειγμα, μια ομάδα πωλήσεων και εξόδων που εκφράζονται σε συνάλλαγμα και αντισταθμίζονται μαζί έναντι του συναλλαγματικού κινδύνου), τότε η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα κέρδη ή ζημιές της αντιστάθμισης σε χωριστό κονδύλιο στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Έστω, για παράδειγμα, ότι υπάρχει μια αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας καθαρής θέσης πωλήσεων σε συνάλλαγμα 100ΣΜ με έξοδα σε συνάλλαγμα 80ΣΜ, για την οποία χρησιμοποιείται ένα προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος 20ΣΜ. Το κέρδος ή η ζημία από το προθεσμιακό συμβόλαιο συναλλάγματος που ανακατατάσσεται από το αποδεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στα αποτελέσματα (όταν η καθαρή θέση επηρεάζει τα αποτελέσματα) παρουσιάζεται σε χωριστό κονδύλιο από τις αντισταθμισμένες πωλήσεις και έξοδα. Επιπλέον, εάν οι πωλήσεις πραγματοποιηθούν σε προηγούμενη περίοδο από ό,τι τα έξοδα, τα έσοδα των πωλήσεων εξακολουθούν να επιμετρώνται στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Τα σχετικά κέρδη ή ζημιές της αντιστάθμισης παρουσιάζονται σε χωριστό κονδύλιο έτσι ώστε τα αποτελέσματα να αντικατοπτρίζουν το αποτέλεσμα της αντιστάθμισης της καθαρής θέσης, με μια αντίστοιχη προσαρμογή στο αποδεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών. Όταν τα αντισταθμισμένα έξοδα επηρεάζουν τα αποτελέσματα σε μεταγενέστερη περίοδο, τα κέρδη ή οι ζημιές της αντιστάθμισης που προηγούμενως αναγνωρίζονταν στο αποδεματικό αντιστάθμισης ταμειακών ροών στις πωλήσεις ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα και παρουσιάζονται ως χωριστό κονδύλιο από τα κέρδη ή τις ζημιές που περιλαμβάνουν τα αντισταθμισμένα έξοδα, που επιμετρώνται στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία σύμφωνα με το ΔΛΠ 21.

- B6.6.16 Για ορισμένους τύπους αντισταθμίσεων εύλογης αξίας, ο στόχος της αντιστάθμισης δεν είναι κυρίως ο συμψηφισμός της μεταβολής της εύλογης αξίας του αντισταθμισμένου στοιχείου, αλλά η μετατροπή των ταμειακών ροών του αντισταθμισμένου στοιχείου. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα αντισταθμίζει τον κίνδυνο επιτοκίου εύλογης αξίας ενός χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου χρησιμοποιώντας μια συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων. Ο στόχος αντιστάθμισης της οικονομικής οντότητας είναι η μετατροπή των ταμειακών ροών σταθερού επιτοκίου σε ταμειακές ροές κυμαινόμενου επιτοκίου. Αυτός ο στόχος αντανακλάται στη λογιστική αντιμετώπιση της σχέσης αντιστάθμισης μέσω της καταχώρισης των καθαρών δεδουλευμένων τόκων από τη συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων στα αποτελέσματα. Στην περίπτωση αντιστάθμισης καθαρής θέσης (για παράδειγμα, μιας καθαρής θέσης ενός περιουσιακού στοιχείου σταθερού επιτοκίου και μιας υποχρέωσης σταθερού επιτοκίου), αυτό το ποσό των καθαρών δεδουλευμένων τόκων πρέπει να παρουσιάζεται σε διαφορετικό κονδύλιο στα αποτελέσματα και στα λοιπά συνολικά έσοδα. Αυτό αποσκοπεί στο να αποφευχθεί η κατά παρέκταση απεικόνιση των καθαρών κερδών ή ζημιών ενός μεμονωμένου μέσου σε αλληλοκαλυπτόμενα ακαθάριστα ποσά και η αναγνώρισή τους σε διαφορετικά κονδύλια (για παράδειγμα, με αυτόν τον τρόπο αποφεύγεται η κατά παρέκταση απεικόνιση μιας είσπραξης καθαρών τόκων από μια συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων στα ακαθάριστα έσοδα από τόκους και στα ακαθάριστα έξοδα για τόκους).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7)

Μεταβατική περίοδος (ενότητα 7.2)

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διακρατούνται για διαπραγμάτευση

- B7.2.1 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου, η οικονομική οντότητα πρέπει να καθορίσει αν ο στόχος του επιχειρηματικού μοντέλου της οικονομικής οντότητας για τη διαχείριση οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της πληροί τον όρο της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή τον όρο της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α) ή αν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι επιλέξιμο για την επιλογή που ορίζεται στην παράγραφο 5.7.5. Για τον σκοπό αυτό, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία εμπίπτουν στον ορισμό των διακρατούμενων για διαπραγμάτευση σαν να είχε αγοράσει τα περιουσιακά στοιχεία κατά την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

Απομείωση αξίας

- B7.2.2 Κατά τη μετάβαση, η οικονομική οντότητα πρέπει να επιδιώκει την κατά προσέγγιση εκτίμηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις λογικές και βασίμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διεξάγει εξαντλητική έρευνα για πληροφορίες όταν καθορίζει, κατά την ημερομηνία μετάβασης, κατά πόσον έχουν υπάρξει σημαντικές αυξήσεις στον πιστωτικό κίνδυνο μετά την αρχική αναγνώριση. Εάν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να κάνει αυτό τον καθορισμό χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, ισχύει η παράγραφος 7.2.20.
- B7.2.3 Προκειμένου να καθοριστούν οι προβλέψεις ζημίας για χρηματοοικονομικά μέσα με αρχική αναγνώριση (ή δανειακές δεσμεύσεις ή συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης στα οποία η οικονομική οντότητα κατέστη συμβαλλόμενο μέρος) πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, τόσο κατά τη μετάβαση όσο και έως την παύση αναγνώρισης αυτών των στοιχείων, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη πληροφορίες που είναι σχετικές για τον καθορισμό ή την κατά προσέγγιση εκτίμηση του πιστωτικού κινδύνου κατά την αρχική αναγνώριση. Προκειμένου να καθορίσει ή να εκτιμήσει κατά προσέγγιση τον αρχικό πιστωτικό κίνδυνο, η οικονομική οντότητα μπορεί να λάβει υπόψη εσωτερικές και εξωτερικές πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών χαρτοφυλακίου, σύμφωνα με τις παραγράφους B5.5.1–B5.5.6.
- B7.2.4 Μια οικονομική οντότητα με λίγα ιστορικά στοιχεία μπορεί να χρησιμοποιεί πληροφορίες από εσωτερικές αναφορές και στατιστικά στοιχεία (που ενδέχεται να δημιουργήθηκαν κατά τη λήψη της απόφασης για την κυκλοφορία νέου προϊόντος), πληροφορίες σχετικά με παρόμοια προϊόντα ή την πείρα ομότιμων ιδρυμάτων από συγκρίσιμα χρηματοοικονομικά μέσα, εάν είναι σχετικά.

ΟΡΙΣΜΟΙ (ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α)

Παράγωγα

- BA.1 Τυπικά παραδείγματα παραγώγων είναι τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και τα προθεσμιακά συμβόλαια (futures και forwards), οι συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) και τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης (options). Ένα παράγωγο συνήθως έχει ένα ονομαστικό ποσό, το οποίο είναι χρηματικό ποσό, αριθμός μετοχών ή αριθμός μονάδων βάρους ή όγκου ή άλλων μονάδων που καθορίζονται στο συμβόλαιο. Ωστόσο, ένα παράγωγο μέσο δεν απαιτεί ο αγοραστής ή ο πωλητής να επενδύει ή να λαμβάνει το ονομαστικό ποσό κατά τη σύναψη του συμβολαίου. Εναλλακτικά, το παράγωγο θα μπορούσε να απαιτεί την καταβολή καθορισμένου ποσού ή κάποιου ποσού που δύναται να μεταβληθεί (αλλά όχι σε αναλογία με τη μεταβολή του υποκείμενου) ως αποτέλεσμα κάποιου μελλοντικού γεγονότος το οποίο δεν σχετίζεται με το ονομαστικό ποσό. Για παράδειγμα, ένα συμβόλαιο είναι δυνατό να απαιτεί μια καθορισμένη καταβολή των 1000NM αν το εξαμηνιαίο επιτόκιο LIBOR αυξηθεί κατά 100 μονάδες βάσης. Ένα τέτοιο συμβόλαιο είναι παράγωγο, έστω κι αν δεν καθορίζεται ονομαστικό ποσό.
- BA.2 Ο ορισμός του παραγώγου στο παρόν πρότυπο περιλαμβάνει συμβόλαια που διακανονίζονται σε μεικτή βάση με την παράδοση του υποκείμενου στοιχείου (π.χ. προθεσμιακό συμβόλαιο για την αγορά χρεωστικού τίτλου σταθερού επιτοκίου). Μια οικονομική οντότητα μπορεί να έχει συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου που μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (π.χ. συμβόλαιο για την αγορά ή πώληση εμπορεύματος σε καθορισμένη τιμή σε μελλοντική ημερομηνία). Ένα τέτοιο συμβόλαιο εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου εκτός εάν συνήφθη και συνεχίζει να διακρατείται με σκοπό την παράδοση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε τέτοιου είδους συμβόλαια για τις αναμενόμενες απαιτήσεις αγοράς, πώλησης ή χρήσης μιας οικονομικής οντότητας εάν η τελευταία προβεί σε προσδιορισμό σύμφωνα με την παράγραφο 2.5 (βλ. παραγράφους 2.4–2.7).
- BA.3 Ένα από τα χαρακτηριστικά που ορίζει ένα παράγωγο είναι ότι απαιτεί χαμηλότερη αρχική καθαρή επένδυση σε σχέση με άλλους τύπους συμβολαίων που θα αναμενόταν να έχουν παρόμοια συμπεριφορά στις μεταβολές των παραγόντων της αγοράς. Ένα συμβόλαιο δικαιώματος προαίρεσης (option) πληροί αυτόν τον ορισμό διότι η τιμή αγοράς του δικαιώματος είναι ουσιαστικά χαμηλότερη από την επένδυση που θα χρειαζόταν για να αποκτηθεί το υποκείμενο χρηματοοικονομικό μέσο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα προαίρεσης. Μια ανταλλαγή νομισμάτων που απαιτεί αρχική ανταλλαγή διαφορετικών νομισμάτων ίσης εύλογης αξίας πληροί τον ορισμό διότι η αρχική καθαρή επένδυση είναι μηδενική.
- BA.4 Ένα συμβόλαιο κανονικής παράδοσης δημιουργεί μια δέσμευση σταθερής τιμής μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού που πληροί τον ορισμό ενός παραγώγου. Ωστόσο, λόγω της μικρής διάρκειας της δέσμευσης, δεν αναγνωρίζεται ως παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο. Αντιθέτως, το παρόν πρότυπο προβλέπει ειδική λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων συμβολαίων κανονικής παράδοσης (βλ. παραγράφους 3.1.2 και B3.1.3–B3.1.6).

BA.5 Ο ορισμός ενός παραγώγου αναφέρεται σε μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που δεν αφορούν συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο. Σε αυτές περιλαμβάνονται ένας δείκτης ζημιών που προκλήθηκαν από σεισμό σε συγκεκριμένη περιοχή και ένας δείκτης θερμοκρασιών σε μια συγκεκριμένη πόλη. Μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, περιλαμβάνουν την εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει ένα περιουσιακό στοιχείο ενός συμβαλλόμενου. Μια μεταβολή στην εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αφορά συγκεκριμένα τον ιδιοκτήτη αν η εύλογη αξία δεν αντικατοπτρίζει μόνον τις μεταβολές των αγοραίων τιμών για τέτοια περιουσιακά στοιχεία (μία χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση ενός συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται (μία μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, εάν η εγγύηση της υπολειμματικής αξίας ενός συγκεκριμένου αυτοκινήτου εκθέτει τον εγγυητή στον κίνδυνο μεταβολών στη φυσική κατάσταση του αυτοκινήτου, η μεταβολή σε εκείνη την υπολειμματική αξία αναφέρεται συγκεκριμένα στον ιδιοκτήτη του αυτοκινήτου.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διακρατούμενα για διαπραγμάτευση

BA.6 Η διαπραγμάτευση αντανakλά εν γένει την ενεργό και συχνή αγορά και πώληση και τα διακρατούμενα προς διαπραγμάτευση χρηματοοικονομικά μέσα κατά κανόνα χρησιμοποιούνται με σκοπό την αποκόμιση κέρδους από τις βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή.

BA.7 Στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που διακρατούνται για διαπραγμάτευση περιλαμβάνονται:

- α) παράγωγες υποχρεώσεις που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέσα αντιστάθμισης·
- β) δεσμεύσεις παράδοσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δανείζεται ακάλυπτος πωλητής (ήτοι οικονομική οντότητα που πωλεί χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχει δανειστεί και δεν της ανήκουν ακόμη)·
- γ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται με σκοπό να επαναγοραστούν στο εγγύς μέλλον (π.χ. διαπραγματευόμενος χρεωστικός τίτλος που ο εκδότης δύναται να επαναγοράσει στο εγγύς μέλλον, ανάλογα με τις μεταβολές στην εύλογη αξία του)· και
- δ) χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος χαρτοφυλακίου προσδιορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων υπό κοινή διαχείριση και για τις οποίες υπάρχουν τεκμηριωμένες ενδείξεις πρόσφατου σχεδίου βραχυπρόθεσμης αποκόμισης κερδών.

BA.8 Το γεγονός ότι μια υποχρέωση χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση δραστηριοτήτων διαπραγμάτευσης δεν αποτελεί από μόνο του ένδειξη ότι η υποχρέωση αυτή είναι διακρατείται για διαπραγμάτευση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 10

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τις αρχές για την παρουσίαση και την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οικονομικές οντότητες.

Επίτευξη του σκοπού

- 2 Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, το παρόν ΔΠΧΑ:
- α) προβλέπει ότι η οικονομική οντότητα (η μητρική) που ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (θυγατρικές) οφείλει να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις·
 - β) ορίζει την αρχή του ελέγχου και καθιερώνει τον έλεγχο ως βάση ενοποίησης·
 - γ) ορίζει τον τρόπο εφαρμογής της αρχής ελέγχου για να διαπιστωθεί κατά πόσον ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια και, ως εκ τούτου, πρέπει να την ενοποιήσει·
 - δ) καθορίζει τις λογιστικές απαιτήσεις για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων· και
 - ε) ορίζει την εταιρεία επενδύσεων και θεσπίζει μια εξαίρεση όσον αφορά την ενοποίηση συγκεκριμένων θυγατρικών μιας εταιρείας επενδύσεων.
- 3 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εξετάζει τις λογιστικές απαιτήσεις για τις συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 4 Η οικονομική οντότητα που είναι η μητρική παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για όλες τις οικονομικές οντότητες, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:
- α) η μητρική εταιρεία δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφόσον πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - i) είναι θυγατρική άλλης οικονομικής οντότητας, στην οποία ανήκει εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρεία δεν θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού·
 - ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές)·
 - iii) δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη ρυθμιστική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά· και
 - iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που είναι διαθέσιμες για δημόσια χρήση και συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ, στις οποίες είναι ενοποιημένες οι θυγατρικές ή επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

β) [διαγράφηκε].

γ) [διαγράφηκε].

- 4Α Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλα μακροπρόθεσμα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους.

4B Μια μητρική που είναι εταιρεία επενδύσεων δεν παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον είναι υποχρεωμένη, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του παρόντος ΔΠΧΑ, να επιμετρά όλες τις θυγατρικές της στην εύλογη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων.

ΕΛΕΓΧΟΣ

5 Ένας επενδυτής, ανεξάρτητα από τη φύση της συμμετοχής του σε μια οικονομική οντότητα (εκδότρια), καθορίζει εάν πρόκειται για μητρική εκτιμώντας εάν ελέγχει την εκδότρια.

6 Ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια όταν είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην εκδότρια και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τις αποδόσεις αυτές μέσω της εξουσίας του επί της εκδότριας.

7 Επομένως, ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια, εάν και μόνο διαθέτει όλα τα ακόλουθα:

α) εξουσία επί της εκδότριας (βλέπε παραγράφους 10-14)·

β) έκθεση ή δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια (βλ. παραγράφους 15 και 16)· και

γ) δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της εκδότριας για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του (βλ. παραγράφους 17 και 18).

8 Ένας επενδυτής εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις όταν εκτιμά κατά πόσο ελέγχει μια εκδότρια. Ο επενδυτής θα επανεκτιμήσει εάν ελέγχει μια εκδότρια όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι υπάρχουν αλλαγές σε ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7 (βλέπε παραγράφους B80-B85).

9 Δύο ή περισσότεροι επενδυτές ελέγχουν συλλογικά μια εκδότρια, όταν πρέπει να δρουν από κοινού για να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, καθώς κανένας επενδυτής δεν μπορεί να διευθύνει τις δραστηριότητες χωρίς τη συνεργασία των άλλων, κανένας επενδυτής δεν ελέγχει μεμονωμένα την εκδότρια. Κάθε επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στην εκδότρια, σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ, όπως το ΔΠΧΑ 11 Κοινές ρυθμίσεις, το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες ή το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.

Εξουσία

10 Ένας επενδυτής έχει εξουσία επί μιας εκδότριας όταν ο επενδυτής έχει δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, δηλαδή τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας.

11 Η εξουσία απορρέει από τα δικαιώματα. Ορισμένες φορές η εκτίμηση της εξουσίας είναι απλή, όπως όταν η εξουσία επί μιας εκδότριας αποκτάται απευθείας και αποκλειστικά από τα δικαιώματα ψήφου που παρέχονται από συμμετοχικούς τίτλους, όπως μετοχές, και μπορεί να εκτιμηθεί με την εξέταση των δικαιωμάτων ψήφου από τις συμμετοχές αυτές. Σε άλλες περιπτώσεις η εκτίμηση είναι πιο πολύπλοκη και απαιτεί την εξέταση περισσότερων από έναν παραγόντων, για παράδειγμα, όταν η εξουσία απορρέει από μια ή περισσότερες συμβατικές ρυθμίσεις.

12 Ένας επενδυτής με την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες διαθέτει εξουσία, ακόμη και αν δεν έχει ασκήσει ακόμα τα δικαιώματά του να διευθύνει τις δραστηριότητες αυτές. Στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο επενδυτής διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μπορούν να βοηθήσουν στο να προσδιοριστεί εάν ο επενδυτής ασκεί εξουσία, αλλά τα στοιχεία αυτά δεν είναι, αυτά καθαυτά, αποφασιστικής σημασίας προκειμένου να προσδιοριστεί αν ο επενδυτής ασκεί εξουσία επί μιας εκδότριας.

13 Αν δύο ή περισσότεροι επενδυτές έχουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν τη μονομερή ικανότητα να διευθύνουν διάφορες συναφείς δραστηριότητες, ο επενδυτής που έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν περισσότερο τις αποδόσεις της εκδότριας ασκεί εξουσία επί της εκδότριας.

14 Ένας επενδυτής μπορεί να ασκήσει εξουσία επί μιας εκδότριας, ακόμη και αν άλλες οντότητες διαθέτουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να συμμετέχουν στη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων, για παράδειγμα, όταν μια άλλη οικονομική οντότητα ασκεί *σημαντική επιρροή*. Ωστόσο, ένας επενδυτής που κατέχει μόνο δικαιώματα προστασίας δεν ασκεί εξουσία επί μιας εκδότριας (βλ. παραγράφους B26-B28), και, κατά συνέπεια, δεν ελέγχει την εκδότρια.

Αποδόσεις

15 Ένας επενδυτής είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην εκδότρια, όταν οι αποδόσεις του επενδυτή από τη συμμετοχή του αυτή μπορεί να ποικίλλουν ανάλογα με την απόδοση της εκδότριας. Οι αποδόσεις του επενδυτή μπορεί να είναι μόνο θετικές, μόνο αρνητικές ή και θετικές και αρνητικές.

16 Αν και μόνο ένας επενδυτής μπορεί να ελέγχει μια εκδότρια, περισσότερα από ένα μέρη μπορεί να μοιράζονται τις αποδόσεις της. Για παράδειγμα, οι κάτοχοι μη ελεγχουσών συμμετοχών μπορεί να μοιράζονται τα κέρδη ή τις διανομές μιας εκδότριας.

Σχέση μεταξύ εξουσίας και αποδόσεων

17 Ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια, εάν δεν έχει μόνο εξουσία επί της εκδότριας και έκθεση ή δικαιώματα στις μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια, αλλά και τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του για να επηρεάσει τις αποδόσεις του μέσω της συμμετοχής του στην εκδότρια.

18 Επομένως, ένας επενδυτής με δικαιώματα λήψης αποφάσεων καθορίζει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος. Ένας επενδυτής που είναι εντολοδόχος, σύμφωνα με τις παραγράφους B58-B72, δεν ελέγχει μια εκδότρια όταν ασκεί δικαιώματα λήψης αποφάσεων που του έχουν εκχωρηθεί.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

19 Η μητρική εταιρεία συντάσσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα συμβάντα σε όμοιες συνθήκες.

20 Η ενοποίηση μιας εκδότριας αρχίζει από την ημερομηνία που ο επενδυτής αποκτά τον έλεγχο της και παύει όταν ο επενδυτής χάσει τον έλεγχο της.

21 Οι παράγραφοι B86-B93 παρέχουν κατευθύνσεις για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

22 Μια μητρική εταιρεία θα παρουσιάζει τις μη ελέγχουσες συμμετοχές στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των ιδιοκτητών της μητρικής εταιρείας.

23 Μεταβολές στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής σε μια θυγατρική, τα οποία δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου, λογίζονται ως συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων (δηλαδή συναλλαγές με ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτητών).

24 Οι παράγραφοι B94-B96 παρέχουν κατευθύνσεις για τη λογιστικοποίηση των μη ελεγχουσών συμμετοχών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Απώλεια ελέγχου

25 Εάν μια μητρική εταιρεία απωλέσει τον έλεγχο θυγατρικής, τότε αυτή:

α) παύει να αναγνωρίζει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της πρώην θυγατρικής στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης.

β) αναγνωρίζει τυχόν επενδύσεις που διακρατούνται στην πρώην θυγατρική στην εύλογη αξία τους κατά τον χρόνο απώλειας του ελέγχου και στη συνέχεια τις λογιστικοποιεί μαζί με οποιαδήποτε ποσά που οφείλονται από ή προς την πρώην θυγατρική σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ. Η εύλογη αξία αυτή θα θεωρείται ως η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ή, κατά περίπτωση, το κόστος κατά την αρχική αναγνώριση μιας επένδυσης σε μια συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

- γ) αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία που συνδέεται με την απώλεια του ελέγχου που αναλογεί στην πρώην ελέγχουσα συμμετοχή.

26 Οι παράγραφοι B97–B99 παρέχουν κατευθύνσεις για τη λογιστικοποίηση της απώλειας ελέγχου.

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

27 Η μητρική καθορίζει εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων. Εταιρεία επενδύσεων είναι μια οικονομική οντότητα η οποία:

- α) λαμβάνει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων στον/τους εν λόγω επενδυτή/-ές·
- β) δεσμεύεται έναντι του/των επενδυτή/-ών της ότι ο επιχειρηματικός σκοπός της είναι η επένδυση κεφαλαίων αποκλειστικά για αποδόσεις που θα προέρχονται από υπεραξία κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις ή και τα δύο· και
- γ) επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της βάσει της εύλογης αξίας.

Οι παράγραφοι B85A–B85Π προβλέπουν σχετικές οδηγίες εφαρμογής.

28 Προκειμένου να εκτιμήσει εάν ανταποκρίνεται στον ορισμό που παρατίθεται στην παράγραφο 27, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη εάν διαθέτει τα ακόλουθα τυπικά χαρακτηριστικά εταιρείας επενδύσεων:

- α) διατηρεί περισσότερες από μία επενδύσεις (βλέπε παραγράφους B85IE–B85ISΤ)·
- β) έχει περισσότερους από έναν επενδυτές (βλέπε παραγράφους B85IZ–B85IΘ)·
- γ) έχει επενδυτές οι οποίοι δεν είναι συνδεδεμένα μέρη της οικονομικής οντότητας (βλέπε παραγράφους B85K–B85KA)· και
- δ) κατέχει δικαιώματα ιδιοκτησίας υπό μορφή ιδίων κεφαλαίων ή παρόμοιων συμμετοχών (βλέπε παραγράφους B85KB–B85KΓ).

Η απουσία οποιοδήποτε από τα ανωτέρω τυπικά χαρακτηριστικά δεν αποκλείει υποχρεωτικά την κατάταξη μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων. Μια εταιρεία επενδύσεων η οποία δεν διαθέτει όλα τα ανωτέρω τυπικά χαρακτηριστικά προβαίνει σε πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όπως ορίζει η παράγραφος 9Α του ΔΠΧΑ 12 Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες.

29 Εάν υπάρχουν γεγονότα και περιστάσεις που καταδεικνύουν μεταβολές σε ένα ή σε περισσότερα από τα τρία στοιχεία που συνιστούν τον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 27, ή στα τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 28, η μητρική επανεκτιμά εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων.

30 Μια μητρική η οποία είτε παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων είτε μετατρέπεται σε εταιρεία επενδύσεων, λογιστικοποιεί τη μεταβολή στην ιδιότητά της μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία προέκυψε η μεταβολή της ιδιότητας (βλέπε παραγράφους B100–B101).

ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ: ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΟΣΩΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ ΕΝΟΠΙΩΣΗ

31 Με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 32, μια εταιρεία επενδύσεων δεν ενοποιεί τις θυγατρικές της ή δεν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 3 όταν αποκτά τον έλεγχο άλλης οικονομικής οντότητας. Αντ' αυτού, η εταιρεία επενδύσεων επιμετρά μια επένδυση σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵⁵⁾ Η παράγραφος Γ7 του ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αναφέρει «Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση.»

- 32 Με την επιφύλαξη της υποχρέωσης που αναφέρεται στην παράγραφο 31, εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει θυγατρική η οποία δεν είναι η ίδια εταιρεία επενδύσεων και της οποίας κύριος σκοπός και δραστηριότητες είναι η παροχή υπηρεσιών σχετικών με τις επενδυτικές δραστηριότητες της εταιρείας επενδύσεων (βλέπε παραγράφους B85Γ–B85Ε), ενοποιεί την εν λόγω θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους 19–26 του παρόντος ΔΠΧΑ και εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 κατά την απόκτηση της εν λόγω θυγατρικής.
- 33 Η μητρική μιας εταιρείας επενδύσεων ενοποιεί όλες τις οικονομικές οντότητες που ελέγχει, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που ελέγχονται μέσω θυγατρικής της εταιρείας επενδύσεων, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία η ίδια η μητρική είναι εταιρεία επενδύσεων.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος ΔΠΧΑ.

ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

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

έλεγχος εκδότριας

Ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια όταν είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις στο πλαίσιο της συμμετοχής του στην εκδότρια και έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τις αποδόσεις αυτές μέσω της εξουσίας του επί της εκδότριας.

αποφασίζουσα οικονομική οντότητα

Μια οικονομική οντότητα με δικαιώματα λήψης αποφάσεων που είναι είτε εντολέας είτε εντολοδόχος άλλων μερών.

όμιλος

Μια **μητρική εταιρεία** και οι **θυγατρικές** της.

εταιρεία επενδύσεων

Μια οικονομική οντότητα που:

- α) λαμβάνει κεφάλαια από έναν ή περισσότερους επενδυτές με σκοπό την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης επενδύσεων στον/στους εν λόγω επενδυτή/-ές·
- β) δεσμεύεται έναντι του/των επενδυτή/-ών της ότι ο επιχειρηματικός σκοπός της είναι η επένδυση κεφαλαίων αποκλειστικά για αποδόσεις που θα προέρχονται από υπεραξία κεφαλαίου, έσοδα από επενδύσεις ή και τα δύο· και
- γ) επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεών της βάσει της εύλογης αξίας.

μη ελέγχουσα συμμετοχή

Συμμετοχή σε μια **θυγατρική** που δεν αποδίδεται, άμεσα ή έμμεσα, σε **μητρική εταιρεία**.

μητρική

Μια οικονομική οντότητα που **ελέγχει** μία ή περισσότερες οντότητες.

εξουσία

Υφιστάμενα δικαιώματα που παρέχουν στον κάτοχό τους την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις **συναφείς δραστηριότητες**.

δικαιώματα προστασίας

Δικαιώματα που αποσκοπούν στην προστασία της συμμετοχής του μέρους που κατέχει τα εν λόγω δικαιώματα, χωρίς να παρέχουν στο μέρος αυτό εξουσία επί της οικονομικής οντότητας την οποία αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα.

συναφείς δραστηριότητες

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, συναφείς δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες της εκδότριας που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της.

δικαιώματα κατάργησης

Δικαιώματα κατάργησης της εξουσίας της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας να λαμβάνει αποφάσεις.

θυγατρική

Μια οικονομική οντότητα που ελέγχεται από άλλη οικονομική οντότητα.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΠΧΑ 11, το ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμφερόντων σε άλλες οντότητες*, το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών* και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

- συγγενής επιχείρηση
- συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα
- κοινοπραξία
- βασικά διοικητικά στελέχη
- συνδεδεμένα μέρη
- σημαντική επιρροή.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 33 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

B1 Τα παραδείγματα σε αυτό το προσάρτημα περιγράφουν υποθετικές καταστάσεις. Αν και η δομή ορισμένων πτυχών των παραδειγμάτων μπορεί να είναι πραγματική, όλα τα γεγονότα και οι περιστάσεις μιας συγκεκριμένης δομής γεγονότων θα πρέπει να αξιολογούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10.

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

B2 Για να διαπιστώσει εάν ελέγχει μια εκδότρια, ένας επενδυτής εξετάζει εάν διαθέτει όλα τα ακόλουθα:

α) εξουσία επί της εκδότριας·

β) έκθεση ή δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια· και

γ) δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της εκδότριας για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του.

B3 Για να προσδιοριστούν τα ανωτέρω, θα πρέπει να εξεταστούν οι ακόλουθοι παράγοντες:

α) ο σκοπός και ο σχεδιασμός της εκδότριας (βλέπε παραγράφους B5-B8)·

β) ποιες είναι οι συναφείς δραστηριότητες και πώς λαμβάνονται οι αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες αυτές (βλ. παραγράφους B11-B13)·

γ) εάν τα δικαιώματα του επενδυτή του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες (βλέπε παραγράφους B14-B54)·

δ) εάν ο επενδυτής είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα με μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια (βλ. παραγράφους B55-B57)· και

ε) εάν ο επενδυτής έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει την εξουσία του επί της εκδότριας για να επηρεάσει το ύψος των αποδόσεών του (βλ. παραγράφους B58-B72).

B4 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου μιας εκδότριας ο επενδυτής λαμβάνει υπόψη τη φύση της σχέσης του με τα άλλα μέρη (βλέπε παραγράφους B73-B75).

Σκοπός και σχεδιασμός της εκδότριας

B5 Κατά την αξιολόγηση του ελέγχου μιας εκδότριας ο επενδυτής λαμβάνει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας, προκειμένου να προσδιορίσει τις συναφείς δραστηριότητες, πώς λαμβάνονται οι αποφάσεις για τις συναφείς δραστηριότητες, ποιες έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες αυτές και ποιες εισπράττει τις αποδόσεις των δραστηριοτήτων αυτών.

B6 Όταν εξετάζεται ο σκοπός και ο σχεδιασμός μιας εκδότριας, μπορεί να διαπιστωθεί ότι η εκδότρια ελέγχεται μέσω συμμετοχικών τίτλων που παρέχουν στον κάτοχο αναλογικά δικαιώματα ψήφου, όπως κοινές μετοχές της εκδότριας. Στην περίπτωση αυτή, ελλείψει οποιωνδήποτε πρόσθετων ρυθμίσεων που τροποποιούν τον τρόπο λήψης αποφάσεων, η εκτίμηση του ελέγχου επικεντρώνεται στον προσδιορισμό του μέρους, εάν υπάρχει, που είναι σε θέση να ασκήσει δικαιώματα ψήφου επαρκή ώστε να καθοριστούν οι πολιτικές λειτουργίας και χρηματοδότησης της εκδότριας (βλ. παραγράφους B34-B50). Στην πιο απλή περίπτωση, ο επενδυτής που κατέχει την πλειονότητα των δικαιωμάτων ψήφου, σε περίπτωση απουσίας τυχόν άλλων παραγόντων, είναι αυτός που ελέγχει την εκδότρια.

- B7 Για να προσδιοριστεί εάν ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια σε πιο περίπλοκες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητο να εξεταστεί το σύνολο ή μέρος των άλλων παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο Β3.
- B8 Μια εκδότρια μπορεί να είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε τα δικαιώματα ψήφου να μην αποτελούν τον κυρίαρχο παράγοντα στο να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την εκδότρια, όπως στην περίπτωση που τα δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι συναφείς δραστηριότητες διευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων. Στις περιπτώσεις αυτές η εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της εκδότριας από έναν επενδυτή περιλαμβάνει επίσης την εξέταση των κινδύνων στους οποίους η εκδότρια έχει σχεδιαστεί να εκτίθεται, των κινδύνων τους οποίους έχει σχεδιαστεί να μεταβιβάζει στα εμπλεκόμενα μέρη της και κατά πόσον ο επενδυτής εκτίθεται σε ορισμένους ή όλους αυτούς τους κινδύνους. Η εξέταση των κινδύνων δεν περιλαμβάνει μόνο τον καθοδικό κίνδυνο αλλά και τις ανοδικές προοπτικές.

Εξουσία

- B9 Για να ασκεί εξουσία επί μιας εκδότριας, ένας επενδυτής πρέπει να διαθέτει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Για την εκτίμηση της εξουσίας θα λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ουσιαστικά δικαιώματα και τα δικαιώματα που δεν συνιστούν δικαιώματα προστασίας (βλ. παραγράφους Β22-Β28).
- B10 Κατά πόσον ένας επενδυτής ασκεί εξουσία εξαρτάται από τις συναφείς δραστηριότητες, τον τρόπο λήψης των αποφάσεων για τις συναφείς δραστηριότητες και τα δικαιώματα των επενδυτών και άλλων μερών σε σχέση με την εκδότρια.

Συναφείς δραστηριότητες και διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων

- B11 Οι αποδόσεις πολλών εκδοτριών επηρεάζονται σημαντικά από μια σειρά λειτουργικών και χρηματοδοτικών δραστηριοτήτων. Παραδείγματα δραστηριοτήτων που, ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί να είναι συναφείς δραστηριότητες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τις εξής:
- α) πώληση και αγορά αγαθών ή υπηρεσιών·
 - β) διαχείριση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της ζωής τους (συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης υπερημερίας)·
 - γ) επιλογή, απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων·
 - δ) διεξαγωγή έρευνας και ανάπτυξη νέων προϊόντων ή διαδικασιών· και
 - ε) προσδιορισμό της δομής χρηματοδότησης ή απόκτηση χρηματοδότησης.
- B12 Παραδείγματα αποφάσεων για συναφείς δραστηριότητες είναι, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) λήψη αποφάσεων για τη λειτουργία και το κεφάλαιο της εκδότριας, συμπεριλαμβανομένου του προϋπολογισμού· και
 - β) διορισμός και αμοιβή των βασικών διοικητικών στελεχών ή των παρόχων υπηρεσιών μιας εκδότριας και διακοπή των υπηρεσιών ή της απασχόλησής τους.
- B13 Σε ορισμένες περιπτώσεις οι δραστηριότητες τόσο πριν όσο και αφού προκύψει ένα συγκεκριμένο σύνολο περιστάσεων ή ένα συμβάν μπορεί να είναι συναφείς δραστηριότητες. Όταν δύο ή περισσότεροι επενδυτές έχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες και οι δραστηριότητες αυτές διεξάγονται σε διαφορετικές χρονικές στιγμές, οι επενδυτές καθορίζουν ποιος επενδυτής είναι σε θέση να διευθύνει τις δραστηριότητες που ασκούν τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις αυτές παράλληλα με τα συντρέχοντα δικαιώματα λήψης αποφάσεων (βλέπε παράγραφο 13). Οι επενδυτές πρέπει να επανεξετάζουν την εκτίμηση αυτή με την πάροδο του χρόνου σε περίπτωση αλλαγής των γεγονότων ή των συνθηκών.

Παράδειγμα 1

Δύο επενδυτές ιδρύουν μια εκδότρια με σκοπό την ανάπτυξη και την εμπορία ενός ιατρικού προϊόντος. Ο ένας επενδυτής έχει την ευθύνη για την ανάπτυξη και την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές για το εν λόγω ιατρικό προϊόν —ευθύνη η οποία περιλαμβάνει την μονομερή ικανότητα να λαμβάνει όλες τις αποφάσεις που αφορούν την ανάπτυξη του προϊόντος και την εξασφάλιση της έγκρισης των ρυθμιστικών αρχών. Αφού η ρυθμιστική αρχή εγκρίνει το προϊόν, ο άλλος επενδυτής θα το παρασκευάζει και θα το εμπορεύεται· ο επενδυτής αυτός έχει τη μονομερή ικανότητα να λαμβάνει όλες τις αποφάσεις σχετικά με την παρασκευή και την εμπορία του προϊόντος. Εάν το σύνολο των δραστηριοτήτων —ανάπτυξη και απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές καθώς και παρασκευή και εμπορία του ιατρικού προϊόντος— είναι συναφείς δραστηριότητες, κάθε επενδυτής πρέπει να προσδιορίσει κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνει τις δραστηριότητες που ασκούν τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας. Συνεπώς, κάθε επενδυτής πρέπει να εξετάσει εάν η ανάπτυξη και η απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές ή η παρασκευή και η εμπορία του ιατρικού προϊόντος αποτελεί δραστηριότητα που ασκεί τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας και κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνει τη δραστηριότητα αυτή. Για να προσδιορίσουν ποιος επενδυτής ασκεί εξουσία, οι επενδυτές θα πρέπει να εξετάσουν:

- α) τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας·
- β) τους παράγοντες που καθορίζουν το περιθώριο κέρδους, τα έσοδα και την αξία της εκδότριας, καθώς και την αξία του ιατρικού προϊόντος·
- γ) την επίπτωση στις αποδόσεις της εκδότριας που προκύπτουν από την εξουσία λήψης αποφάσεων κάθε επενδυτή σε σχέση με τους παράγοντες στο σημείο β)· και
- δ) την έκθεση των επενδυτών στη μεταβλητότητα των αποδόσεων.
Στο συγκεκριμένο παράδειγμα, οι επενδυτές θα πρέπει να εξετάσουν επίσης:
- ε) την αβεβαιότητα και την προσπάθεια που απαιτείται για την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές (με βάση το ιστορικό του επενδυτή στην επιτυχή ανάπτυξη ιατρικών προϊόντων και την απόκτηση έγκρισης από τις ρυθμιστικές αρχές)· και
- στ) ποιος επενδυτής ελέγχει το ιατρικό προϊόν αφού ολοκληρωθεί επιτυχώς το στάδιο της ανάπτυξης.

Παράδειγμα 2

Μια εταιρεία επενδύσεων (εκδότρια) δημιουργείται και χρηματοδοτείται με χρεωστικό τίτλο που κατέχει ένας επενδυτής (επενδυτής χρεωστικών τίτλων) και συμμετοχικούς τίτλους τους οποίους κατέχουν ορισμένοι άλλοι επενδυτές. Το επίπεδο τίτλων έχει σχεδιαστεί ώστε να απορροφήσει τις πρώτες ζημιές και να επωφεληθεί τυχόν υπολειμματικής απόδοσης της εκδότριας. Ένας από τους επενδυτές μετοχικών τίτλων που κατέχει το 30 τοις εκατό των μετοχών είναι και διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού. Η εκδότρια χρησιμοποιεί τα έσοδά της για να αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού, τα οποία την εκθέτουν στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία στην πληρωμή του κεφαλαίου και των τόκων των στοιχείων ενεργητικού. Η συναλλαγή προσφέρεται στον επενδυτή χρεωστικών τίτλων ως επένδυση με ελάχιστη έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου, λόγω της φύσης των εν λόγω στοιχείων και επειδή το επίπεδο τίτλων έχει σχεδιαστεί για να απορροφήσει τις πρώτες ζημιές της εκδότριας. Οι αποδόσεις της εκδότριας επηρεάζονται σημαντικά από τη διαχείριση των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου της εκδότριας, η οποία περιλαμβάνει αποφάσεις σχετικά με την επιλογή, την αγορά και τη διάθεση των στοιχείων ενεργητικού στο πλαίσιο των κατευθυντήριων γραμμών του χαρτοφυλακίου και τη διαχείριση σε περίπτωση υπερημερίας οποιωνδήποτε στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου. Όλες αυτές τις δραστηριότητες τις διαχειρίζεται ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού μέχρι η υπερημερία να φτάσει ένα συγκεκριμένο ποσοστό επί της αξίας του χαρτοφυλακίου (π.χ. όταν η αξία του χαρτοφυλακίου είναι τέτοια ώστε το επίπεδο τίτλων της εκδότριας να έχει εξαντληθεί). Από εκείνη τη στιγμή, ένας τρίτος διαχειριστής διαχειρίζεται τα στοιχεία ενεργητικού σύμφωνα με τις οδηγίες του επενδυτή χρεωστικών τίτλων. Η διαχείριση του χαρτοφυλακίου στοιχείων ενεργητικού της εκδότριας αποτελεί τη συναφή δραστηριότητα της εκδότριας. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού έχει τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μέχρι τα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας να φτάσουν στο προβλεπόμενο ποσοστό της αξίας του χαρτοφυλακίου· ο επενδυτής χρεωστικών τίτλων έχει τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, όταν η αξία των στοιχείων ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας ξεπεράσει το εν λόγω προβλεπόμενο ποσοστό επί της αξίας του χαρτοφυλακίου. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού και ο επενδυτής χρεωστικών τίτλων πρέπει να διαπιστώσουν καθένας ξεχωριστά κατά πόσον είναι σε θέση να διευθύνουν τις δραστηριότητες που ασκούν τη σημαντικότερη επιρροή στις αποδόσεις της εκδότριας, καθώς και να εξετάσουν τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας και την έκθεση κάθε μέρους στη μεταβλητότητα των αποδόσεων.

Δικαιώματα που παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία επί μιας εκδότριας

- B14 Η εξουσία απορρέει από τα δικαιώματα. Για να ασκεί εξουσία επί μιας εκδότριας, ένας επενδυτής πρέπει να διαθέτει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Τα δικαιώματα που παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία διαφέρουν μεταξύ εκδοτριών εταιρειών.
- B15 Παραδείγματα δικαιωμάτων που, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό, μπορεί να παρέχουν εξουσία σε έναν επενδυτή περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- α) δικαιώματα υπό τη μορφή δικαιωμάτων ψήφου (ή δυναμικών δικαιωμάτων ψήφου) της εκδότριας (βλέπε παραγράφους B34-B50).
 - β) δικαιώματα διορισμού, εκ νέου διορισμού ή ανάκλησης βασικών διοικητικών στελεχών της εκδότριας που έχουν την ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες.
 - γ) δικαιώματα διορισμού ή ανάκλησης μιας άλλης οικονομικής οντότητας που διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.
 - δ) δικαιώματα ελέγχου της εκδότριας προκειμένου να συνάψει πράξεις ή να ασκήσει βέτο σε τυχόν αλλαγές στις πράξεις αυτές προς όφελος του επενδυτή και
 - ε) άλλα δικαιώματα (όπως το δικαίωμα λήψης αποφάσεων που προβλέπεται στη σύμβαση διαχείρισης) που παρέχουν στον κάτοχο τη δυνατότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.
- B16 Γενικά, όταν η εκδότρια έχει μια σειρά από λειτουργικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά της αποδόσεις της και όταν απαιτείται διαρκώς η ουσιαστική λήψη αποφάσεων σε σχέση με τις δραστηριότητες αυτές, τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα είναι αυτά που παρέχουν στον επενδυτή εξουσία, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλες ρυθμίσεις.
- B17 Όταν τα δικαιώματα ψήφου δεν μπορούν να ασκήσουν σημαντική επιρροή στις αποδόσεις μιας εκδότριας, για παράδειγμα όταν τα δικαιώματα ψήφου συνδέονται με τα διοικητικά καθήκοντα μόνο και οι συναφείς δραστηριότητες διευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων, ο επενδυτής θα πρέπει να αξιολογήσει τις συμβατικές αυτές ρυθμίσεις προκειμένου να διαπιστώσει αν έχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία επί της εκδότριας. Για να προσδιοριστεί εάν ένας επενδυτής έχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας (βλέπε παραγράφους B5-B8) και τις απαιτήσεις των παραγράφων B51-B54 σε συνδυασμό με τις παραγράφους B18-B20.
- B18 Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί εάν τα δικαιώματα ενός επενδυτή είναι επαρκή ώστε να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια. Στις περιπτώσεις αυτές, για να καταστεί δυνατό να διαπιστωθεί αν ασκεί εξουσία, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη στοιχεία από τα οποία προκύπτει εάν διαθέτει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μονομερώς. Θα πρέπει να εξετάζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα, τα οποία, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα και τους δείκτες που αναφέρονται στις παραγράφους B19 και B20 μπορεί να παρέχουν στοιχεία ότι τα δικαιώματα του επενδυτή είναι επαρκή, ώστε να ασκεί εξουσία επί της εκδότριας:
- α) Ο επενδυτής δύναται, χωρίς να διαθέτει το συμβατικό δικαίωμα να το πράξει, να διορίζει ή να εγκρίνει τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας που έχουν την ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες.
 - β) Ο επενδυτής δύναται, χωρίς να διαθέτει το συμβατικό δικαίωμα να το πράξει, να κατευθύνει την εκδότρια στη σύναψη σημαντικών πράξεων ή να ασκεί βέτο σε τυχόν αλλαγές στις πράξεις αυτές, προς όφελός του.
 - γ) Ο επενδυτής δύναται να ηγείται είτε της διαδικασίας υποβολής υποψηφιοτήτων για την εκλογή των μελών του διοικητικού οργάνου της εκδότριας είτε της παραλαβής πληρεξουσίων από άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου.
 - δ) Τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας αποτελούν συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή (για παράδειγμα, ο διευθύνων σύμβουλος της εκδότριας και ο διευθύνων σύμβουλος του επενδυτή είναι το ίδιο πρόσωπο).
 - ε) Τα περισσότερα μέλη του διοικητικού οργάνου της εκδότριας αποτελούν συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή.

- B19 Ορισμένες φορές υπάρχουν ενδείξεις ότι ο επενδυτής έχει κάποια ιδιαίτερη σχέση με την εκδότρια, γεγονός που υποδηλώνει ότι ο επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα σε αυτήν. Η ύπαρξη οποιουδήποτε μεμονωμένου δείκτη ή συγκεκριμένου συνδυασμού δεικτών δεν σημαίνει απαραίτητα ότι πληρούται το κριτήριο της εξουσίας. Ωστόσο, όταν ένας επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα σε μια εκδότρια, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι ο επενδυτής έχει άλλα συγγενικά δικαιώματα τα οποία αρκούν ώστε να του παρέχουν την εξουσία ή αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία της εξουσίας που ασκεί σε μια εκδότρια. Για παράδειγμα, τα κατωτέρω υποδηλώνουν ότι ο επενδυτής διατηρεί κάτι περισσότερο από παθητικά συμφέροντα στην εκδότρια και, σε συνδυασμό με άλλα δικαιώματα, μπορεί να υποδηλώνουν την άσκηση εξουσίας:
- α) Τα βασικά διοικητικά στελέχη της εκδότριας που έχουν την ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες είναι πρώην ή νυν υπάλληλοι του επενδυτή.
 - β) Οι δραστηριότητες της εκδότριας εξαρτώνται από τον επενδυτή, όπως στις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - i) Η εκδότρια εξαρτάται από τον επενδυτή για να χρηματοδοτήσει ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της.
 - ii) Ο επενδυτής εγγυάται ένα σημαντικό μέρος των υποχρεώσεων της εκδότριας.
 - iii) Η εκδότρια εξαρτάται από τον επενδυτή για την παροχή κρίσιμων υπηρεσιών, τεχνολογίας, προμηθειών ή πρώτων υλών.
 - iv) Ο επενδυτής ελέγχει περιουσιακά στοιχεία, όπως άδειες ή εμπορικά σήματα τα οποία είναι κρίσιμα για τις δραστηριότητες της εκδότριας.
 - v) Η εκδότρια εξαρτάται από τον επενδυτή όσον αφορά τα βασικά διοικητικά στελέχη, όπως όταν τα στελέχη του επενδυτή έχουν εξειδικευμένες γνώσεις για τη λειτουργία της εκδότριας.
 - γ) Ένα σημαντικό μέρος των δραστηριοτήτων της εκδότριας είτε αφορούν είτε πραγματοποιούνται για λογαριασμό του επενδυτή.
 - δ) Η έκθεση ή τα δικαιώματα του επενδυτή σε αποδόσεις λόγω της συμμετοχής του στην εκδότρια είναι δυσανάλογα μεγαλύτερα από τα δικαιώματα ψήφου ή άλλα παρόμοια δικαιώματα. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρξει περίπτωση όπου ένας επενδυτής δικαιούται ή είναι εκτεθειμένος σε περισσότερο από το ήμισυ των αποδόσεων της εκδότριας, αλλά κατέχει λιγότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας.
- B20 Όσο μεγαλύτερη είναι η έκθεση ή τα δικαιώματα του επενδυτή στη μεταβλητότητα των αποδόσεων λόγω της συμμετοχής του στην εκδότρια τόσο μεγαλύτερο είναι το κίνητρό του να αποκτήσει επαρκή δικαιώματα, ώστε να ασκεί εξουσία. Ως εκ τούτου, η μεγάλη έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων αποτελεί ένδειξη ότι ο επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία. Ωστόσο, ο βαθμός της έκθεσης του επενδυτή δεν καθορίζει, από μόνος του, κατά πόσο ένας επενδυτής ασκεί εξουσία στην εκδότρια.
- B21 Όταν εξετάζονται οι παράγοντες που αναφέρονται στην παράγραφο B18 και οι δείκτες που αναφέρονται στις παραγράφους B19 και B20 σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ενός επενδυτή, μεγαλύτερη βαρύτητα θα πρέπει να έχουν τα στοιχεία που αποδεικνύουν την εξουσία, τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο B18.

Ουσιαστικά δικαιώματα

- B22 Ένας επενδυτής, για να εκτιμήσει κατά πόσο ασκεί εξουσία, εξετάζει μόνο τα ουσιαστικά δικαιώματα που σχετίζονται με μια εκδότρια (τα οποία κατέχει ο επενδυτής και άλλοι). Για να θεωρηθεί ένα δικαίωμα ουσιαστικό, ο κάτοχος πρέπει να έχει στην πράξη την ικανότητα να ασκήσει αυτό το δικαίωμα.
- B23 Για να προσδιοριστεί εάν ένα δικαίωμα είναι ουσιαστικό απαιτείται κρίση, κατά την οποία θα λαμβάνονται υπόψη όλα τα γεγονότα και οι περιστάσεις. Παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον εν λόγω προσδιορισμό είναι, μεταξύ άλλων, οι εξής:
- α) εάν υπάρχουν εμπόδια (οικονομικά ή άλλα) που δεν επιτρέπουν στον κάτοχο (ή στους κατόχους) την άσκηση των δικαιωμάτων. Παραδείγματα τέτοιων εμποδίων περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:
 - i) οικονομικές κυρώσεις και κίνητρα που θα απέτρεπαν (ή θα αποθάρρυναν) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.

- ii) μια τιμή άσκησης ή μετατροπής που δημιουργεί οικονομικό φραγμό ο οποίος θα εμπόδιζε (ή θα απέτρεπε) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.
- iii) όροι και προϋποθέσεις που καθιστούν απίθανη την άσκηση των δικαιωμάτων, για παράδειγμα προϋποθέσεις που περιορίζουν αυστηρά τη χρονική στιγμή της άσκησης τους.
- iv) απουσία συγκεκριμένου, λογικού μηχανισμού στα ιδρυτικά έγγραφα της εκδότριας ή στους ισχύοντες νόμους ή κανονισμούς που θα επέτρεπε στον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του.
- v) αδυναμία του κατόχου των δικαιωμάτων να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την άσκηση των δικαιωμάτων του.
- vi) λειτουργικά εμπόδια ή κίνητρα που θα απέτρεπαν (ή θα αποθάρρυναν) τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του (π.χ. απουσία άλλων διαχειριστών πρόθυμων ή ικανών να παρέχουν εξειδικευμένες υπηρεσίες ή να παρέχουν τις υπηρεσίες και να αναλάβουν άλλα συμφέροντα που διατηρεί ο υπεύθυνος διαχειριστής).
- vii) νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις που εμποδίζουν τον κάτοχο να ασκήσει τα δικαιώματά του (π.χ. αν δεν επιτρέπεται σε έναν ξένο επενδυτή να ασκήσει τα δικαιώματά του).
- β) Όταν η άσκηση των δικαιωμάτων απαιτεί τη σύμφωνη γνώμη περισσότερων του ενός μερών ή όταν τα δικαιώματα κατέχονται από περισσότερα του ενός μέρη, εάν υπάρχει μηχανισμός ο οποίος παρέχει στα μέρη αυτά, στην πράξη, την ικανότητα να ασκήσουν τα δικαιώματά τους από κοινού, εφόσον το επιλέξουν. Η έλλειψη ενός τέτοιου μηχανισμού αποτελεί ένδειξη ότι τα δικαιώματα μπορεί να μην είναι ουσιαστικά. Όσο περισσότερα μέρη απαιτείται να συμφωνήσουν για την άσκηση των δικαιωμάτων, τόσο λιγότερο πιθανό είναι τα δικαιώματα αυτά να είναι ουσιαστικά. Ωστόσο, ένα διοικητικό συμβούλιο του οποίου τα μέλη είναι ανεξάρτητα από την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα μπορεί να λειτουργήσει ως μηχανισμός που επιτρέπει σε πολλούς επενδυτές να ενεργούν συλλογικά όσον αφορά την άσκηση των δικαιωμάτων τους. Ως εκ τούτου, τα δικαιώματα κατάργησης που μπορεί να ασκήσει ένα ανεξάρτητο διοικητικό συμβούλιο είναι πιο πιθανό να είναι ουσιαστικά από ό, τι αν τα ίδια δικαιώματα ασκούνταν ατομικά από έναν μεγάλο αριθμό επενδυτών.
- γ) Εάν το μέρος ή τα μέρη που κατέχουν τα δικαιώματα θα ωφεληθούν από την άσκηση των δικαιωμάτων αυτών. Για παράδειγμα, ο κάτοχος δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας (βλ. παραγράφους B47-B50) θα πρέπει να εξετάσει την τιμή άσκησης ή την τιμή μετατροπής του τίτλου. Οι όροι και οι προϋποθέσεις των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου είναι πιο πιθανό να είναι ουσιαστικοί όταν ο τίτλος έχει θετική εσωτερική αξία ή ο επενδυτής θα επωφεληθεί για άλλους λόγους (π.χ. με τη δημιουργία συνεργιών μεταξύ του επενδυτή και της εκδότριας) από την άσκηση ή τη μετατροπή του τίτλου.

- B24 Για να είναι ουσιαστικό, ένα δικαίωμα πρέπει επίσης να μπορεί να ασκηθεί κατά τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων. Συνήθως, για να είναι ουσιαστικό, ένα δικαίωμα πρέπει να μπορεί να ασκηθεί εκείνη τη στιγμή. Ωστόσο, ορισμένες φορές ένα δικαίωμα μπορεί να είναι ουσιαστικό, ακόμα και αν δεν μπορεί να ασκηθεί εκείνη τη στιγμή.

Παράδειγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 3

Η εκδότρια διεξάγει ετήσιες συνελεύσεις των μετόχων κατά τις οποίες λαμβάνονται αποφάσεις για τη διενέργεια των συναφών δραστηριοτήτων. Η επόμενη προγραμματισμένη συνέλευση των μετόχων είναι σε οκτώ μήνες. Ωστόσο, οι μέτοχοι που, ατομικά ή συλλογικά, κατέχουν τουλάχιστον το 5 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μπορούν να συγκαλέσουν ειδική συνέλευση για να αλλάξουν τις υφιστάμενες πολιτικές όσον αφορά τις συναφείς δραστηριότητες, αλλά λόγω της υποχρέωσης ειδοποίησης των υπόλοιπων μετόχων, μια τέτοια συνέλευση δεν μπορεί να διεξαχθεί για τουλάχιστον 30 ημέρες. Οι πολιτικές όσον αφορά τις συναφείς δραστηριότητες μπορούν να αλλάξουν μόνο σε ειδικές ή προγραμματισμένες συνελεύσεις των μετόχων. Αυτές περιλαμβάνουν την έγκριση σημαντικών πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την πραγματοποίηση ή διάθεση σημαντικών επενδύσεων.

Η ανωτέρω δομή γεγονότων ισχύει για τα παραδείγματα 3A-3D που περιγράφονται κατωτέρω. Κάθε παράδειγμα εξετάζεται μεμονωμένα.

Παράδειγμα 3Α

Ένας επενδυτής κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα δικαιώματα ψήφου του επενδυτή είναι ουσιαστικά, επειδή ο επενδυτής είναι σε θέση να λαμβάνει αποφάσεις για τη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων, όταν χρειάζεται να ληφθούν. Το γεγονός ότι πρέπει να παρέρθουν 30 ημέρες για να μπορέσει ο επενδυτής να ασκήσει τα δικαιώματα ψήφου του δεν του στερεί την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες από τη στιγμή που θα αποκτήσει τη συμμετοχή.

Παράδειγμα 3Β

Ένας επενδυτής έχει συνάψει προθεσμιακό συμβόλαιο για την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εκδότριας. Η ημερομηνία διακανονισμού του προθεσμιακού συμβολαίου είναι σε 25 ημέρες. Οι υφιστάμενοι μέτοχοι δεν είναι σε θέση να αλλάξουν τις υπάρχουσες πολιτικές για τις συναφείς δραστηριότητες, καθώς δεν μπορεί να διεξαχθεί ειδική συνέλευση για τουλάχιστον 30 ημέρες, διάστημα στο οποίο το προθεσμιακό συμβόλαιο θα έχει διακανονιστεί. Ως εκ τούτου, ο επενδυτής έχει δικαιώματα που είναι ουσιαστικά ισοδύναμα με αυτά του πλειοψηφικού μετόχου στο ανωτέρω παράδειγμα 3Α (δηλαδή, ο επενδυτής που έχει συνάψει το προθεσμιακό συμβόλαιο είναι σε θέση να λάβει αποφάσεις για τη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων, όταν χρειάζεται να ληφθούν). Το προθεσμιακό συμβόλαιο του επενδυτή είναι ένα ουσιαστικό δικαίωμα που παρέχει στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, ακόμη και πριν από τον διακανονισμό του προθεσμιακού συμβολαίου.

Παράδειγμα 3Γ

Ένας επενδυτής κατέχει ένα ουσιαστικό δικαίωμα προαίρεσης (option) για την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εκδότριας, το οποίο μπορεί να ασκηθεί εντός 25 ημερών και έχει θετική εσωτερική αξία. Προκύπτει το ίδιο συμπέρασμα όπως και στο παράδειγμα 3Β.

Παράδειγμα 3Δ

Ένας επενδυτής έχει συνάψει προθεσμιακό συμβόλαιο για την απόκτηση της πλειοψηφίας των μετοχών της εκδότριας, χωρίς άλλα συναφή δικαιώματα επί της τελευταίας. Η ημερομηνία διακανονισμού του προθεσμιακού συμβολαίου είναι σε έξι μήνες. Σε αντίθεση με τα παραπάνω παραδείγματα, ο επενδυτής δεν έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Οι υφιστάμενοι μέτοχοι έχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες, επειδή μπορούν να αλλάξουν τις υπάρχουσες πολιτικές για τις συναφείς δραστηριότητες πριν από τον διακανονισμό του συμβολαίου.

- B25 Τα ουσιαστικά δικαιώματα που μπορούν να ασκηθούν από τρίτους μπορεί να εμποδίσουν τον επενδυτή να ελέγχει την εκδότρια την οποία αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα. Τα εν λόγω ουσιαστικά δικαιώματα δεν προϋποθέτουν οι κάτοχοι να έχουν την ικανότητα να λαμβάνουν αποφάσεις. Εφόσον τα δικαιώματα δεν είναι απλώς δικαιώματα προστασίας (βλέπε παραγράφους B26-B28), τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη μπορεί να εμποδίσουν τον επενδυτή να ελέγχει την εκδότρια, ακόμα και αν τα δικαιώματα που παρέχουν στους κατόχους τους μόνο την τρέχουσα ικανότητα να εγκρίνουν ή να απορρίψουν αποφάσεις που σχετίζονται με τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα προστασίας

- B26 Όταν εκτιμάται κατά πόσο τα δικαιώματα παρέχουν σε έναν επενδυτή εξουσία επί μιας εκδότριας, ο επενδυτής θα εκτιμήσει κατά πόσον τα δικαιώματά του, καθώς και τα δικαιώματα που κατέχουν άλλοι, είναι δικαιώματα προστασίας. Τα δικαιώματα προστασίας αφορούν θεμελιώδεις αλλαγές στις δραστηριότητες της εκδότριας ή εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Ωστόσο, δεν είναι δικαιώματα προστασίας όλα τα δικαιώματα που εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις ή εξαρτώνται από τα γεγονότα (βλέπε παραγράφους B13 και B53).
- B27 Επειδή τα δικαιώματα προστασίας αποσκοπούν στην προστασία των συμφερόντων του κατόχου τους, χωρίς να του παρέχουν εξουσία σε μια εκδότρια την οποία αφορούν, ο επενδυτής που κατέχει μόνο δικαιώματα προστασίας δεν μπορεί να ασκεί εξουσία ή να εμποδίσει κάποιο άλλο μέρος να ασκεί εξουσία σε μια εκδότρια (βλέπε παράγραφο 14).
- B28 Παραδείγματα δικαιωμάτων προστασίας περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα εξής:
- α) το δικαίωμα ενός δανειστή να εμποδίσει έναν οφειλέτη να προβεί σε δραστηριότητες που θα μπορούσαν να μεταβάλουν σημαντικά τον πιστωτικό κίνδυνο του οφειλέτη εις βάρος του δανειστή.

- β) το δικαίωμα ενός μέρους που κατέχει μη ελέγχουσα συμμετοχή σε μια εκδότρια να εγκρίνει δαπάνες κεφαλαίου μεγαλύτερες από αυτές που απαιτούνται στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας ή να εγκρίνει την έκδοση μετοχών ή χρεωστικών τίτλων.
- γ) το δικαίωμα ενός δανειστή να κατάσχει τα περιουσιακά στοιχεία ενός οφειλέτη, εάν ο οφειλέτης αδυνατεί να εκπληρώσει τους όρους αποπληρωμής του δανείου.

Δικαιόχρηση

- B29 Μια συμφωνία δικαιόχρησης στην οποία η εκδότρια είναι ο δικαιοδόχος συχνά παρέχει στον δικαιοπάροχο δικαιώματα που αποσκοπούν στην προστασία του δικαιώματος χρήσης του εμπορικού σήματος. Οι συμφωνίες δικαιόχρησης συνήθως παρέχουν στους δικαιοπάροχους ορισμένα δικαιώματα λήψης αποφάσεων όσον αφορά τη λειτουργία του δικαιοδόχου.
- B30 Γενικά, τα δικαιώματα των δικαιοπάροχων δεν περιορίζουν την ικανότητα των μερών, εκτός από τον δικαιοπάροχο, να λαμβάνουν αποφάσεις που έχουν σημαντική επιρροή στις αποδόσεις του. Επίσης, τα δικαιώματα του δικαιοπάροχου στις συμφωνίες δικαιόχρησης δεν παρέχουν κατ' ανάγκη στον δικαιοπάροχο την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του δικαιοδόχου.
- B31 Είναι απαραίτητο να γίνει διάκριση μεταξύ του να έχει κάποιος την τρέχουσα ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του δικαιοδόχου και του να έχει κάποιος την ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που προστατεύουν το δικαίωμα χρήσης του εμπορικού σήματος. Ο δικαιοπάροχος δεν ασκεί εξουσία επί του δικαιοδόχου, εάν άλλα μέρη έχουν υφιστάμενα δικαιώματα που τους παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνουν τις συναφείς δραστηριότητες του δικαιοδόχου.
- B32 Με τη σύναψη της συμφωνίας δικαιόχρησης ο δικαιοδόχος λαμβάνει τη μονομερή απόφαση να διεξάγει τις επιχειρηματικές του δραστηριότητες σύμφωνα με τους όρους της συμφωνίας δικαιόχρησης, αλλά για δικό του λογαριασμό.
- B33 Ο έλεγχος που ασκείται σε τέτοιες θεμελιώδεις αποφάσεις, όπως η νομική μορφή του δικαιοδόχου και η κεφαλαιακή του διάρθρωση, μπορεί να καθορίζεται από μέρη εκτός του δικαιοπάροχου και μπορεί να επηρεάζει σημαντικά τις αποδόσεις του δικαιοδόχου. Όσο χαμηλότερο είναι το επίπεδο της οικονομικής υποστήριξης που παρέχεται από τον δικαιοπάροχο και όσο μικρότερη είναι η έκθεση του δικαιοπάροχου στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τον δικαιοδόχο, τόσο πιο πιθανό είναι ο δικαιοπάροχος να διαθέτει μόνο δικαιώματα προστασίας.

Δικαιώματα ψήφου

- B34 Συχνά ένας επενδυτής έχει την τρέχουσα ικανότητα, μέσω δικαιωμάτων ψήφου ή παρόμοιων δικαιωμάτων, να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Ο επενδυτής λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις της παρούσας ενότητας (παράγραφοι B35-B50), εάν οι συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας ελέγχονται μέσω δικαιωμάτων ψήφου.

Εξουσία με την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου

- B35 Ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας ασκεί εξουσία στις ακόλουθες περιπτώσεις, εκτός εάν ισχύει η παράγραφος B36 ή B37:
- α) οι συναφείς δραστηριότητες ελέγχονται από την ψήφο του κατόχου της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου ή
- β) η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού οργάνου που ελέγχει τις συναφείς δραστηριότητες έχει διοριστεί με ψήφο του κατόχου της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου.

Πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου χωρίς εξουσία

- B36 Για να ασκεί ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας εξουσία επί μιας εκδότριας, τα δικαιώματα ψήφου του επενδυτή πρέπει να είναι ουσιαστικά, σύμφωνα με τις παραγράφους B22-B25, και πρέπει να παρέχουν στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες, η οποία συχνά περιλαμβάνει τον καθορισμό των πολιτικών λειτουργίας και χρηματοδότησης. Αν κάποια άλλη οικονομική οντότητα κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που της παρέχουν το δικαίωμα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες και η εν λόγω οικονομική οντότητα δεν είναι εντολοδόχος του επενδυτή, ο επενδυτής δεν ασκεί εξουσία επί της εκδότριας.

- B37 Ένας επενδυτής δεν ασκεί εξουσία επί μιας εκδότριας, ακόμα και αν κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, όταν τα εν λόγω δικαιώματα ψήφου δεν είναι ουσιαστικά. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής που κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας δεν μπορεί να ασκεί εξουσία, εάν οι συναφείς δραστηριότητες ελέγχονται από το κράτος, δικαστήριο, διαχειριστή, σύνδικο, εκκαθαριστή ή εποπτική αρχή.

Εξουσία χωρίς την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου

- B38 Ένας επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία ακόμη και αν κατέχει λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Ένας επενδυτής μπορεί να ασκεί εξουσία εάν κατέχει λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας, για παράδειγμα, μέσω:

- α) συμβατικής ρύθμισης μεταξύ του επενδυτή και άλλων κατόχων δικαιωμάτων ψήφου (βλέπε παράγραφο B39)·
- β) δικαιωμάτων που απορρέουν από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις (βλέπε παράγραφο B40)·
- γ) των δικαιωμάτων ψήφου του επενδυτή (βλέπε παραγράφους B41-B45)·
- δ) δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου (βλέπε παραγράφους B47-B50)· ή
- ε) συνδυασμού των σημείων α) έως δ).

Συμβατική ρύθμιση με άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου

- B39 Μια συμβατική ρύθμιση μεταξύ ενός επενδυτή και άλλων κατόχων δικαιωμάτων ψήφου μπορεί να παρέχει στον επενδυτή το δικαίωμα να ασκήσει δικαιώματα ψήφου επαρκή ώστε να του παρέχουν εξουσία, ακόμη και αν ο επενδυτής δεν έχει δικαιώματα ψήφου επαρκή ώστε να του παρέχουν εξουσία χωρίς τη συμβατική ρύθμιση. Ωστόσο, μια συμβατική ρύθμιση μπορεί να εξασφαλίσει ότι ο επενδυτής δύναται να κατευθύνει αρκετούς άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου ως προς το πώς να ψηφίσουν για να μπορεί ο επενδυτής να λάβει αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις

- B40 Άλλα δικαιώματα λήψης αποφάσεων, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ψήφου, μπορεί να παρέχουν σε έναν επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Για παράδειγμα, τα δικαιώματα που ορίζονται σε μια συμβατική ρύθμιση, σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ψήφου, μπορεί να είναι επαρκή ώστε να παρέχουν στον επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις παραγωγικές διαδικασίες μιας εκδότριας ή να διευθύνει άλλες λειτουργικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες της εκδότριας, οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της. Ωστόσο, ελλείψει οποιωνδήποτε άλλων δικαιωμάτων, η οικονομική εξάρτηση της εκδότριας από τον επενδυτή (όπως οι σχέσεις ενός προμηθευτή με τον κύριο πελάτη του) δεν συνεπάγεται ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία στην εκδότρια.

Δικαιώματα ψήφου του επενδυτή

- B41 Ένας επενδυτής με λιγότερο από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου κατέχει δικαιώματα που είναι επαρκή ώστε να του παρέχουν εξουσία, όταν διαθέτει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει μονομερώς τις συναφείς δραστηριότητες.
- B42 Κατά την εκτίμηση του κατά πόσον τα δικαιώματα ψήφου ενός επενδυτή είναι επαρκή ώστε να του παρέχουν εξουσία, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των εξής:
- α) το πλήθος των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχει σε σχέση με το πλήθος και τη διασπορά των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχουν άλλα μέρη, σημειώνοντας ότι:
 - i) όσο περισσότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ένας επενδυτής, τόσο πιο πιθανό είναι να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·
 - ii) όσο περισσότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ένας επενδυτής σε σχέση με τους άλλους κατόχους δικαιωμάτων ψήφου, τόσο πιο πιθανό είναι να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·
 - iii) όσο περισσότερα είναι τα μέρη που χρειάζεται να ενεργήσουν από κοινού για να έχουν την πλειοψηφία σε σχέση με τον επενδυτή, τόσο πιο πιθανό είναι ο επενδυτής να κατέχει υφιστάμενα δικαιώματα που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες·

β) τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου που κατέχει ο επενδυτής, άλλοι κάτοχοι δικαιωμάτων ψήφου ή άλλα μέρη (βλέπε παραγράφους B47-B50)·

γ) δικαιωμάτων που απορρέουν από άλλες συμβατικές ρυθμίσεις (βλέπε παράγραφο B40)· και

δ) τυχόν πρόσθετα γεγονότα και περιστάσεις που υποδηλώνουν ότι ο επενδυτής διαθέτει ή δεν διαθέτει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες κατά τον χρόνο που οι αποφάσεις αυτές πρέπει να ληφθούν, όπως οι πρακτικές ψηφοφορίας κατά τις προηγούμενες συνελεύσεις των μετόχων.

B43 Όταν η διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων καθορίζεται από την πλειοψηφία και ένας επενδυτής κατέχει κατά πολύ περισσότερα δικαιώματα ψήφου από ό,τι οποιοσδήποτε άλλος κάτοχος δικαιωμάτων ψήφου ή οργανωμένη ομάδα κατόχων δικαιωμάτων ψήφου και οι άλλες συμμετοχές είναι ευρέως διασκορπισμένες, μπορεί να είναι σαφές, λαμβανομένων υπόψη των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο 42 α) - γ) και μόνο, ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία επί της εκδότριας.

Παράδειγμα εφαρμογής

Παράδειγμα 4

Ένας επενδυτής κατέχει το 48 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από χιλιάδες μετόχους, από τους οποίους κανένας δεν κατέχει από μόνος του περισσότερο από 1 % των δικαιωμάτων ψήφου. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλευτείται με τους άλλους μετόχους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Κατά την εκτίμηση του ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου που πρέπει να αποκτήσει, με βάση το σχετικό μέγεθος των λοιπών συμμετοχών, ο επενδυτής διαπίστωσε ότι το 48 % των μετοχών είναι αρκετό για να του παράσχει τον έλεγχο. Σε αυτή την περίπτωση, με βάση το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του και το σχετικό μέγεθος των λοιπών συμμετοχών, ο επενδυτής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι κατέχει επαρκή δικαιώματα ψήφου ώστε να εκπληρώσει το κριτήριο της εξουσίας χωρίς να χρειαστεί να εξετάσει οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο εξουσίας.

Παράδειγμα 5

Ο επενδυτής Α κατέχει το 40 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας και δώδεκα άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Βάσει συμφωνίας μετόχων ο επενδυτής Α αποκτά το δικαίωμα να διορίζει, να ανακαλεί και να καθορίζει την αμοιβή των διοικητικών στελεχών που είναι υπεύθυνα για τη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων. Για να αλλάξει η συμφωνία απαιτείται πλειοψηφία των δύο τρίτων των μετόχων. Σε αυτήν την περίπτωση ο επενδυτής Α καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του και το σχετικό μέγεθος των άλλων συμμετοχών από μόνα τους δεν αρκούν για να διαπιστωθεί εάν ο επενδυτής κατέχει επαρκή δικαιώματα, ώστε να ασκεί εξουσία. Ωστόσο, ο επενδυτής Α διαπιστώνει ότι το συμβατικό του δικαίωμα να διορίζει, να ανακαλεί και να καθορίζει την αμοιβή των διοικητικών στελεχών αρκεί για να συμπεράνει ότι ασκεί εξουσία επί της εκδότριας. Το γεγονός ότι επενδυτής Α μπορεί να μην έχει ασκήσει αυτό το δικαίωμα ή η πιθανότητα ο επενδυτής Α να ασκήσει το δικαίωμά του να επιλέγει, να διορίζει ή να ανακαλεί διοικητικά στελέχη δεν λαμβάνεται υπόψη όταν αξιολογείται κατά πόσον ο επενδυτής Α ασκεί εξουσία.

B44 Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να καθίσταται σαφές, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που αναφέρονται στην παράγραφο B42 στοιχεία α) έως γ) και μόνο, ότι ο επενδυτής δεν ασκεί εξουσία.

Παράδειγμα εφαρμογής

Παράδειγμα 6

Ο επενδυτής Α κατέχει το 45 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Δύο άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 26 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από άλλους τρεις μετόχους, καθένας εκ των οποίων κατέχει το 1 %. Δεν υπάρχουν άλλες ρυθμίσεις που να επηρεάζουν τη λήψη αποφάσεων. Στην περίπτωση αυτή, το μέγεθος της συμμετοχής με δικαίωμα ψήφου του επενδυτή Α και το μέγεθος της σε σχέση με τις άλλες συμμετοχές αρκούν ώστε να συναχθεί ότι ο επενδυτής Α δεν ασκεί εξουσία. Μόνο οι δύο άλλοι επενδυτές θα πρέπει να συνεργαστούν για να μπορέσουν να εμποδίσουν τον επενδυτή Α να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας.

- B45 Ωστόσο, τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο B42 α) - γ) δεν αρκούν από μόνα τους για να συναχθεί συμπέρασμα. Εάν δεν έχει καταστεί σαφές κατά πόσο ένας επενδυτής έχει την εξουσία, αφού ληφθούν υπόψη αυτοί οι παράγοντες, θα πρέπει να εξετάσει επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις, όπως εάν οι άλλοι μέτοχοι έχουν παθητική στάση, όπως καταδεικνύεται από τις πρακτικές ψηφοφορίας κατά τις προηγούμενες συνεδριάσεις των μετόχων. Αυτό περιλαμβάνει και την εκτίμηση των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο B18 και των δεικτών που αναφέρονται στις παραγράφους B19 και B20. Όσο λιγότερα δικαιώματα ψήφου κατέχει ο επενδυτής και όσο λιγότερα μέρη χρειάζεται να ενεργήσουν από κοινού για να έχουν την πλειοψηφία, τόσο μεγαλύτερη βαρύτητα πρέπει να δοθεί σε επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις, προκειμένου να αξιολογηθεί κατά πόσο τα δικαιώματα του επενδυτή αρκούν για να του παρέχουν την εξουσία. Όταν εξετάζονται τα γεγονότα και οι περιστάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους B18-B20 σε συνδυασμό με τα δικαιώματα ενός επενδυτή, μεγαλύτερη βαρύτητα θα πρέπει να δίδεται στα στοιχεία που αποδεικνύουν την εξουσία, τα οποία περιγράφονται στην παράγραφο B18, από ό,τι στους δείκτες εξουσίας που περιγράφονται στις παραγράφους B19 και B20.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 7

Ένας επενδυτής κατέχει το 45 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Έντεκα άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε συμβατικές ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλευτεί με οποιουδήποτε άλλους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Σε αυτήν την περίπτωση, το απόλυτο μέγεθος της συμμετοχής του επενδυτή και το σχετικό μέγεθος των άλλων συμμετοχών από μόνα τους δεν αρκούν για να διαπιστωθεί εάν ο επενδυτής κατέχει επαρκή δικαιώματα ώστε να ασκεί εξουσία στην εκδότρια. Λαμβάνονται υπόψη επιπλέον γεγονότα και περιστάσεις που μπορεί να αποδεικνύουν ότι ο επενδυτής ασκεί ή δεν ασκεί εξουσία.

Παράδειγμα 8

Ένας επενδυτής κατέχει το 35 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Τρεις άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το 5 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Τα υπόλοιπα δικαιώματα ψήφου κατέχονται από πολλούς άλλους μετόχους, από τους οποίους κανένας δεν κατέχει από μόνος του περισσότερο από 1 % των δικαιωμάτων ψήφου. Κανένας από τους μετόχους δεν υπόκειται σε ρυθμίσεις που να προβλέπουν ότι πρέπει να διαβουλευτεί με οποιουδήποτε άλλους ή να λαμβάνει συλλογικές αποφάσεις. Οι αποφάσεις για τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας προϋποθέτουν την έγκριση της πλειοψηφίας των ψήφων κατά τις σχετικές συνεδριάσεις των μετόχων - έχει ψηφίσει το 75 % των μετόχων της εκδότριας με δικαιώματα ψήφου κατά τις πρόσφατες σχετικές συνεδριάσεις των μετόχων. Στην περίπτωση αυτή η ενεργός συμμετοχή των άλλων μετόχων στις πρόσφατες συνεδριάσεις των μετόχων δείχνει ότι ο επενδυτής δεν έχει στην πράξη την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μονομερώς, ανεξαρτήτως εάν αυτό έχει πράγματι συμβεί, επειδή ένας ικανός αριθμός άλλων μετόχων ψηφίσε το ίδιο με τον επενδυτή.

- B46 Εάν δεν είναι σαφές ότι ο επενδυτής έχει την εξουσία, λαμβανομένων υπόψη των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο B42 στοιχεία α) έως δ), ο επενδυτής δεν ελέγχει την εκδότρια.

Δυνητικά δικαιώματα ψήφου

- B47 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου, ένας επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου του, καθώς και τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από άλλα μέρη, για να διαπιστώσει εάν έχει την εξουσία. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου είναι δικαιώματα απόκτησης δικαιωμάτων ψήφου σε μια εκδότρια, όπως αυτά που προκύπτουν από μετατρέψιμους τίτλους ή δικαιώματα προαίρεσης (options), καθώς και προδεσμιακά συμβόλαια. Τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου λαμβάνονται υπόψη μόνο εάν είναι ουσιαστικά (βλ. παραγράφους B22-B25).
- B48 Κατά την αξιολόγηση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου, ο επενδυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τον σκοπό και τον σχεδιασμό του τίτλου, καθώς και τον σκοπό και τον σχεδιασμό οποιασδήποτε άλλης συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια. Η αξιολόγηση αυτή περιλαμβάνει την εκτίμηση των διαφόρων όρων και προϋποθέσεων του τίτλου, καθώς και τις προφανείς προσδοκίες, τα κίνητρα του επενδυτή και τους λόγους για τους οποίους συμφώνησε με αυτούς τους όρους και τις προϋποθέσεις.
- B49 Εάν ο επενδυτής κατέχει επίσης δικαιώματα ψήφου ή άλλα δικαιώματα λήψης αποφάσεων σχετικά με τις δραστηριότητες της εκδότριας, θα πρέπει να αξιολογήσει κατά πόσον τα δικαιώματα αυτά, σε συνδυασμό με τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, του παρέχουν την εξουσία.

- B50 Τα ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου από μόνα τους, ή σε συνδυασμό με άλλα δικαιώματα, μπορεί να παρέχουν σε έναν επενδυτή την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Για παράδειγμα, αυτό είναι πιθανό να συμβαίνει όταν ο επενδυτής κατέχει το 40 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας και, σύμφωνα με την παράγραφο B23, διαθέτει ουσιαστικά δικαιώματα που απορρέουν από δικαιώματα προαίρεσης (options) για την απόκτηση επιπλέον 20 % των δικαιωμάτων ψήφου.

Παράδειγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 9

Ο επενδυτής Α κατέχει το 70 % των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Ο επενδυτής Β έχει το 30 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, καθώς και δικαίωμα προαίρεσης (option) για την απόκτηση του ημίσεος των δικαιωμάτων ψήφου του επενδυτή Α. Το δικαίωμα προαίρεσης μπορεί να ασκηθεί στα επόμενα δύο έτη σε σταθερή τιμή που υπερβαίνει κατά πολύ την τρέχουσα τιμή (και αναμένεται να παραμείνει έτσι για το εν λόγω διάστημα των δύο ετών). Ο επενδυτής Α έχει ασκήσει τα δικαιώματα ψήφου του και διευθύνει ενεργά τις συναφείς δραστηριότητες της εκδότριας. Σε αυτήν την περίπτωση, ο επενδυτής Α είναι πιθανό να εκπληρώνει το κριτήριο της εξουσίας, διότι φαίνεται να έχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες. Αν και ο επενδυτής Β έχει επί του παρόντος ασκήσιμα δικαιώματα προαίρεσης για την απόκτηση επιπλέον δικαιωμάτων ψήφου (τα οποία, εάν ασκήσει, θα αποκτήσει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας), οι όροι και οι προϋποθέσεις που συνδέονται με αυτά τα δικαιώματα προαίρεσης είναι τέτοιοι που τα δικαιώματα προαίρεσης δεν θεωρούνται ουσιαστικά.

Παράδειγμα 10

Ο επενδυτής Α και δύο άλλοι επενδυτές κατέχουν ο καθένας το ένα τρίτο των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Η επιχειρηματική δραστηριότητα της εκδότριας είναι στενά συνδεδεμένη με τον επενδυτή Α. Εκτός από τους συμμετοχικούς τίτλους του, ο επενδυτής Α κατέχει επίσης χρεωστικούς τίτλους που είναι ανά πάσα στιγμή μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές της εκδότριας έναντι σταθερής τιμής που υπερβαίνει την τρέχουσα τιμή (όχι όμως κατά πολύ). Σε περίπτωση μετατροπής των χρεωστικών τίτλων, ο επενδυτής Α θα κατέχει το 60 % των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας. Ο επενδυτής Α μπορεί να επωφεληθεί μέσω συνεργειών, εάν οι χρεωστικοί τίτλοι μετατρέπονταν σε κοινές μετοχές. Ο επενδυτής Α ασκεί εξουσία επί της εκδότριας, επειδή κατέχει δικαιώματα ψήφου της εκδότριας, καθώς και ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

Η εξουσία κατά την ψηφοφορία ή παρόμοια δικαιώματα δεν έχουν σημαντική επίδραση στις αποδόσεις της εκδότριας

- B51 Κατά την εκτίμηση του σκοπού και του σχεδιασμού μιας εκδότριας (βλέπε παραγράφους B5-B8), ο επενδυτής εξετάζει τη συμμετοχή και τις αποφάσεις που λαμβάνονται κατά τη σύσταση της εκδότριας ως μέρος του σχεδιασμού της και αξιολογεί κατά πόσον οι όροι της συναλλαγής και τα χαρακτηριστικά της συμμετοχής του παρέχουν δικαιώματα επαρκή ώστε να ασκεί εξουσία. Η συμμετοχή στον σχεδιασμό μιας εκδότριας από μόνη της δεν αρκεί για να αποκτήσει ο επενδυτής τον έλεγχο. Ωστόσο, η συμμετοχή του στον σχεδιασμό μπορεί να σημαίνει ότι ο επενδυτής είχε την ευκαιρία να αποκτήσει δικαιώματα που είναι επαρκή ώστε να αποκτήσει εξουσία επί της εκδότριας.
- B52 Επιπλέον, ένας επενδυτής εξετάζει συμβατικές ρυθμίσεις, όπως δικαιώματα αγοράς, δικαιώματα πώλησης και δικαιώματα ρευστοποίησης που καθορίζονται κατά τη σύσταση της εκδότριας. Όταν αυτές οι συμβατικές ρυθμίσεις αφορούν δραστηριότητες που είναι στενά συνδεδεμένες με την εκδότρια, τότε οι δραστηριότητες αυτές αποτελούν, στην ουσία, αναπόσπαστο μέρος των συνολικών δραστηριοτήτων της εκδότριας, παρόλο που μπορεί να διεξάγονται εκτός των νομικών ορίων της. Ως εκ τούτου, τα ρητά ή σιωπηρά δικαιώματα λήψης αποφάσεων τα οποία προβλέπονται σε συμβατικές ρυθμίσεις που έχουν στενή σχέση με την εκδότρια πρέπει να θεωρούνται ως συναφείς δραστηριότητες κατά τη διαπίστωση της άσκησης εξουσίας στην εκδότρια.
- B53 Σε ορισμένες εκδότριες, συναφείς δραστηριότητες διεξάγονται μόνο όταν προκύψουν συγκεκριμένες περιστάσεις ή γεγονότα. Η εκδότρια μπορεί να έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε η διεύθυνση των δραστηριοτήτων της και οι αποδόσεις της να είναι προκαθορισμένες, εκτός εάν προκύψουν οι συγκεκριμένες περιστάσεις ή γεγονότα. Σε αυτή την περίπτωση, μόνο οι αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες της εκδότριας, όταν προκύψουν αυτές οι περιστάσεις ή αυτά τα γεγονότα, μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά τις αποδόσεις της και επομένως να αποτελούν συναφείς δραστηριότητες. Δεν χρειάζεται να έχουν προκύψει οι εν λόγω περιστάσεις ή τα γεγονότα για να έχει ένας επενδυτής την ικανότητα να λαμβάνει αποφάσεις που του παρέχουν την εξουσία. Το γεγονός ότι το δικαίωμα λήψης αποφάσεων εξαρτάται από τις περιστάσεις που προκύπτουν ή από την επέλευση ενός γεγονότος δεν καθιστά, από μόνο του, τα δικαιώματα αυτά δικαιώματα προστασίας.

Παράδειγμα 11

Η μόνη επαγγελματική δραστηριότητα μιας εκδότριας, όπως ορίζεται στα ιδρυτικά έγγραφα της, είναι να αγοράζει απαιτήσεις και να τις διαχειρίζεται καθημερινά για λογαριασμό των επενδυτών της. Η καθημερινή διαχείριση περιλαμβάνει την είσπραξη και μεταφορά του κεφαλαίου και των τόκων, όταν καθίστανται πληρωτέα. Σε περίπτωση υπερημερίας μιας απαίτησης, η εκδότρια πωλεί αυτόματα την απαίτηση σε έναν επενδυτή, όπως έχει συμφωνηθεί μεμονωμένα βάσει συμφωνίας πώλησης μεταξύ του επενδυτή και της εκδότριας. Η μόνη συναφής δραστηριότητα είναι η διαχείριση των απαιτήσεων σε περίπτωση υπερημερίας, διότι είναι η μόνη δραστηριότητα που μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας. Η διαχείριση των απαιτήσεων πριν από την υπερημερία δεν αποτελεί συναφή δραστηριότητα, επειδή δεν προϋποθέτει τη λήψη σημαντικών αποφάσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας. Οι δραστηριότητες πριν από την αθέτηση πληρωμής είναι προκαθορισμένες και αφορούν μόνο την είσπραξη των ταμειακών ροών όταν καθίστανται πληρωτέες και τη μεταφορά τους στους επενδυτές. Ως εκ τούτου, κατά την αξιολόγηση των συνολικών δραστηριοτήτων της εκδότριας που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνο το δικαίωμα του επενδυτή να διαχειρίζεται τα στοιχεία ενεργητικού σε περίπτωση υπερημερίας. Στο παράδειγμα αυτό, ο σχεδιασμός της εκδότριας διασφαλίζει ότι ο επενδυτής έχει εξουσία λήψης αποφάσεων όσον αφορά τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις μόνο όταν η εν λόγω εξουσία λήψης αποφάσεων είναι απαραίτητη. Οι όροι της συμφωνίας πώλησης αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της συνολικής συναλλαγής και της ίδρυσης της εκδότριας. Ως εκ τούτου, οι όροι της συμφωνίας πώλησης μαζί με τα ιδρυτικά έγγραφα της εκδότριας οδηγούν στο συμπέρασμα ότι ο επενδυτής ασκεί εξουσία επί της εκδότριας, παρόλο που αποκτά την κυριότητα των απαιτήσεων μόνο σε περίπτωση υπερημερίας και διαχειρίζεται τις ανεξόφλητες απαιτήσεις εκτός των νομικών ορίων της εκδότριας.

Παράδειγμα 12

Τα μόνα στοιχεία ενεργητικού μιας εκδότριας είναι απαιτήσεις. Κατά την εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της εκδότριας, διαπιστώνεται ότι η μόνη συναφής δραστηριότητα είναι η διαχείριση των απαιτήσεων σε περίπτωση υπερημερίας. Το μέρος που έχει την ικανότητα να διαχειρίζεται τις ανεξόφλητες απαιτήσεις ασκεί εξουσία επί της εκδότριας, ανεξαρτήτως υπερημερίας οποιουδήποτε από τους δανειολήπτες.

- B54 Ένας επενδυτής μπορεί να έχει μια ρητή ή σιωπηρή δέσμευση να διασφαλίζει ότι μια εκδότρια εξακολουθεί να λειτουργεί όπως έχει προβλεφθεί εξαρχής. Η δέσμευση αυτή μπορεί να αυξήσει την έκθεση του επενδυτή στη μεταβλητότητα των αποδόσεων και, κατά συνέπεια, να ενισχύσει το κίνητρο του επενδυτή να αποκτήσει δικαιώματα επαρκή ώστε να έχει την εξουσία. Κατά συνέπεια, μια δέσμευση που διασφαλίζει ότι μια εκδότρια λειτουργεί όπως έχει αρχικά προβλεφθεί μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι ο επενδυτής έχει εξουσία, αλλά δεν παρέχει, αυτή καθαυτή, εξουσία στον επενδυτή, ούτε εμποδίζει κάποιο άλλο μέρος να έχει εξουσία.

Έκθεση ή δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις σε μια εκδότρια

- B55 Όταν εκτιμάται κατά πόσο ένας επενδυτής έχει τον έλεγχο μιας εκδότριας, ο επενδυτής καθορίζει εάν είναι εκτεθειμένος ή εάν έχει δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στην εκδότρια.
- B56 Μεταβλητές αποδόσεις είναι αποδόσεις που δεν είναι σταθερές και μπορεί να ποικίλουν ανάλογα με τις επιδόσεις της εκδότριας. Οι μεταβλητές αποδόσεις μπορεί να είναι μόνο θετικές, μόνο αρνητικές ή και θετικές και αρνητικές (βλέπε παράγραφο 15). Ένας επενδυτής αξιολογεί κατά πόσον οι αποδόσεις από μια εκδότρια είναι μεταβλητές και πόσο μεταβλητές είναι με βάση την ουσία της ρύθμισης και ανεξάρτητα από τη νομική μορφή των αποδόσεων. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να κατέχει ένα ομόλογο σταθερού επιτοκίου. Το σταθερό επιτόκιο συνιστά μεταβλητή απόδοση για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, επειδή υπόκειται σε κίνδυνο υπερημερίας και εκδίδει τον επενδυτή στον πιστωτικό κίνδυνο του εκδότη του ομολόγου. Ο βαθμός της μεταβλητότητας (δηλαδή πόσο μεταβλητές είναι οι εν λόγω αποδόσεις) εξαρτάται από τον πιστωτικό κίνδυνο του ομολόγου. Ομοίως, η πάγια αμοιβή απόδοσης για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας είναι μεταβλητές αποδόσεις, διότι εκθέτουν τον επενδυτή στον κίνδυνο απόδοσης της εκδότριας. Ο βαθμός της μεταβλητότητας εξαρτάται από την ικανότητα της εκδότριας να παράγει επαρκή έσοδα για να καταβάλει την αμοιβή.
- B57 Παραδείγματα αποδόσεων περιλαμβάνουν:
- α) μερίσματα, άλλες οικονομικές παροχές από μια εκδότρια (π.χ. τόκοι από χρεωστικούς τίτλους που έχουν εκδοθεί από την εκδότρια) και μεταβολές στην αξία της επένδυσης του επενδυτή στην εν λόγω εκδότρια.

- β) αμοιβή για την διαχείριση των στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού μιας εκδότριας, αμοιβές και έκθεση σε ζημία από την παροχή πίστωσης ή στήριξης σε ρευστότητας, υπολειμματικές συμμετοχές σε στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της εκδότριας κατά την εκκαθάριση της εκδότριας αυτής, φορολογικά οφέλη, καθώς και πρόσβαση σε μελλοντική ρευστότητα που έχει ο επενδυτής από τη συμμετοχή του σε μια εκδότρια.
- γ) αποδόσεις που δεν είναι διαθέσιμες σε άλλους κατόχους συμμετοχών. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τα στοιχεία ενεργητικού του σε συνδυασμό με τα στοιχεία ενεργητικού της εκδότριας, συνδυάζοντας, λόγου χάριν, τις λειτουργικές δραστηριότητες για την επίτευξη οικονομικών κλίμακας, την εξοικονόμηση κόστους, την προμήθεια σπάνιων προϊόντων, την απόκτηση πρόσβασης σε αποκλειστικές γνώσεις ή τον περιορισμό ορισμένων δραστηριοτήτων ή στοιχείων ενεργητικού, με σκοπό την ενίσχυση της αξίας των στοιχείων ενεργητικού του άλλου επενδυτή.

Σχέση μεταξύ εξουσίας και αποδόσεων

Εκχώρηση εξουσίας

- B58 Όταν ένας επενδυτής με δικαιώματα λήψης αποφάσεων (αποφασίζουσα οικονομική οντότητα) αξιολογεί κατά πόσο ελέγχει μια εκδότρια, διαπιστώνει εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος. Ένας επενδυτής θα πρέπει επίσης να διαπιστώσει εάν μια άλλη οικονομική οντότητα με δικαιώματα λήψης αποφάσεων ενεργεί ως εντολοδόχος του. Εντολοδόχος είναι ένα μέρος που ενεργεί κυρίως για λογαριασμό και προς όφελος ενός άλλου μέρους ή μερών (εντολέας ή εντολείς) και ως εκ τούτου δεν ελέγχει την εκδότρια όταν ασκεί την εξουσία λήψης αποφάσεων (βλ. παράγραφους 17 και 18). Επομένως, ορισμένες φορές η εξουσία ενός εντολέα μπορεί να κατέχεται και να ασκείται από έναν εντολοδόχο, αλλά για λογαριασμό του εντολέα. Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δεν αποτελεί εντολοδόχο απλώς και μόνο επειδή άλλα μέρη μπορούν να επωφεληθούν από τις αποφάσεις που λαμβάνει.
- B59 Ένας επενδυτής μπορεί να εκχωρήσει την εξουσία λήψης αποφάσεων σε έναν εντολοδόχο σε σχέση με ορισμένα θέματα ή για όλες τις συναφείς δραστηριότητες. Όταν αξιολογεί κατά πόσον ελέγχει μια εκδότρια, ο επενδυτής θεωρεί ότι τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων που έχει εκχωρήσει στον εντολοδόχο του κατέχονται απευθείας από τον επενδυτή. Σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν περισσότεροι από ένας εντολείς, κάθε εντολέας αξιολογεί κατά πόσον έχει εξουσία επί της εκδότριας, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των παραγράφων B5-B54. Οι παράγραφοι B60-B72 παρέχουν κατευθύνσεις για τον καθορισμό του εάν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα αποτελεί εντολέα ή εντολοδόχο.
- B60 Για να διαπιστώσει εάν είναι εντολοδόχος, η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τη συνολική σχέση μεταξύ της ίδιας, της εκδότριας που διαχειρίζεται και των άλλων εμπλεκόμενων μερών της εκδότριας, και ιδίως όλους τους κατωτέρω παράγοντες:
- α) το πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων επί της εκδότριας (παράγραφοι B62 και B63)·
 - β) τα δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη (παράγραφοι B64-B67)·
 - γ) την αμοιβή την οποία δικαιούται στο πλαίσιο της συμφωνίας / των συμφωνιών αμοιβής (παράγραφοι B68-B70)·
 - δ) την έκθεση της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από άλλες συμμετοχές που κατέχει στην εκδότρια (παράγραφοι B71 και B72).

Διαφορετικοί συντελεστές στάθμισης εφαρμόζονται σε καθέναν από τους παράγοντες με βάση συγκεκριμένα γεγονότα και περιστάσεις.

- B61 Το να προσδιοριστεί εάν μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος προϋποθέτει την αξιολόγηση όλων των παραγόντων που αναφέρονται στην παράγραφο B60, εκτός εάν ένα και μόνο μέρος κατέχει ουσιαστικά δικαιώματα κατάργησης της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας (δικαιώματα κατάργησης) και μπορεί να την ανακαλέσει άνευ λόγου (βλέπε παράγραφο B65).

Πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων

- B62 Το πεδίο εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας αξιολογείται λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:
- α) τις δραστηριότητες που επιτρέπονται σύμφωνα με τη/τις συμφωνία/-ες λήψης αποφάσεων και ορίζονται από το νόμο και
 - β) τη διακριτική ευχέρεια που έχει η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα όταν λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες αυτές.

- B63 Η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να εξετάζει τον σκοπό και τον σχεδιασμό της εκδότριας, τους κινδύνους στους οποίους η εκδότρια έχει σχεδιαστεί να εκτίθεται, τους κινδύνους τους οποίους έχει σχεδιαστεί να μεταβιβάζει στα εμπλεκόμενα μέρη και το επίπεδο συμμετοχής της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας στον σχεδιασμό της εκδότριας. Για παράδειγμα, αν η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα συμμετέχει σημαντικά στον σχεδιασμό της εκδότριας (μεταξύ άλλων και στον προσδιορισμό του πεδίου εφαρμογής της εξουσίας λήψης αποφάσεων), η συμμετοχή αυτή μπορεί να σημαίνει ότι είχε την ευκαιρία και το κίνητρο να αποκτήσει δικαιώματα που θα της παρέχουν την ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες.

Δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη

- B64 Τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη μπορεί να επηρεάσουν την ικανότητα της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες μιας εκδότριας. Η ύπαρξη ουσιαστικών δικαιωμάτων κατάργησης ή άλλων δικαιωμάτων μπορεί να δείχνει ότι η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος.
- B65 Όταν ένα και μόνο μέρος κατέχει ουσιαστικά δικαιώματα κατάργησης και μπορεί να ανακαλέσει την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα άνευ λόγου, αυτό και μόνο αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η τελευταία είναι εντολοδόχος. Εάν περισσότερα από ένα μέρη κατέχουν τέτοια δικαιώματα (και κανένα μεμονωμένο μέρος δεν μπορεί να ανακαλέσει την αποφασίζουσα οικονομική οντότητα χωρίς τη σύμφωνη γνώμη των άλλων μερών), τα δικαιώματα αυτά δεν είναι, μεμονωμένα, αποφασιστικής σημασίας για να διαπιστωθεί εάν η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα ενεργεί κυρίως για λογαριασμό και προς όφελος των άλλων. Επιπλέον, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των μερών που απαιτείται να ενεργήσουν από κοινού για να ασκήσουν τα δικαιώματα κατάργησης μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος και η μεταβλητότητα που συνδέονται με τα άλλα οικονομικά συμφέροντά της (π.χ. αμοιβή και άλλα συμφέροντα), τόσο μικρότερη είναι η βαρύτητα που θα έχει ο παράγοντας αυτός.
- B66 Όταν αξιολογείται κατά πόσο μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος, τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από άλλα μέρη και περιορίζουν τη διακριτική ευχέρεια της οντότητας αυτής θα εξετάζονται κατά τρόπο παρόμοιο με τα δικαιώματα κατάργησης. Για παράδειγμα, μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα που απαιτείται να λάβει έγκριση από έναν μικρό αριθμό άλλων μερών για να ενεργήσει είναι γενικά εντολοδόχος. (Βλ. παραγράφους B22-B25 για περαιτέρω κατευθύνσεις σχετικά με τα δικαιώματα και εάν αυτά είναι ουσιαστικά.)
- B67 Η εξέταση των δικαιωμάτων που κατέχονται από άλλα μέρη περιλαμβάνει την αξιολόγηση τυχόν δικαιωμάτων που μπορούν να ασκηθούν από το διοικητικό συμβούλιο (ή άλλο διοικητικό όργανο) μιας εκδότριας και της επίδρασής τους στην εξουσία λήψης αποφάσεων [βλέπε παράγραφο B23 στοιχείο β)].

Αμοιβή

- B68 Όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος της αμοιβής μιας αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν σε σχέση με τις αποδόσεις που αναμένονται από τις δραστηριότητες της εκδότριας, τόσο πιθανότερο είναι η οντότητα αυτή να είναι εντολέας.
- B69 Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν είναι εντολέας ή εντολοδόχος, η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα εξετάζει επίσης εάν υφίστανται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) Η αμοιβή της είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.
- β) Η συμφωνία για την αμοιβή περιλαμβάνει μόνο όρους, προϋποθέσεις ή ποσά που υπάρχουν συνήθως σε συμφωνίες για παρόμοιες υπηρεσίες και επίπεδο δεξιοτήτων τις οποίες τα μέρη διαπραγματεύονται σύμφωνα με τις αρχές της αγοράς.
- B70 Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δεν μπορεί να είναι εντολοδόχος, εκτός εάν υφίστανται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στην παράγραφο B69 στοιχεία α) και β). Ωστόσο, η εκπλήρωση των προϋποθέσεων αυτών από μόνη της δεν αρκεί για να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα είναι εντολοδόχος.

Έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων άλλων συμμετοχών

- B71 Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα που κατέχει άλλες συμμετοχές σε μια εκδότρια (π.χ. διαθέτει επενδύσεις στην εκδότρια ή παρέχει εγγυήσεις σε σχέση με την απόδοση της εκδότριας), θα πρέπει να λάβει υπόψη την έκθεσή της στη μεταβλητότητα των αποδόσεων αυτών των συμμετοχών προκειμένου να αξιολογήσει εάν είναι εντολοδόχος. Η ύπαρξη άλλων συμμετοχών σε μια εκδότρια δείχνει ότι η οντότητα αυτή μπορεί να είναι εντολέας.

B72 Προκειμένου να αξιολογήσει την έκθεσή της στη μεταβλητότητα των αποδόσεων άλλων συμμετοχών στην εκδότρια, η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να λάβει υπόψη τα εξής:

- α) Όσο μεγαλύτερη είναι η οικονομική συμμετοχή της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν σε σχέση με την αμοιβή της και τις άλλες συμμετοχές συνολικά, τόσο πιθανότερο είναι η οντότητα αυτή να είναι εντολέας.
- β) Κατά πόσον η έκθεσή της στη μεταβλητότητα των αποδόσεων είναι διαφορετική από εκείνη των άλλων επενδυτών και, εάν είναι, κατά πόσον αυτό μπορεί να επηρεάσει τις ενέργειές της. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα διατηρεί συμμετοχές μειωμένης εξασφάλισης ή παρέχει άλλες μορφές πιστωτικής ενίσχυσης στην εκδότρια.

Η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα θα πρέπει να αξιολογήσει την έκθεσή της σε σχέση με τη συνολική μεταβλητότητα των αποδόσεων της εκδότριας. Η αξιολόγηση πραγματοποιείται κυρίως με βάση τις αποδόσεις που αναμένονται από τις δραστηριότητες της εκδότριας, αλλά λαμβάνει επίσης υπόψη τη μέγιστη έκθεση της αποφασίζουσας οικονομικής οντότητας στη μεταβλητότητα των αποδόσεων της εκδότριας μέσω άλλων συμμετοχών που διατηρεί η αποφασίζουσα οικονομική οντότητα.

Παράδειγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 13

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου) δημιουργεί, πωλεί και διαχειρίζεται ένα εισηγμένο, ρυθμιζόμενο αμοιβαίο κεφάλαιο σύμφωνα με αυστηρά καθορισμένες παραμέτρους που ορίζονται στην επενδυτική εντολή, όπως απαιτείται από τους τοπικούς νόμους και τους κανονισμούς. Το κεφάλαιο πωλείται στους επενδυτές ως επένδυση σε ένα διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο μετοχικών τίτλων εισηγμένων εταιρειών. Εντός των καθορισμένων παραμέτρων, ο διαχειριστής του κεφαλαίου έχει τη διακριτική ευχέρεια να επιλέξει τα στοιχεία ενεργητικού στα οποία θα επενδύσει. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια κατ' αναλογία επένδυση 10 % στο κεφάλαιο και εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, ίση με το 1 % της καθαρής αξίας ενεργητικού του κεφαλαίου. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν έχει καμία υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημιές πέραν της επένδυσης του 10 % που έχει πραγματοποιήσει. Δεν απαιτείται να διοριστεί και δεν έχει διοριστεί ανεξάρτητο διοικητικό συμβούλιο για το κεφάλαιο. Οι επενδυτές δεν έχουν ουσιαστικά δικαιώματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του διαχειριστή, αλλά μπορούν να ρευστοποιήσουν τη συμμετοχή τους μέσα σε συγκεκριμένα χρονικά όρια που προβλέπει το κεφάλαιο.

Παρόλο που ενεργεί στο πλαίσιο των παραμέτρων οι οποίες προβλέπονται στην επενδυτική εντολή και σύμφωνα με τις κανονιστικές απαιτήσεις, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει δικαιώματα λήψης αποφάσεων που του παρέχουν την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις συναφείς δραστηριότητες του κεφαλαίου και οι επενδυτές δεν έχουν ουσιαστικά δικαιώματα τα οποία θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, η οποία είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες, και έχει επίσης πραγματοποιήσει μια αναλογική επένδυση στο κεφάλαιο. Η αμοιβή και η επένδυσή του τον εκθέτουν στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας.

Σε αυτό το παράδειγμα, η εξέταση της έκθεσης του διαχειριστή στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από το κεφάλαιο, σε συνδυασμό με την εξουσία του να λαμβάνει αποφάσεις στο πλαίσιο συγκεκριμένων παραμέτρων, υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου είναι εντολοδόχος. Επομένως, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

Παράδειγμα 14

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα δημιουργεί, πωλεί και διαχειρίζεται ένα αμοιβαίο κεφάλαιο που παρέχει επενδυτικές ευκαιρίες σε διάφορους επενδυτές. Η οικονομική αυτή οντότητα (διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου) πρέπει να αποφασίζει προς το συμφέρον όλων των επενδυτών και στο πλαίσιο των συμβάσεων που διέπουν το κεφάλαιο. Ωστόσο, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία διακριτική ευχέρεια στη λήψη αποφάσεων. Ο διαχειριστής του κεφαλαίου εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές για τις υπηρεσίες του, ίση με το 1 % των υπό διαχείριση στοιχείων ενεργητικού και το 20 % του συνόλου των κερδών του κεφαλαίου, εφόσον επιτευχθεί ένα συγκεκριμένο επίπεδο κέρδους. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Παρόλο που ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου πρέπει να αποφασίζει προς το συμφέρον όλων των επενδυτών, διαθέτει ευρεία εξουσία λήψης αποφάσεων όσον αφορά τη διεύθυνση των συναφών δραστηριοτήτων του κεφαλαίου. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει. Επιπλέον, η αμοιβή ευθυγραμμίζει τα συμφέροντα του διαχειριστή με εκείνα των άλλων επενδυτών για την αύξηση της αξίας του κεφαλαίου, χωρίς να δημιουργείται έκθεση στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου τόσο σημαντική ώστε η αμοιβή, από μόνη της, να υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας.

Η παραπάνω δομή γεγονότων και ανάλυση ισχύει για τα παραδείγματα 14Α-14Γ που περιγράφονται παρακάτω. Κάθε παράδειγμα εξετάζεται μεμονωμένα.

Παράδειγμα 14Α

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει επίσης πραγματοποιήσει μια επένδυση 2 % στο κεφάλαιο η οποία ευθυγραμμίζει τα συμφέροντά του με εκείνα των άλλων επενδυτών. Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου δεν έχει καμία υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημιές πέραν της επένδυσης του 2 % που έχει πραγματοποιήσει. Οι επενδυτές μπορούν να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του κεφαλαίου με απλή πλειοψηφία, αλλά μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης.

Η επένδυση 2 % του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου αυξάνει την έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, χωρίς η έκθεση να είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι ο διαχειριστής είναι εντολέας. Τα δικαιώματα των άλλων επενδυτών να ανακαλέσουν τον διαχειριστή θεωρούνται δικαιώματα προσασίας, επειδή μπορούν να ασκηθούν μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης. Σε αυτό το παράδειγμα, παρόλο που ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία εξουσία λήψης αποφάσεων και είναι εκτεθειμένος στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τη συμμετοχή και την αμοιβή του, η έκθεσή του υποδηλώνει ότι είναι εντολοδόχος. Επομένως, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

Παράδειγμα 14Β

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια πιο μεγάλη αναλογικά επένδυση στο αμοιβαίο κεφάλαιο, αλλά δεν έχει την υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημιές πέραν της επένδυσης αυτής. Οι επενδυτές μπορούν να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του κεφαλαίου με απλή πλειοψηφία, αλλά μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης.

Στο παράδειγμα αυτό, τα δικαιώματα των άλλων επενδυτών να ανακαλέσουν τον διαχειριστή θεωρούνται δικαιώματα προσασίας, επειδή μπορούν να ασκηθούν μόνο σε περίπτωση παραβίασης της σύμβασης. Παρά το γεγονός ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει, ο συνδυασμός της επένδυσης του με την αμοιβή του μπορεί να τον εκθέτουν σε μεταβλητότητα αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι είναι εντολέας. Όσο μεγαλύτερη είναι η οικονομική συμμετοχή του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου και η μεταβλητότητα που συνδέεται με αυτήν (σε σχέση με την αμοιβή του και τις άλλες συμμετοχές συνολικά), τόσο μεγαλύτερη έμφαση θα πρέπει να δοθεί στη συμμετοχή του αυτή κατά την ανάλυση και τόσο πιθανότερο είναι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου να είναι εντολέας.

Για παράδειγμα, αφού λάβει υπόψη την αμοιβή του και τους άλλους παράγοντες, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου μπορεί να θεωρήσει ότι μια επένδυση 20 % αρκεί για να διαπιστώσει ότι ελέγχει το αμοιβαίο κεφάλαιο. Ωστόσο, υπό διαφορετικές συνθήκες (δηλαδή εάν η αμοιβή ή άλλοι παράγοντες διαφέρουν), ο έλεγχος μπορεί να προκύψει όταν το επίπεδο των επενδύσεων είναι διαφορετικό.

Παράδειγμα 14Γ

Ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου έχει πραγματοποιήσει μια κατ' αναλογία επένδυση 20 % στο αμοιβαίο κεφάλαιο, αλλά δεν έχει την υποχρέωση να χρηματοδοτεί ζημιές πέραν της επένδυσης αυτής του 20 %. Το αμοιβαίο κεφάλαιο έχει διοικητικό συμβούλιο, όλα τα μέλη του οποίου είναι ανεξάρτητα από τον διαχειριστή και διορίζονται από τους άλλους επενδυτές. Το διοικητικό συμβούλιο διορίζει τον διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου σε ετήσια βάση. Αν το διοικητικό συμβούλιο αποφασίσει να μην ανανεώσει τη σύμβαση του διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου, οι υπηρεσίες που παρέχει ο διαχειριστής μπορούν να εκτελεστούν από άλλους διαχειριστές του κλάδου.

Παρά το γεγονός ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει, ο συνδυασμός της επένδυσης του 20 % με την αμοιβή του τον εκθέτει στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, η οποία είναι τόσο μεγάλη ώστε να υποδηλώνει ότι είναι εντολέας. Ωστόσο, οι επενδυτές έχουν ουσιαστικά δικαιώματα να ανακαλέσουν τον διαχειριστή του αμοιβαίου κεφαλαίου, καθώς το διοικητικό συμβούλιο παρέχει έναν μηχανισμό που εξασφαλίζει ότι οι επενδυτές μπορούν να τον ανακαλέσουν εάν το αποφασίσουν.

Σε αυτό το παράδειγμα, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου θα πρέπει κατά την ανάλυση να δώσει μεγαλύτερη έμφαση στα ουσιαστικά δικαιώματα κατάργησης. Επομένως, παρόλο που ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου διαθέτει ευρεία εξουσία λήψης αποφάσεων και είναι εκτεθειμένος στην μεταβλητότητα των αποδόσεων του κεφαλαίου από την επένδυση και την αμοιβή του, τα ουσιαστικά δικαιώματα που κατέχονται από τους άλλους επενδυτές υποδηλώνουν ότι ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου είναι εντολοδόχος. Επομένως, ο διαχειριστής του αμοιβαίου κεφαλαίου καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν ελέγχει το κεφάλαιο.

Παράδειγμα 15

Μια εκδότρια δημιουργείται για να αγοράσει ένα χαρτοφυλάκιο χρεογράφων σταθερού επιτοκίου βασισμένων σε στοιχεία ενεργητικού, το οποίο χρηματοδοτείται από χρεωστικούς τίτλους σταθερού επιτοκίου και συμμετοχικούς τίτλους. Οι συμμετοχικοί τίτλοι έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν στους επενδυτές χρεωστικών τίτλων προστασία από τις πρώτες ζημιές και να επωφελούνται τυχόν υπολειμματικής απόδοσης της εκδότριας. Η συναλλαγή προσφέρεται στους δυνητικούς επενδυτές χρεωστικών τίτλων ως επένδυση σε ένα χαρτοφυλάκιο χρεογράφων βασισμένων σε στοιχεία ενεργητικού με έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία εκ μέρους των εκδοτών των βασισμένων σε στοιχεία ενεργητικού χρεογράφων του χαρτοφυλακίου και στον κίνδυνο επιτοκίου που συνδέεται με τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου. Κατά τη σύσταση της εκδότριας, οι συμμετοχικοί τίτλοι αντιπροσωπεύουν το 10 % της αξίας των αγορασθέντων στοιχείων ενεργητικού. Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού) διαχειρίζεται το ενεργό χαρτοφυλάκιο στοιχείων ενεργητικού λαμβάνοντας επενδυτικές αποφάσεις στο πλαίσιο των παραμέτρων που ορίζονται στο ενημερωτικό δελτίο της εκδότριας. Για τις υπηρεσίες αυτές, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού εισπράττει σταθερή αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές (ήτοι 1 % των υπό διαχείριση στοιχείων ενεργητικού) και αμοιβή βάσει απόδοσης (ήτοι 10 % επί των κερδών), εάν τα κέρδη της εκδότριας υπερβούν ένα συγκεκριμένο επίπεδο. Οι αμοιβές είναι ανάλογες με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού κατέχει το 35 % του μετοχικού κεφαλαίου της εκδότριας.

Το υπόλοιπο 65 % του μετοχικού κεφαλαίου και όλοι οι χρεωστικοί τίτλοι βρίσκονται στην κατοχή ενός μεγάλου αριθμού ευρέως διαφοροποιημένων και μη συνδεδεμένων τρίτων επενδυτών. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού μπορεί να ανακληθεί, άνευ λόγου, με απλή απόφαση της πλειοψηφίας των άλλων επενδυτών.

Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού εισπράττει σταθερή και βάσει απόδοσης αμοιβή που είναι ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει. Η αμοιβή ευθυγραμμίζει τα συμφέροντα του διαχειριστή των στοιχείων ενεργητικού με εκείνα των άλλων επενδυτών για την αύξηση της αξίας του κεφαλαίου. Ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού είναι εκτεθειμένος στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες του κεφαλαίου, επειδή κατέχει το 35 % του μετοχικού κεφαλαίου, και από την αμοιβή του.

Παρόλο που ενεργεί στο πλαίσιο των παραμέτρων που ορίζονται στο ενημερωτικό δελτίο της εκδότριας, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού έχει την τρέχουσα ικανότητα να λαμβάνει επενδυτικές αποφάσεις που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της εκδότριας, καθώς τα δικαιώματα κατάργησης που κατέχονται από τους άλλους επενδυτές έχουν μικρή βαρύτητα στην ανάλυση επειδή κατέχονται από έναν μεγάλο αριθμό ευρέως διαφοροποιημένων επενδυτών. Σε αυτό το παράδειγμα, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού θα πρέπει να δώσει μεγαλύτερη έμφαση στην έκθεσή του στη μεταβλητότητα των αποδόσεων του κεφαλαίου από τη συμμετοχή του, η οποία εξαρτάται από τους χρεωστικούς τίτλους. Η κατοχή του 35 % του μετοχικού κεφαλαίου δημιουργεί μειωμένη εξασφάλιση έκθεσης σε ζημιές και δικαιώματα σε αποδόσεις της εκδότριας, των οποίων η σημασία είναι τέτοια ώστε να υποδηλώνεται ότι ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού είναι εντολέας. Επομένως, ο διαχειριστής στοιχείων ενεργητικού καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ελέγχει την εκδότρια.

Παράδειγμα 16

Μια αποφασίζουσα οικονομική οντότητα (ανάδοχος) χορηγεί μια εταιρεία-όχημα πολλών πωλητών, η οποία εκδίδει βραχυπρόθεσμους χρεωστικούς τίτλους σε μη συνδεδεμένους τρίτους επενδυτές. Η συναλλαγή προωθήθηκε στους δυνητικούς επενδυτές ως επένδυση σε ένα χαρτοφυλάκιο υψηλής διαβάθμισης μεσοπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού με ελάχιστη έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο που συνδέεται με την ενδεχόμενη υπερημερία από τους εκδότες των στοιχείων ενεργητικού του χαρτοφυλακίου. Υπάρχουν διάφοροι εκχωρητές που πωλούν υψηλής ποιότητας μεσοπρόθεσμα χαρτοφυλάκια στοιχείων ενεργητικού στην εταιρεία-όχημα. Κάθε εκχωρητής πωλεί το χαρτοφυλάκιο των στοιχείων ενεργητικού στην εταιρεία-όχημα και διαχειρίζεται τις απαιτήσεις κατά την υπερημερία τους έναντι μιας αμοιβής διαχείρισης η οποία βασίζεται στις τιμές της αγοράς. Κάθε εκχωρητής παρέχει επίσης προστασία από τις πρώτες ζημιές στο χαρτοφυλάκιο των στοιχείων ενεργητικού του, μέσω της υπερέξασφάλισης των στοιχείων ενεργητικού που έχει εκχωρήσει στην εταιρεία-όχημα. Ο ανάδοχος καθορίζει τους όρους της εταιρείας-οχήματος και διαχειρίζεται τη λειτουργία της έναντι αμοιβής με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές. Η αμοιβή είναι ανάλογη με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Ο ανάδοχος εγκρίνει τους πωλητές που επιτρέπεται να πωλούν στην εταιρεία-όχημα, εγκρίνει τα στοιχεία ενεργητικού που θα αγοραστούν από την εταιρεία-όχημα και λαμβάνει αποφάσεις για τη χρηματοδότησή της. Ο ανάδοχος πρέπει να ενεργεί προς το συμφέρον όλων των επενδυτών.

Ο ανάδοχος δικαιούται οποιαδήποτε υπολειμματική απόδοση της εταιρείας-οχήματος, ενώ επίσης της παρέχει πιστωτική ενίσχυση και διευκολύνσεις ρευστότητας. Η πιστωτική ενίσχυση που παρέχεται από τον ανάδοχο απορροφά ζημιές έως και 5 % του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού της εταιρείας-οχήματος, αφού η ζημία απορροφηθούν από τους εκχωρητές. Οι διευκολύνσεις ρευστότητας δεν μπορούν να καλύψουν τα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούν αντικείμενο υπερημερίας. Οι επενδυτές δεν κατέχουν ουσιαστικά δικαιώματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εξουσία λήψης αποφάσεων του αναδόχου.

Παρόλο που ο ανάδοχος εισπράττει αμοιβή με βάση τις ισχύουσες στην αγορά τιμές ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρέχει, είναι εκτεθειμένος στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες της εταιρείας-οχήματος, λόγω των δικαιωμάτων του σε τυχόν υπολειμματικές αποδόσεις της και της παροχής πιστωτικής ενίσχυσης και διευκολύνσεων ρευστότητας (δηλαδή η εταιρεία-όχημα είναι εκτεθειμένη στον κίνδυνο ρευστότητας λόγω της χρήσης βραχυπρόθεσμων χρεωστικών τίτλων για τη χρηματοδότηση μεσοπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού). Παρά το γεγονός ότι κάθε εκχωρητής έχει δικαιώματα λήψης αποφάσεων που επηρεάζουν την αξία των στοιχείων ενεργητικού της εταιρείας οχήματος, ο ανάδοχος έχει ευρεία εξουσία λήψης αποφάσεων που του παρέχει την τρέχουσα ικανότητα να διευθύνει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν περισσότερο τις αποδόσεις της εταιρείας-οχήματος [δηλ. ο ανάδοχος έχει καθορίσει τους όρους της εταιρείας-οχήματος, έχει το δικαίωμα να λαμβάνει αποφάσεις σχετικά με τα στοιχεία ενεργητικού (να εγκρίνει τα στοιχεία ενεργητικού που αγοράζονται και τους εκχωρητές αυτών των στοιχείων ενεργητικού) και τη χρηματοδότηση της εταιρείας-οχήματος (για την οποία πρέπει να αναζητούνται νέες επενδύσεις ανά τακτά χρονικά διαστήματα)]. Το δικαίωμα στις υπολειμματικές αποδόσεις της εταιρείας-οχήματος και η παροχή πιστωτικής ενίσχυσης και διευκολύνσεων ρευστότητας εκδίδουν τον ανάδοχο στη μεταβλητότητα των αποδόσεων από τις δραστηριότητες της εταιρείας αυτής, που είναι διαφορετική από εκείνη των άλλων επενδυτών. Αντίστοιχα, η έκθεση αυτή δείχνει ότι ο ανάδοχος είναι εντολέας και, ως εκ τούτου, ο ανάδοχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ελέγχει την εταιρεία-όχημα. Η υποχρέωση του αναδόχου να ενεργεί προς το συμφέρον όλων των επενδυτών δεν τον εμποδίζει να είναι εντολέας.

Σχέση με άλλα μέρη

- B73 Κατά την εκτίμηση του ελέγχου, ο επενδυτής λαμβάνει υπόψη τη φύση της σχέσης του με άλλα μέρη και αν αυτά τα άλλα μέρη ενεργούν για λογαριασμό του επενδυτή (δηλαδή είναι «εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι»). Η διαπίστωση του κατά πόσον άλλα μέρη ενεργούν ως εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι απαιτεί κρίση και λαμβάνεται υπόψη όχι μόνο η φύση της σχέσης, αλλά και ο τρόπος με τον οποίο τα μέρη αυτά αλληλεπιδρούν μεταξύ τους και με τον επενδυτή.
- B74 Μια τέτοια σχέση δεν χρειάζεται να προϋποθέτει συμβατική ρύθμιση. Ένα μέρος είναι εκ των πραγμάτων εντολοδόχος όταν ο επενδυτής ή εκείνοι που διευθύνουν τις δραστηριότητες του επενδυτή έχουν την ικανότητα να διευθύνουν το εν λόγω μέρος ώστε να ενεργεί για λογαριασμό του επενδυτή. Υπό αυτές τις συνθήκες, κατά την εκτίμηση του ελέγχου μιας εκδότριας, ο επενδυτής εξετάζει τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων του εκ των πραγμάτων εντολοδόχου του και την έμμεση έκθεσή του ή τα έμμεσα δικαιώματά του σε μεταβλητές αποδόσεις μέσω του εκ των πραγμάτων εντολοδόχου, από κοινού με τα δικά του.
- B75 Παραδείγματα τέτοιων μερών τα οποία, λόγω της φύσης της σχέσης τους, μπορεί να ενεργούν ως εκ των πραγμάτων εντολοδόχοι του επενδυτή είναι τα εξής:
- α) τα συνδεδεμένα μέρη του επενδυτή·
 - β) ένα μέρος που έχει αποκτήσει συμμετοχές στην εκδότρια ως εισφορά ή δάνειο από τον επενδυτή·
 - γ) ένα μέρος που έχει συμφωνήσει να μην πωλήσει, μεταβιβάσει ή επιβαρύνει τις συμμετοχές του στην εκδότρια χωρίς την προηγούμενη έγκριση του επενδυτή (εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες ο επενδυτής και το άλλο μέρος έχουν το δικαίωμα της προηγούμενης έγκρισης και το δικαίωμα αυτό βασίζεται σε από κοινού συμφωνημένους όρους με πρόδημα ανεξάρτητα μέρη)·
 - δ) ένα μέρος το οποίο δεν μπορεί να χρηματοδοτήσει τις δραστηριότητές του χωρίς μειωμένης εξασφάλισης οικονομική ενίσχυση από τον επενδυτή·
 - ε) μια εκδότρια στην οποία η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού οργάνου ή τα βασικά διοικητικά στελέχη είναι τα ίδια με αυτά του επενδυτή.
 - στ) ένα μέρος που έχει στενή επιχειρηματική σχέση με τον επενδυτή, όπως η σχέση μεταξύ ενός φορέα παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών και ενός από τους σημαντικούς πελάτες του.

Έλεγχος συγκεκριμένων στοιχείων ενεργητικού

- B76 Ο επενδυτής θα πρέπει να εξετάσει κατά πόσον αντιμετωπίζει ένα μέρος μιας εκδότριας ως θεωρούμενη χωριστή οικονομική οντότητα και, εάν ναι, κατά πόσον ελέγχει την εν λόγω χωριστή οικονομική οντότητα.
- B77 Ο επενδυτής θα πρέπει να αντιμετωπίζει ένα μέρος μιας εκδότριας ως θεωρούμενη χωριστή οικονομική οντότητα εάν και μόνο εάν πληρούνται η ακόλουθη προϋπόθεση:

τα συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού της εκδότριας (και οι συναφείς πιστωτικές ενισχύσεις, εάν υπάρχουν) είναι η μόνη πηγή πληρωμής των συγκεκριμένων υποχρεώσεων ή των συγκεκριμένων άλλων συμφερόντων της εκδότριας. Μέρη εκτός εκείνων που φέρουν τη συγκεκριμένη ευθύνη δεν έχουν δικαιώματα ή υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού ή τις υπολειπόμενες ταμειακές ροές από τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού. Στην ουσία, καμία από τις αποδόσεις από τα συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την υπόλοιπη εκδότρια και καμία από τις υποχρεώσεις της θεωρούμενης χωριστής οικονομικής οντότητας δεν είναι πληρωτέα από τα στοιχεία ενεργητικού της υπόλοιπης εκδότριας. Ως εκ τούτου, στην ουσία, όλα τα στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια της εν λόγω θεωρούμενης χωριστής οικονομικής οντότητας είναι πλήρως απομονωμένα από το σύνολο της εκδότριας. Μια τέτοια θεωρούμενη χωριστή οικονομική οντότητα συχνά ονομάζεται «σιλό».

- B78 Όταν πληρούνται η προϋπόθεση της παραγράφου B77, ο επενδυτής προσδιορίζει τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις της θεωρούμενης χωριστής οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο διευθύνονται αυτές οι δραστηριότητες προκειμένου να αξιολογήσει κατά πόσον ασκεί εξουσία επί αυτού του τμήματος της εκδότριας. Κατά την αξιολόγηση του ελέγχου της θεωρούμενης χωριστής οικονομικής οντότητας, ο επενδυτής εξετάζει επίσης κατά πόσον είναι εκτεθειμένος ή έχει δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του στη θεωρούμενη χωριστή οικονομική οντότητα και αν έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί την εξουσία του για αυτό το τμήμα της εκδότριας προκειμένου να επηρεάζει το ύψος των αποδόσεων του επενδυτή.
- B79 Αν ο επενδυτής ελέγχει τη θεωρούμενη χωριστή οικονομική οντότητα ενοποιεί το τμήμα αυτό της εκδότριας. Σε αυτή την περίπτωση, τα άλλα μέρη θα εξαιρέσουν αυτό το τμήμα της εκδότριας κατά την αξιολόγηση του ελέγχου και κατά την ενοποίηση της εκδότριας.

Συνεχής αξιολόγηση

- B80 Ένας επενδυτής επανεκτιμά εάν ελέγχει μια εκδότρια όταν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι υπάρχουν αλλαγές σε ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7.
- B81 Αν υπάρχει μια αλλαγή στον τρόπο με τον οποίο μπορεί να ασκηθεί εξουσία επί μιας εκδότριας, η αλλαγή αυτή πρέπει να αντικατοπτρίζεται στον τρόπο με τον οποίο ο επενδυτής αξιολογεί την εξουσία του επί της εκδότριας. Για παράδειγμα, οι αλλαγές σε δικαιώματα λήψης αποφάσεων μπορεί να σημαίνουν ότι οι συναφείς δραστηριότητες δεν ελέγχονται πλέον μέσω των δικαιωμάτων ψήφου, αλλά ότι άλλες συμφωνίες, όπως συμβάσεις, παρέχουν σε κάποιο/-α άλλο/-α μέρος/-η την τρέχουσα ικανότητα να κατευθύνει/-ουν τις συναφείς δραστηριότητες.
- B82 Ένα γεγονός μπορεί να προκαλέσει την απόκτηση ή την απώλεια της εξουσίας ενός επενδυτή επί μιας εκδότριας, χωρίς ο επενδυτής να εμπλέκεται σε αυτό. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής μπορεί να αποκτήσει εξουσία επί μιας εκδότριας επειδή έχουν παρελθεί τα δικαιώματα λήψης αποφάσεων ενός άλλου μέρους ή μερών που εμπόδιζαν στο παρελθόν τον επενδυτή να ελέγχει μια εκδότρια.
- B83 Ένας επενδυτής εξετάζει επίσης τις αλλαγές που επηρεάζουν την έκθεση ή τα δικαιώματά του σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή του σε μια εκδότρια. Για παράδειγμα, ένας επενδυτής που ασκεί εξουσία επί μιας εκδότριας μπορεί να χάσει τον έλεγχο της εκδότριας αυτής, εάν δεν έχει πλέον το δικαίωμα να εισπράττει αποδόσεις ή να είναι εκτεθειμένος σε υποχρεώσεις, επειδή δεν πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 7 β) (π.χ. εάν λήξει μια σύμβαση για την εισπραξή αμοιβής βάσει απόδοσης).
- B84 Ένας επενδυτής εξετάζει επίσης εάν εξακολουθεί να ισχύει η εκτίμησή του όσον αφορά το κατά πόσον ενεργεί ως εντολέας ή εντολοδόχος. Αλλαγές στη συνολική σχέση μεταξύ του επενδυτή και των άλλων μερών μπορεί να σημαίνουν ότι ο επενδυτής δεν ενεργεί πλέον ως εντολοδόχος, παρόλο που μπορεί στο παρελθόν ενεργούσε ως εντολοδόχος και το αντίστροφο. Για παράδειγμα, εάν υπάρξουν αλλαγές στα δικαιώματα του επενδυτή ή των άλλων μερών, ο επενδυτής θα πρέπει να επανεξετάσει την ιδιότητά του ως εντολέα ή εντολοδόχου.
- B85 Η αρχική εκτίμηση ενός επενδυτή όσον αφορά τον έλεγχο ή την ιδιότητά του ως εντολέα ή εντολοδόχου δεν μπορεί να αλλάξει απλώς και μόνο λόγω μιας αλλαγής των συνθηκών της αγοράς (π.χ. αλλαγή στις αποδόσεις της εκδότριας λόγω των συνθηκών της αγοράς), εκτός εάν η αλλαγή των συνθηκών της αγοράς μεταβάλει ένα ή περισσότερα από τα τρία στοιχεία ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 7 ή μεταβάλει τη συνολική σχέση μεταξύ του εντολέα και του εντολοδόχου.

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΜΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΩΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

B85A Μια οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις όταν εκτιμά εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένων του σκοπού και του σχεδιασμού της. Μια οντότητα που διαθέτει και τα τρία στοιχεία μιας εταιρείας επενδύσεων που ορίζονται στην παράγραφο 27 συνιστά εταιρεία επενδύσεων. Οι παράγραφοι B85B–B85Π περιγράφουν πιο αναλυτικά τα στοιχεία του ορισμού.

Επιχειρηματικός σκοπός

B85B Σύμφωνα με τον ορισμό της εταιρείας επενδύσεων, σκοπός της οικονομικής οντότητας είναι η επένδυση με αποκλειστικό στόχο την υπεραξία κεφαλαίου, τα έσοδα από επενδύσεις (όπως μερίσματα, τόκοι ή εισοδήματα από μισθώσεις), ή και τα δύο. Τα έγγραφα που αναφέρουν τους επενδυτικούς στόχους της οικονομικής οντότητας, όπως το υπόμνημα προσφοράς μετοχών της οντότητας, δημοσιεύσεις που διανέμει η οντότητα και λοιπά εταιρικά έγγραφα ή έγγραφα εταιρικής σχέσης, παρέχουν κατά κανόνα αποδεικτικά στοιχεία του επιχειρηματικού σκοπού της εταιρείας επενδύσεων. Περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία ενδέχεται να περιλαμβάνουν τον τρόπο κατά τον οποίο η οντότητα παρουσιάζεται σε άλλα μέρη (όπως σε πιθανούς επενδυτές ή πιθανές εκδότριες)· για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει την επιχειρηματική δραστηριότητά της ως παροχή μεσοπρόθεσμων επενδύσεων για υπεραξία κεφαλαίου. Αντιθέτως, μια οικονομική οντότητα που παρουσιάζεται ως επενδυτής του οποίου στόχος είναι η ανάπτυξη, παραγωγή ή εμπορία προϊόντων από κοινού με τις εκδότριές του έχει επιχειρηματικό σκοπό που δεν συνάδει με τον επιχειρηματικό σκοπό μιας εταιρείας επενδύσεων, διότι η οικονομική οντότητα θα αποκομίζει κέρδη τόσο από τις δραστηριότητες ανάπτυξης, παραγωγής ή εμπορίας όσο και από τις επενδύσεις της (βλέπε παράγραφο B85Θ).

B85Γ Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να παρέχει υπηρεσίες στον τομέα των επενδύσεων (π.χ. συμβουλευτικές υπηρεσίες επενδύσεων, διαχείριση επενδύσεων, υποστήριξη επενδύσεων και διοικητικές υπηρεσίες), είτε απευθείας είτε μέσω θυγατρικής, σε τρίτους, καθώς και στους επενδυτές της, ακόμη και στην περίπτωση που οι εν λόγω δραστηριότητες είναι σημαντικές για την εταιρεία, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρεία εξακολουθεί να ανταποκρίνεται στον ορισμό της εταιρείας επενδύσεων.

B85Δ Μια εταιρεία επενδύσεων μπορεί επίσης να συμμετέχει στις ακόλουθες δραστηριότητες στον τομέα των επενδύσεων, είτε απευθείας είτε μέσω θυγατρικής, εφόσον οι εν λόγω δραστηριότητες αναλαμβάνονται με σκοπό να μεγιστοποιηθεί η απόδοση της επένδυσης (υπεραξία κεφαλαίου ή έσοδα από την επένδυση) από τις εκδότριές της και δεν αποτελούν χωριστή σημαντική επιχειρηματική δραστηριότητα ή χωριστή σημαντική πηγή εσόδων της εταιρείας επενδύσεων:

α) παροχή υπηρεσιών διαχείρισης και συμβουλών στρατηγικής σε εκδότρια και

β) παροχή οικονομικής στήριξης σε εκδότρια, όπως δάνειο, δέσμευση για εισφορά κεφαλαίου ή εγγύηση.

B85E Εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει θυγατρική η οποία δεν είναι η ίδια εταιρεία επενδύσεων και της οποίας κύριος σκοπός και κύριες δραστηριότητες είναι η παροχή υπηρεσιών ή δραστηριοτήτων σχετικών με τις επενδυτικές δραστηριότητες της εταιρείας επενδύσεων, όπως αυτές που περιγράφονται στις παραγράφους B85Γ–B85Δ, στην εταιρεία ή σε άλλα μέρη, η εταιρεία επενδύσεων ενοποιεί την εν λόγω θυγατρική σύμφωνα με την παράγραφο 32. Εάν η θυγατρική που παρέχει τις υπηρεσίες ή ασκεί τις δραστηριότητες που είναι σχετικές με τις επενδυτικές δραστηριότητες είναι και η ίδια εταιρεία επενδύσεων, η μητρική εταιρεία επενδύσεων επιμετρά την εν λόγω θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 31.

Στρατηγικές εξόδου

B85ΣΤ Αποδεικτικά στοιχεία του επιχειρηματικού σκοπού μιας οικονομικής οντότητας παρέχουν και τα επενδυτικά της σχέδια. Ένα χαρακτηριστικό που διαφοροποιεί την εταιρεία επενδύσεων από άλλες οικονομικές οντότητες είναι ότι η εταιρεία επενδύσεων δεν σχεδιάζει να διατηρήσει τις επενδύσεις της επ' αόριστον· τις διατηρεί για περιορισμένη χρονική περίοδο. Επειδή οι επενδύσεις σε ίδια κεφάλαια και οι επενδύσεις σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία έχουν τη δυνατότητα να διατηρούνται επ' αόριστον, η εταιρεία επενδύσεων διαθέτει στρατηγική εξόδου που καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο η εταιρεία σχεδιάζει να εξασφαλίσει υπεραξία κεφαλαίου από όλες ουσιαστικά τις επενδύσεις της σε ίδια κεφάλαια και τις επενδύσεις της σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Μια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει επίσης στρατηγική εξόδου για χρεωστικούς τίτλους που είναι δυνατό να διατηρούνται επ' αόριστον, όπως οι χρεωστικοί τίτλοι αόριστης διάρκειας. Η εταιρεία δεν χρειάζεται να προσκομίζει στοιχεία τεκμηρίωσης συγκεκριμένων στρατηγικών εξόδου για κάθε μεμονωμένη επένδυση αλλά καθορίζει διαφορετικές δυναμικές στρατηγικές για διαφορετικά είδη ή χαρτοφυλάκια επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένου ενός ουσιαστικού χρονικού πλαισίου για έξοδο από τις επενδύσεις. Μηχανισμοί εξόδου οι οποίοι ενεργοποιούνται μόνο σε περιπτώσεις αθέτησης υποχρέωσης, όπως παραβίαση σύμβασης ή μη εκπλήρωση υποχρέωσης, δεν θεωρούνται στρατηγικές εξόδου για τους σκοπούς της εν λόγω αξιολόγησης.

B85Z Οι στρατηγικές εξόδου είναι δυνατόν να διαφέρουν ανάλογα με το είδος της επένδυσης. Για επενδύσεις σε τίτλους ιδίων κεφαλαίων, ορισμένα παραδείγματα στρατηγικών εξόδου είναι η αρχική δημόσια προσφορά, η ιδιωτική τοποθέτηση, η πώληση επιχείρησης με διαπραγμάτευση, διανομές (σε επενδυτές) δικαιωμάτων ιδιοκτησίας σε εκδότριες και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της πώλησης περιουσιακών στοιχείων εκδότριας ακολουθούμενης από ρευστοποίηση της εκδότριας). Για επενδύσεις σε ίδια κεφάλαια που υπόκεινται σε δημόσια διαπραγμάτευση, παραδείγματα στρατηγικών εξόδου είναι η πώληση της επένδυσης σε ιδιωτική τοποθέτηση ή σε δημόσια αγορά. Για επενδύσεις σε ακίνητα, ένα παράδειγμα στρατηγικής εξόδου είναι η πώληση του ακινήτου μέσω εξειδικευμένων εμπόρων ακινήτων ή στην ανοικτή αγορά.

B85H Η εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει επένδυση σε άλλη εταιρεία επενδύσεων που έχει συσταθεί σε σχέση με την εν λόγω εταιρεία για νομικούς, κανονιστικούς, φορολογικούς ή παρόμοιους επιχειρηματικούς σκοπούς. Στην προκείμενη περίπτωση, η επενδύουσα εταιρεία επενδύσεων δεν χρειάζεται να διαθέτει στρατηγική εξόδου για την εν λόγω επένδυση, υπό την προϋπόθεση ότι η εκδότρια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει κατάλληλες στρατηγικές εξόδου για τις επενδύσεις της.

Κέρδη από επενδύσεις

B85Θ Μια οικονομική οντότητα δεν επενδύει με αποκλειστικό στόχο την υπεραξία κεφαλαίου, τα έσοδα από επενδύσεις, ή και τα δύο, εάν η οικονομική οντότητα ή άλλο μέλος του ομίλου στον οποίο ανήκει η οικονομική οντότητα (ήτοι του ομίλου που ελέγχεται από την τελική μητρική της εταιρείας επενδύσεων) αποκτά, ή αποβλέπει στο να αποκτήσει, άλλα οφέλη από τις επενδύσεις της οικονομικής οντότητας τα οποία δεν διατίθενται σε άλλα μέρη που δεν σχετίζονται με την εκδότρια. Στα οφέλη αυτά περιλαμβάνονται:

- α) η απόκτηση, χρήση, ανταλλαγή ή εκμετάλλευση των διαδικασιών, των περιουσιακών στοιχείων ή της τεχνολογίας μιας εκδότριας. Τούτο περιλαμβάνει την κατοχή δυσανάλογων ή αποκλειστικών δικαιωμάτων εκ μέρους της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, τεχνολογίας, προϊόντων ή υπηρεσιών οποιασδήποτε εκδότριας· για παράδειγμα, μέσω της κατοχής δικαιώματος προαίρεσης για την αγορά περιουσιακού στοιχείου από εκδότρια εάν η εξέλιξη του περιουσιακού στοιχείου θεωρηθεί επιτυχής·
- β) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 11) ή άλλες συμφωνίες μεταξύ της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου και μιας εκδότριας για την ανάπτυξη, παραγωγή, εμπορία ή παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών·
- γ) οικονομικές εγγυήσεις ή περιουσιακά στοιχεία που παρέχει μια εκδότρια ως εξασφάλιση για συμφωνίες δανείων της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου (ωστόσο, μια εταιρεία επενδύσεων εξακολουθεί να έχει τη δυνατότητα χρήσης μιας επένδυσης σε εκδότρια ως εξασφάλισης για οποιοδήποτε δάνειό της)·
- δ) δικαίωμα προαίρεσης που κατέχει ένα συνδεδεμένο μέρος της οικονομικής οντότητας για αγορά, από την εν λόγω οντότητα ή άλλο μέλος του ομίλου, δικαιώματος ιδιοκτησίας σε εκδότρια της εν λόγω οικονομικής οντότητας·
- ε) με την εξαίρεση όσων περιγράφονται στην παράγραφο B85I, συναλλαγές μεταξύ της οικονομικής οντότητας ή άλλου μέλους του ομίλου και μιας εκδότριας οι οποίες:
 - i) διενεργούνται υπό όρους οι οποίοι δεν παρέχονται σε οικονομικές οντότητες που δεν είναι συνδεδεμένα μέρη της οικονομικής οντότητας, άλλου μέλους του ομίλου ή της εκδότριας·
 - ii) δεν αποτιμώνται στην εύλογη αξία· ή
 - iii) αντιπροσωπεύουν σημαντικό τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εκδότριας ή της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων άλλων οικονομικών οντοτήτων του ομίλου.

B85I Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να εφαρμόζει στρατηγική επένδυσης σε περισσότερες από μία εκδότριες εταιρείες στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο, αγορά ή γεωγραφική περιοχή προκειμένου να επωφεληθεί από συνέργειες που αυξάνουν την υπεραξία κεφαλαίου και τα έσοδα από επενδύσεις από τις εν λόγω εκδότριες. Με την επιφύλαξη της παραγράφου B85Θ στοιχείο ε), δεν αποκλείεται η κατάταξη μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων απλώς επειδή οι εν λόγω εκδότριες εκτελούν μεταξύ τους συναλλαγές.

Επιμέτρηση εύλογης αξίας

- B85IA Βασικό στοιχείο του ορισμού της εταιρείας επενδύσεων είναι ότι επιμετρά και αξιολογεί την απόδοση ουσιαστικά όλων των επενδύσεων της βάσει της εύλογης αξίας, διότι με τη χρήση της εύλογης αξίας εξασφαλίζεται πιο συναφής πληροφόρηση από ό,τι, για παράδειγμα, με την ενοποίηση των θυγατρικών της ή με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης για τις συμμετοχές της σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες. Προκειμένου να αποδείξει ότι πληροί το εν λόγω στοιχείο του ορισμού, η εταιρεία επενδύσεων:
- α) παρέχει στους επενδυτές στοιχεία σχετικά με την εύλογη αξία και υπολογίζει ουσιαστικά όλες τις επενδύσεις της στην εύλογη αξία στις οικονομικές καταστάσεις, όποτε απαιτείται ή επιτρέπεται η αναγραφή στην εύλογη αξία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ· και
 - β) αναφέρει στοιχεία σχετικά με την εύλογη αξία ενδοεταιρικά στα βασικά διοικητικά στελέχη της εταιρείας (όπως ορίζει το ΔΛΠ 24), τα οποία χρησιμοποιούν την εύλογη αξία ως κύρια βάση υπολογισμού για την εκτίμηση της απόδοσης ουσιαστικά όλων των επενδύσεων της και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με επενδύσεις.
- B85IB Για να πληροί την προϋπόθεση της παραγράφου B85IA στοιχείο α), η εταιρεία επενδύσεων:
- α) επιλέγει να λογιστικοποιεί κάθε επένδυση σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της εύλογης αξίας που ορίζεται στο ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*·
 - β) επιλέγει να εξαιρείται από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης του ΔΛΠ 28 για τις επενδύσεις της σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες· και
 - γ) επιμετρά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία της στην εύλογη αξία εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9.
- B85IΓ Μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει ορισμένα μη επενδυτικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ακίνητο κεντρικών γραφείων και συναφή εξοπλισμό, και επίσης δύναται να έχει χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Το στοιχείο της επιμέτρησης στην εύλογη αξία που αναφέρεται στον ορισμό της εταιρείας επενδύσεων στην παράγραφο 27 στοιχείο γ) ισχύει για τις επενδύσεις της εταιρείας επενδύσεων. Αντιστοίχως, η εταιρεία επενδύσεων δεν χρειάζεται να επιμετρά τα μη επενδυτικά περιουσιακά στοιχεία της ή τις υποχρεώσεις της στην εύλογη αξία.

Τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων

- B85ID Προκειμένου να προσδιοριστεί εάν ανταποκρίνεται στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, μια οικονομική οντότητα εξετάζει εάν εμφανίζει τα τυπικά χαρακτηριστικά μιας τέτοιας εταιρείας (βλέπε παράγραφο 28). Η απουσία ενός ή περισσότερων από τα εν λόγω τυπικά χαρακτηριστικά δεν αποκλείει υποχρεωτικά την κατάταξη της οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων αλλά υποδηλώνει ότι απαιτείται περαιτέρω εξέταση προκειμένου να προσδιοριστεί εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων.

Περισσότερες από μία επενδύσεις

- B85IE Μια εταιρεία επενδύσεων διατηρεί κατά κανόνα διάφορες επενδύσεις με σκοπό τον επιμερισμό του κινδύνου και τη μεγιστοποίηση των αποδόσεών της. Μια οικονομική οντότητα δύναται να κατέχει χαρτοφυλάκιο επενδύσεων άμεσα ή έμμεσα, για παράδειγμα διατηρώντας μία και μόνο επένδυση σε άλλη εταιρεία επενδύσεων η οποία διατηρεί διάφορες επενδύσεις.
- B85ISΤ Μπορεί να υπάρξουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία διατηρεί μία και μόνο επένδυση. Ωστόσο, η διατήρηση μίας και μόνο επένδυσης δεν αποκλείει απαραίτητως το ενδεχόμενο η οικονομική οντότητα να ανταποκρίνεται στον ορισμό της εταιρείας επενδύσεων. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να κατέχει μία και μόνο επένδυση όταν:
- α) διανύει την περίοδο έναρξης της λειτουργίας της και δεν έχει εντοπίσει ακόμα κατάλληλες επενδύσεις και, συνεπώς, δεν έχει εκτελέσει ακόμα το επενδυτικό της σχέδιο για την απόκτηση διαφόρων επενδύσεων·
 - β) δεν έχει προβεί ακόμα σε άλλες επενδύσεις προς αντικατάσταση αυτών που έχει διαθέσει·
 - γ) έχει ιδρυθεί για να συγκεντρώσει κεφάλαια επενδυτών με σκοπό την επένδυσή τους σε μία και μόνο επένδυση σε περίπτωση που η εν λόγω επένδυση δεν μπορεί να αποκτηθεί από μεμονωμένους επενδυτές (π.χ. όταν η απαιτούμενη ελάχιστη επένδυση είναι υπερβολικά υψηλή για έναν μεμονωμένο επενδυτή)· ή
 - δ) βρίσκεται σε διαδικασία ρευστοποίησης.

Περισσότεροι από ένας επενδυτές

- B85IZ Κατά κανόνα, μια εταιρεία επενδύσεων είναι πιθανό να έχει διαφορετικούς επενδυτές οι οποίοι συγκεντρώνουν τα κεφάλαιά τους για να αποκτήσουν πρόσβαση σε υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων και επενδυτικές ευκαιρίες στις οποίες ενδέχεται να μην είχαν πρόσβαση ενεργώντας μεμονωμένα. Η ύπαρξη διαφορετικών επενδυτών μπορεί να μειώνει την πιθανότητα η εταιρεία, ή άλλα μέλη του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία, να μπορέσουν να αποκομίσουν οφέλη πέραν της υπεραξίας κεφαλαίου ή των εσόδων από επενδύσεις (βλέπε παράγραφο B85Θ).
- B85IH Εναλλακτικά, μια εταιρεία επενδύσεων μπορεί να συσταθεί από ή για έναν και μόνο επενδυτή, ο οποίος εκπροσωπεί ή στηρίζει τα συμφέροντα μιας ευρύτερης ομάδας επενδυτών (π.χ. ενός συνταξιοδοτικού ταμείου, ενός δημόσιου ταμείου επενδύσεων ή ενός οικογενειακού καταπιστεύματος).
- B85IO Μπορεί επίσης να υπάρξουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία έχει προσωρινά έναν και μόνο επενδυτή. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να έχει έναν και μόνο επενδυτή όταν η εταιρεία:
- διανύει την περίοδο αρχικής προσφοράς της, η οποία δεν έχει λήξει, και βρίσκεται στο στάδιο αναζήτησης κατάλληλων επενδυτών·
 - δεν έχει εντοπίσει ακόμα κατάλληλους επενδυτές προς αντικατάσταση δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που έχουν ρευστοποιηθεί· ή
 - βρίσκεται σε διαδικασία ρευστοποίησης.

Μη συνδεδεμένοι επενδυτές

- B85K Κατά κανόνα, μια εταιρεία επενδύσεων διαθέτει διαφόρους επενδυτές που είναι μη συνδεδεμένα μέρη (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24) της εταιρείας ή άλλων μελών του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία. Η ύπαρξη μη συνδεδεμένων επενδυτών μπορεί να μειώσει την πιθανότητα η εταιρεία, ή άλλα μέλη του ομίλου στον οποίο ανήκει η εταιρεία, να μπορέσουν να αποκομίσουν οφέλη πέραν της υπεραξίας κεφαλαίου ή των εσόδων από επενδύσεις (βλέπε παράγραφο B85Θ).
- B85KA Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα μπορεί και πάλι να χαρακτηριστεί ως εταιρεία επενδύσεων παρότι οι επενδυτές της είναι συνδεδεμένοι με την οντότητα. Για παράδειγμα, μια εταιρεία επενδύσεων δύναται να ιδρύσει ένα χωριστό «παράλληλο» ταμείο για μια ομάδα εργαζομένων της (όπως τα βασικά διοικητικά στελέχη) ή για έναν ή περισσότερους άλλους επενδυτές που αποτελούν συνδεδεμένα μέρη, το οποίο να αντικατοπτρίζει τις επενδύσεις του κύριου ταμείου επενδύσεων της οικονομικής οντότητας. Το εν λόγω «παράλληλο» ταμείο είναι δυνατό να συνιστά εταιρεία επενδύσεων παρότι όλοι οι επενδυτές του είναι συνδεδεμένα μέρη.

Δικαιώματα ιδιοκτησίας

- B85KB Μια εταιρεία επενδύσεων συνιστά κατά κανόνα χωριστό νομικό πρόσωπο, χωρίς όμως αυτό να είναι αναγκαίο. Τα δικαιώματα ιδιοκτησίας σε εταιρεία επενδύσεων έχουν συνήθως τη μορφή ιδίων κεφαλαίων ή παρόμοιων συμμετοχών (π.χ. συμμετοχικών δικαιωμάτων), στα οποία αποδίδονται αναλογικά μερίδια επί του καθαρού ενεργητικού της εταιρείας επενδύσεων. Ωστόσο, η ύπαρξη διαφορετικών κατηγοριών επενδυτών, ορισμένοι εκ των οποίων έχουν δικαιώματα για μια συγκεκριμένη μόνο επένδυση ή ομάδες επενδύσεων ή οι οποίοι κατέχουν διαφορετικά αναλογικά μερίδια επί του καθαρού ενεργητικού, δεν αποκλείει τον χαρακτηρισμό μιας οικονομικής οντότητας ως εταιρείας επενδύσεων.
- B85KT Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα που κατέχει σημαντικά δικαιώματα ιδιοκτησίας υπό τη μορφή χρεωστικών τίτλων που, σύμφωνα με άλλα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ, δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των ιδίων κεφαλαίων, δύναται και πάλι να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφόσον οι κάτοχοι χρεωστικών τίτλων εκτίθενται σε μεταβλητές αποδόσεις που προκύπτουν από μεταβολές της εύλογης αξίας του καθαρού ενεργητικού της οικονομικής οντότητας.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Διαδικασίες ενοποίησης

- B86 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις:
- συνδυάζουν όμοια στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα, έξοδα και ταμειακές ροές της μητρικής εταιρείας με τις θυγατρικές της.
 - συμφηφίζουν (απαλείφουν) τη λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής εταιρείας σε κάθε θυγατρική και το ποσοστό της μητρικής στα ίδια κεφάλαια κάθε θυγατρικής (το ΔΠΧΑ 3 εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίζεται λογιστικά κάθε σχετική υπεραξία).

γ) απαλείφουν πλήρως τα ενδοεταιρικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, ίδια κεφάλαια, έσοδα, έξοδα και ταμειακές ροές που αφορούν συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων του ομίλου (τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές που αναγνωρίζονται στο ενεργητικό, όπως αποθέματα και πάγια στοιχεία ενεργητικού απαλείφονται εξ ολοκλήρου). Οι ενδοεταιρικές ζημίες ενδέχεται να υποδηλώνουν μια απομείωση αξίας η οποία πρέπει να αναγνωριστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος* εφαρμόζεται σε προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από την απάλειψη των κερδών και των ζημιών που προκύπτουν από ενδοεταιρικές συναλλαγές.

Ενιαίες λογιστικές πολιτικές

B87 Αν ένα μέλος του ομίλου χρησιμοποιεί λογιστικές πολιτικές διαφορετικές από εκείνες που υιοθετήθηκαν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για παρεμφερείς συναλλαγές και γεγονότα υπό παρόμοιες συνθήκες, γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις του, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να εξασφαλιστεί ομοιομορφία στις λογιστικές πολιτικές του ομίλου.

Επιμέτρηση

B88 Μια οικονομική οντότητα συμπεριλαμβάνει τα έσοδα και τα έξοδα μιας θυγατρικής στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία κατά την οποία αποκτά τον έλεγχο έως την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει τον έλεγχο της θυγατρικής. Τα έσοδα και τα έξοδα της θυγατρικής βασίζονται στην αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά την ημερομηνία απόκτησης. Για παράδειγμα, το έξοδο απόσβεσης που αναγνωρίζεται στην ενοποιημένη κατάσταση συνολικών εσόδων μετά την ημερομηνία της απόκτησης βασίζεται στις εύλογες αξίες εκείνων των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Δυνητικά δικαιώματα ψήφου

B89 Όταν υπάρχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου ή άλλα παράγωγα που περιέχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου, το ποσοστό του κέρδους ή της ζημίας και των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που αποδίδεται στη μητρική και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καθορίζεται αποκλειστικά βάσει των υφιστάμενων δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και δεν αντανάκλα την πιθανή άσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος B90.

B90 Σε ορισμένες περιπτώσεις η οικονομική οντότητα έχει, ουσιαστικά, υφιστάμενα δικαιώματα ιδιοκτησίας ως αποτέλεσμα συναλλαγής η οποία επί του παρόντος της παρέχει πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με την κατοχή δικαιωμάτων ιδιοκτησίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το ποσοστό που αποδίδεται στη μητρική εταιρεία και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καθορίζεται λαμβάνοντας υπόψη την ενδεχόμενη άσκηση των εν λόγω δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου και άλλων παραγώγων που παρέχουν επί του παρόντος στην οικονομική οντότητα πρόσβαση στις αποδόσεις.

B91 Το ΔΠΧΑ 9 δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές σε θυγατρικές που ενοποιούνται. Όταν μέσα που περιέχουν ουσιαστικά δυνητικά δικαιώματα ψήφου παρέχουν επί του παρόντος πρόσβαση στις αποδόσεις που συνδέονται με δικαιώματα ιδιοκτησίας σε μια θυγατρική, τα μέσα αυτά δεν υπόκεινται στο ΔΠΧΑ 9. Σε κάθε άλλη περίπτωση, μέσα που περιέχουν δυνητικά δικαιώματα ψήφου σε θυγατρική λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

Ημερομηνία αναφοράς

B92 Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων έχουν την ίδια ημερομηνία αναφοράς. Όταν το τέλος της περιόδου αναφοράς της μητρικής και της θυγατρικής διαφέρουν, η θυγατρική καταρτίζει, για τους σκοπούς της ενοποίησης, επιπρόσθετα οικονομικά στοιχεία με ημερομηνία ίδια με εκείνη των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, ώστε να μπορέσει η μητρική να ενοποιήσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία της θυγατρικής, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

B93 Αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον, η μητρική εταιρεία ενοποιεί τα οικονομικά στοιχεία της θυγατρικής με βάση τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής προσαρμοσμένες με βάση τις επιπτώσεις των σημαντικών συναλλαγών ή γεγονότων που συνέβησαν μεταξύ της ημερομηνίας των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Σε κάθε περίπτωση, η διαφορά μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής και της ημερομηνίας των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν πρέπει να υπερβαίνει τους τρεις μήνες, ενώ η διάρκεια των περιόδων αναφοράς και οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ των ημερομηνιών των οικονομικών καταστάσεων είναι οι ίδιες από περίοδο σε περίοδο.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

- B94 Μια οικονομική οντότητα αποδίδει τα κέρδη ή τις ζημίες και κάθε συστατικό στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές. Η οικονομική οντότητα αποδίδει επίσης όλα τα συνολικά έσοδα στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές, ακόμα κι αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι μη ελέγχουσες συμμετοχές να παρουσιάσουν έλλειμμα.
- B95 Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια και ανήκουν σε μη ελέγχουσες συμμετοχές, η οικονομική οντότητα υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημίες μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

Αλλαγές στο ποσοστό που κατέχεται από μη ελέγχουσες συμμετοχές

- B96 Όταν το ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές αλλάζει, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τις λογιστικές αξίες των ελεγχουσών και μη συμμετοχών ώστε να αντικατοπτρίζει τις αλλαγές στις αντίστοιχες συμμετοχές τους στη θυγατρική. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει απευθείας στα ίδια κεφάλαια οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του ποσού κατά το οποίο προσαρμόζονται οι μη ελέγχουσες συμμετοχές και της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε ή ελήφθη και την αποδίδει στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας.

Απώλεια ελέγχου

- B97 Μια μητρική εταιρεία θα μπορούσε να χάσει τον έλεγχο θυγατρικής με δύο ή περισσότερες ρυθμίσεις (συναλλαγές). Ωστόσο, κάποιες φορές οι συνθήκες υπαγορεύουν τη λογιστικοποίηση πολλαπλών ρυθμίσεων ως μία συναλλαγή. Για να αποφασίσει εάν οι ρυθμίσεις θα λογιστούν ως μία συναλλαγή, η μητρική λαμβάνει υπόψη όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις των ρυθμίσεων και τις οικονομικές τους επιπτώσεις. Εάν ισχύουν μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις υποδηλώνεται ότι η μητρική εταιρεία θα πρέπει να λογιστικοποιεί πολλαπλές ρυθμίσεις ως μία συναλλαγή:

- α) Συμφωνήθηκαν ταυτόχρονα ή η μία προέκυψε από την άλλη.
- β) Αποτελούν μία ενιαία συναλλαγή σχεδιασμένη για την επίτευξη ενός συνολικού εμπορικού αποτελέσματος.
- γ) Η εμφάνιση μιας ρύθμισης εξαρτάται από την εμφάνιση τουλάχιστον μίας ακόμα ρύθμισης.
- δ) Εξατομικευμένα, μία ρύθμιση δεν αιτιολογείται οικονομικά, ωστόσο αιτιολογείται οικονομικά όταν λαμβάνεται υπόψη από κοινού με άλλες ρυθμίσεις. Ένα παράδειγμα είναι όταν η διάθεση μετοχών τιμολογείται κάτω της αγοραίας αξίας και τυγχάνει αποζημίωσης κατά τη μεταγενέστερη διάθεση σε τιμή άνω της αγοραίας αξίας.

- B98 Εάν μια μητρική εταιρεία απωλέσει τον έλεγχο θυγατρικής, τότε:

- α) παύει την αναγνώριση:
 - i) των περιουσιακών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας) και των υποχρεώσεων της θυγατρικής στις λογιστικές τους αξίες κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου και
 - ii) της λογιστικής αξίας κάθε μη ελέγχουσας συμμετοχής στην πρώην θυγατρική κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου (συμπεριλαμβανομένων των συστατικών στοιχείων των λοιπών συνολικών εσόδων που λογίζονται σε αυτές).
- β) αναγνωρίζει:
 - i) την εύλογη αξία του τυχόν ανταλλάγματος που ελήφθη από τη συναλλαγή, το συμβάν, ή τις συνθήκες που είχαν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου·
 - ii) εάν η συναλλαγή, το συμβάν ή η περίπτωση που είχε ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου περιλαμβάνει διανομή μετοχών της θυγατρικής σε ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή, την εν λόγω διανομή· και

- iii) τυχόν επένδυση που έχει διακρατηθεί στην πρώην θυγατρική στην εύλογη της αξία κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου.
- γ) ανακατατάσσει στα αποτελέσματα ή μεταφέρει απευθείας στα κέρδη εις νέον, εάν απαιτείται από άλλα ΔΠΧΑ, τα ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με τη θυγατρική στη βάση που περιγράφεται στην παράγραφο Β99.
- δ) αναγνωρίζει τυχόν διαφορές που προκύπτουν ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα που λογίζονται στη μητρική εταιρεία.
- B99 Εάν μια μητρική εταιρεία απολέσει τον έλεγχο θυγατρικής, η μητρική εταιρεία πρέπει να λογιστικοποιήσει όλα τα ποσά που έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με την εν λόγω θυγατρική όπως θα απαιτείτο εάν η μητρική εταιρεία είχε διαθέσει απευθείας τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις. Ως εκ τούτου, εάν κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα θα ανακατατασσόταν στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, η μητρική εταιρεία ανακατατάσσει το κέρδος ή τη ζημία από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα (ως προσαρμογή από ανακατάταξη) όταν απολέσει τον έλεγχο της θυγατρικής. Εάν ένα πλεόνασμα αναπροσαρμογής που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως στα λοιπά συνολικά έσοδα μεταφερόταν απευθείας στα κέρδη εις νέον κατά τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, η μητρική εταιρεία μεταφέρει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής απευθείας στα κέρδη εις νέον, όταν χάνει τον έλεγχο της θυγατρικής.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΜΙΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΣΤΗΝ ΙΔΙΟΤΗΤΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

- B100 Σε περίπτωση που μια οικονομική οντότητα παύει να είναι εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 3 σε κάθε θυγατρική που έχει προηγουμένως επιμετρηθεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 31. Η ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας είναι η θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης. Η εύλογη αξία της θυγατρικής κατά τη θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης αντιπροσωπεύει το μεταβιβαζόμενο θεωρούμενο αντάλλαγμα όταν επιμετρείται τυχόν υπεραξία ή κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας που προκύπτει από τη θεωρούμενη απόκτηση. Όλες οι θυγατρικές ενοποιούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 19–24 του παρόντος ΔΠΧΑ από την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας.
- B101 Όταν μια οικονομική οντότητα καθίσταται εταιρεία επενδύσεων, παύει να ενοποιεί τις θυγατρικές της κατά την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητάς της, με εξαίρεση οποιαδήποτε θυγατρική η οποία εξακολουθεί να ενοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 32. Η εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 25 και 26 σε όσες θυγατρικές παύει να ενοποιεί ως εάν η εταιρεία επενδύσεων είχε απολέσει τον έλεγχο των εν λόγω θυγατρικών κατά την ημερομηνία εκείνη.

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα το παρόν πρότυπο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΠΧΑ 11, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27 Ατομικές οικονομικές καταστάσεις και το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

Γ1Α *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκαν τον Ιούνιο του 2012, με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Γ2-Γ6 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ2Α-Γ2Β, Γ4Α-Γ4Γ, Γ5Α και Γ6Α-Γ6Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 10 για μια προγενέστερη περίοδο, οφείλει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

Γ1Β Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 2, 4, Γ2Α, Γ6Α και το προσάρτημα Α και προστέθηκαν οι παράγραφοι 27–33, Β85Α–Β85ΚΓ, Β100–Β101 και Γ3Α–Γ3ΣΤ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα τις εν λόγω τροποποιήσεις, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στις *Εταιρείες επενδύσεων*.

Γ1Δ *Εταιρείες επενδύσεων: Με το έγγραφο Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 32, Β85Γ, Β85Ε και Γ2Α και προστέθηκαν οι παράγραφοι 4Α–4Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Γ2 Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, εκτός από τα οριζόμενα στις παραγράφους Γ2Α-Γ6.

Γ2Α Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8, όταν το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για πρώτη φορά και όταν εφαρμόζονται για πρώτη φορά, αν αυτό συμβαίνει αργότερα, οι τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες Επενδύσεων και Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* του παρόντος ΔΠΧΑ, η οντότητα χρειάζεται απλώς να υποβάλει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 (στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος»). Μια οντότητα μπορεί επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προγενέστερες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.

Γ2Β Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής λαμβάνεται η αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ.

Γ3 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικής για τη συμμετοχή της είτε σε:

α) οντότητες που δεν είναι ενοποιημένες την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις* και τη ΜΕΔ-12 *Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού* και που εξακολουθούν να είναι ενοποιημένες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ· ή

β) οντότητες που δεν είναι ενοποιημένες την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη ΜΕΔ-12 και που δεν είναι ενοποιημένες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

Γ3Α Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν συνιστά εταιρεία επενδύσεων βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων που υφίστανται κατά την ημερομηνία αυτή. Εάν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, η οντότητα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι συνιστά εταιρεία επενδύσεων, εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων Γ3Β–Γ3ΣΤ αντί αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους Γ5–Γ5Α.

Γ3Β Με εξαίρεση κάθε θυγατρική που ενοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 32 (στην οποία εφαρμόζονται οι παράγραφοι Γ3 και Γ6 ή οι παράγραφοι Γ4–Γ4Γ, ανάλογα με την περίπτωση), μια εταιρεία επενδύσεων επιμετρά την επένδυσή της σε κάθε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ως αν ίσχυαν πάντοτε οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Η εταιρεία επενδύσεων προσαρμόζει αναδρομικά τόσο την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής όσο και τα ίδια κεφάλαια στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου όσον αφορά κάθε διαφορά μεταξύ:

- α) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της θυγατρικής· και
- β) της εύλογης αξίας της επένδυσης της εταιρείας επενδύσεων στη θυγατρική.

Η σωρευτική αξία τυχόν προγενέστερων αναγνωρισμένων προσαρμογών της εύλογης αξίας σε άλλα συνολικά έσοδα μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον στην αρχή της ετήσιας περιόδου αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γ3Γ Πριν από την ημέρα εφαρμογής του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, η εταιρεία επενδύσεων χρησιμοποιεί τα ποσά εύλογης αξίας που είχαν αναφερθεί στο παρελθόν σε επενδυτές ή στη διοίκηση, εφόσον τα εν λόγω ποσά αντιστοιχούν στο ποσό για το οποίο η επένδυση θα μπορούσε να ανταλλαχθεί σε συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, μεταξύ μερών που ενεργούν αυτοβούλως και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, κατά τον χρόνο της αποτίμησης.

Γ3Δ Εάν η επιμέτρηση μιας επένδυσης σε θυγατρική σύμφωνα με τις παραγράφους Γ3Β–Γ3Γ δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), μια εταιρεία επενδύσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή των παραγράφων Γ3Β–Γ3Γ, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Σε αυτήν την περίπτωση, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

Γ3Ε Εάν μια εταιρεία επενδύσεων έχει διαθέσει ή έχει απολέσει τον έλεγχο μιας επένδυσης σε θυγατρική πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ, η εταιρεία επενδύσεων δεν απαιτείται να προβεί σε προσαρμογές της προηγούμενης λογιστικοποίησης της εν λόγω θυγατρικής.

Γ3ΣΤ Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες επενδύσεων* για μια περίοδο μεταγενέστερη της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 10 για πρώτη φορά, οι αναφορές στην «ημερομηνία αρχικής εφαρμογής» στις παραγράφους Γ3Α–Γ3Ε νοούνται ως αναφορές στην «αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς για την οποία εφαρμόζονται για πρώτη φορά οι τροποποιήσεις υπό τον τίτλο *Εταιρείες επενδύσεων* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκαν τον Οκτώβριο του 2012.»

Γ4 Όταν, την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, ένας επενδυτής καταλήξει ότι θα ενοποιήσει μια εκδότηρια που δεν έχει ενοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη ΜΕΔ-12, ο επενδυτής θα πρέπει:

α) αν η εκδότηρια είναι επιχείρηση (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις Επιχειρήσεων*), να επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις μη ελέγχουσες συμμετοχές σε αυτή την προγενέστερα μη ενοποιηθείσα εκδότηρια, ως εάν η εκδότηρια αυτή είχε ενοποιηθεί (και συνεπώς εφαρμόσει τη λογιστική για τις αποκτήσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3) από την ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε τον έλεγχο της εκδότηριας, με βάση τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία αποκτήθηκε ο έλεγχος είναι προγενέστερη της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

- i) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών· και
- ii) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότηρια.

β) αν η εκδότηρια δεν είναι επιχείρηση (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3), να επιμετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις μη ελέγχουσες συμμετοχές σε αυτή την προγενέστερα μη ενοποιηθείσα εκδότηρια, ως εάν η εκδότηρια αυτή είχε ενοποιηθεί (εφαρμόζοντας τη μέθοδο της απόκτησης που περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3 χωρίς όμως να αναγνωρίσει οποιαδήποτε υπεραξία στην εκδότηρια) από την ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε τον έλεγχο της εκδότηριας, με βάση τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία αποκτήθηκε ο έλεγχος είναι προγενέστερη της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

- i) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών· και
- ii) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότηρια.

Γ4Α Εάν η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών μιας εκδότηριας σύμφωνα με την παράγραφο Γ4 στοιχείο α) ή β) δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), ο επενδυτής θα πρέπει:

- α) εάν η εκδότηρια είναι επιχείρηση, να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 από την θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης. Η θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης είναι η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ4 στοιχείο α), η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος.
- β) εάν η εκδότηρια δεν είναι επιχείρηση, να εφαρμόσει τη μέθοδο της απόκτησης όπως περιγράφεται στο ΔΠΧΑ 3, χωρίς όμως να αναγνωρίσει την υπεραξία της εκδότηριας από τη θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης. Η θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης είναι η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ4 στοιχείο β), η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος.

Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν η θεωρούμενη ημερομηνία απόκτησης προηγείται της αρχής της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

- γ) του ποσού των αναγνωρισμένων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και μη ελεγχουσών συμμετοχών· και
- δ) της προγενέστερης λογιστικής αξίας της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότηρια.

Εάν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

Γ4Β Όταν ένας επενδυτής εφαρμόζει τις παραγράφους Γ4-Γ4Α και η ημερομηνία που αποκτήθηκε ο έλεγχος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είναι μεταγενέστερη από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ 3, όπως αναθεωρήθηκε το 2008 [ΔΠΧΑ 3 (2008)], η αναφορά στο ΔΠΧΑ 3 στις παραγράφους Γ4 και Γ4Α γίνεται στο ΔΠΧΑ 3 (2008). Εάν ο έλεγχος αποκτήθηκε πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΠΧΑ 3 (2008), ο επενδυτής εφαρμόζει είτε το ΔΠΧΑ 3 (2008) είτε το ΔΠΧΑ 3 (που εκδόθηκε το 2004).

Γ4Γ Όταν ένας επενδυτής εφαρμόζει τις παραγράφους Γ4-Γ4Α και η ημερομηνία που αποκτήθηκε ο έλεγχος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 27, όπως αναθεωρήθηκε το 2008 [ΔΛΠ 27 (2008)], ο επενδυτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ για όλες τις περιόδους κατά τις οποίες η εκδότηρια είναι αναδρομικά ενοποιημένη σύμφωνα με τις παραγράφους Γ4 και Γ4Α. Αν ο έλεγχος αποκτήθηκε πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 27 (2008) ο επενδυτής θα εφαρμόσει:

- α) τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ για όλες τις περιόδους κατά τις οποίες η εκδότηρια είχε αναδρομικά ενοποιηθεί σύμφωνα με τις παραγράφους Γ4-Γ4Α· ή
- β) τις απαιτήσεις της διατύπωσης του ΔΛΠ 27 που εκδόθηκε το 2003 [ΔΛΠ 27 (2003)] για τις περιόδους πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ΔΛΠ 27 (2008) και, στη συνέχεια, τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ για τις επακόλουθες περιόδους.

Γ5 Αν, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, ο επενδυτής καταλήξει ότι δεν θα ενοποιεί πλέον μια εκδότρια η οποία έχει ενοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και τη ΜΕΔ-12, επιμετρά τη συμμετοχή του στην εκδότρια στο ποσό το οποίο θα είχε επιμετρηθεί εάν ίσχυαν οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ όταν ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (αλλά δεν απέκτησε έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (χωρίς όμως να αποκτήσει έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας είναι προγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

α) της προηγούμενης λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών· και

β) του αναγνωρισμένου ποσού της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

Γ5Α Αν η επιμέτρηση της συμμετοχής στην εκδότρια, σύμφωνα με την παράγραφο Γ5, δεν είναι εφικτή (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 8), ο επενδυτής θα εφαρμόσει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ στην αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παραγράφου Γ5, η οποία μπορεί να είναι η τρέχουσα περίοδος. Ο επενδυτής προσαρμόζει αναδρομικά την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, εκτός εάν η αρχή της προγενέστερης περιόδου για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος. Όταν η ημερομηνία κατά την οποία ο επενδυτής απέκτησε συμμετοχή (χωρίς όμως να αποκτήσει έλεγχο σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ) ή έχασε τον έλεγχο της εκδότριας είναι προγενέστερη της ημερομηνίας έναρξης της αμέσως προηγούμενης περιόδου, ο επενδυτής αναγνωρίζει, ως προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια κατά την αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου, οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ:

α) της προηγούμενης λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μη ελεγχουσών συμμετοχών· και

β) του αναγνωρισμένου ποσού της συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια.

Εάν η προγενέστερη περίοδος για την οποία είναι εφικτή η εφαρμογή της παρούσας παραγράφου είναι η τρέχουσα περίοδος, η προσαρμογή στα ίδια κεφάλαια αναγνωρίζεται στην αρχή της τρέχουσας περιόδου.

Γ6 Οι παράγραφοι 23, 25, Β94 και Β96–Β99 ήταν τροποποιήσεις του ΔΛΠ 27 οι οποίες επήλθαν το 2008 και μεταφέρθηκαν στο ΔΠΧΑ 10. Μία οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων αυτών, εκτός εάν εφαρμόζει την παράγραφο Γ3 ή απαιτείται να εφαρμόσει τις παραγράφους Γ4–Γ5Α, ως εξής:

α) Η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει οποιονδήποτε καταλογισμό κέρδους ή ζημίας για τις περιόδους αναφοράς πριν εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου Β94 για πρώτη φορά.

β) Οι απαιτήσεις των παραγράφων 23 και Β96 για τη λογιστικοποίηση των αλλαγών σε δικαιώματα ιδιοκτησίας σε μια θυγατρική μετά την απόκτηση ελέγχου δεν ισχύουν για τις αλλαγές που συνέβησαν πριν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για πρώτη φορά.

γ) Η οικονομική οντότητα δεν αναδιατυπώνει τη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε μια πρώην θυγατρική, εάν ο έλεγχος απωλέστηκε πριν εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 25 και Β97–Β99 για πρώτη φορά. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα δεν υπολογίζει εκ νέου οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία κατά την απώλεια του ελέγχου μιας θυγατρικής που συνέβη πριν εφαρμόσει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 25 και Β97–Β99 για πρώτη φορά.

Αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο»

Γ6Α Παρά τις αναφορές στην ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») στις παραγράφους Γ3Β–Γ5Α, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ3Β–Γ5Α θα πρέπει να νοηθούν ως αναφορές στην «προηγούμενη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται».

Γ6B Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, καθορίζει ευκρινώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

Γ7 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, οιαδήποτε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 που περιλαμβάνεται στο παρόν πρότυπο νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση.

ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΔΠΧΑ

Γ8 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά τις απαιτήσεις που αφορούν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008).

Γ9 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά επίσης τη ΜΕΔ-12 Ενοποίηση – Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 11

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά από οικονομικές οντότητες που διατηρούν συμμετοχή σε επιχειρηματικά σχήματα που ελέγχονται από κοινού (δηλαδή σχήματα υπό κοινό έλεγχο).

Επίτευξη του σκοπού

- 2 Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, το παρόν ΔΠΧΑ ορίζει τον κοινό έλεγχο και απαιτεί από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο να καθορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει, αξιολογώντας τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της και να λογιστικοποιεί τα εν λόγω δικαιώματα και υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον εν λόγω τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ

- 4 Σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι ένα σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο.
- 5 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο παρουσιάζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
- α) Τα μέρη δεσμεύονται από μια συμβατική ρύθμιση (βλ. παράγραφοι Β2–Β4).
- β) Η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε δύο ή περισσότερα από τα εν λόγω μέρη κοινό έλεγχο του σχήματος (βλ. παράγραφοι 7–13).
- 6 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι είτε μια κοινή επιχείρηση είτε μια κοινοπραξία.

Κοινός έλεγχος

- 7 Κοινός έλεγχος είναι ο συμβατικός συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου ενός σχήματος, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.
- 8 Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε ένα σχήμα εκτιμά κατά πόσον η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε όλα τα μέρη ή σε μια ομάδα των μερών τον έλεγχο του σχήματος συλλογικά. Όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το σχήμα συλλογικά όταν πρέπει να δράσουν από κοινού για να διευθύνουν τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά την απόδοση του σχήματος (δηλαδή τις συναφείς δραστηριότητες).
- 9 Εφόσον διαπιστωθεί ότι όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το σχήμα συλλογικά, κοινός έλεγχος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που ελέγχουν το σχήμα συλλογικά.
- 10 Σε ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο, κανένα μεμονωμένο μέρος δεν ελέγχει το σχήμα από μόνο του. Ένα μέρος με κοινό έλεγχο ενός σχήματος μπορεί να εμποδίσει τον έλεγχο του σχήματος από οποιοδήποτε άλλο μέρος ή ομάδα μερών.
- 11 Ένα σχήμα μπορεί να είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο ακόμη κι αν δεν έχουν όλα τα μέρη του κοινό έλεγχο του σχήματος. Το παρόν ΔΠΧΑ κάνει διάκριση ανάμεσα στα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο σχήματος υπό κοινό έλεγχο (συμμετέχοντες σε κοινή επιχείρηση ή κοινοπρακτούντες) και τα μέρη που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος.

- 12 Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιδεικνύει κριτική ικανότητα όταν εκτιμά κατά πόσον όλα τα μέρη ή μια ομάδα μερών έχουν τον κοινό έλεγχο ενός σχήματος. Η οικονομική οντότητα προβαίνει στην εκτίμηση αυτή λαμβάνοντας υπόψη όλα τα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις (βλ. παράγραφοι B5–B11).
- 13 Αν τα πραγματικά περιστατικά και οι περιστάσεις αλλάξουν, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά κατά πόσον εξακολουθεί να έχει τον κοινό έλεγχο του σχήματος.

Τύποι σχημάτων υπό κοινό έλεγχο

- 14 Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στον οποίο συμμετέχει. Η ταξινόμηση ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο ως κοινής επιχείρησης ή κοινοπραξίας εξαρτάται από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών του σχήματος.
- 15 Κοινή επιχείρηση είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και δεσμεύσεις ως προς τις υποχρεώσεις σε σχέση με το σχήμα. Τα εν λόγω μέρη ονομάζονται συμμετέχοντες σε κοινή επιχείρηση.
- 16 Κοινοπραξία είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του σχήματος. Τα εν λόγω μέρη ονομάζονται κοινοπρακτούστες.
- 17 Μια οικονομική οντότητα επιδεικνύει κριτική ικανότητα όταν αξιολογεί κατά πόσον ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει λαμβάνοντας υπόψη τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη ρύθμιση. Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της λαμβάνοντας υπόψη τη δομή και τη νομική μορφή του σχήματος, τους όρους που έχουν συμφωνηθεί από τα μέρη στη συμβατική ρύθμιση και, κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παράγραφοι B12–B33).
- 18 Μερικές φορές τα μέρη δεσμεύονται από μια συμφωνία-πλαίσιο που καθορίζει τους γενικούς συμβατικούς όρους για την ανάληψη μίας ή περισσότερων δραστηριοτήτων. Η συμφωνία-πλαίσιο θα μπορούσε να ορίζει ότι τα μέρη δημιουργούν διαφορετικά σχήματα υπό κοινό έλεγχο για την ανάληψη συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που αποτελούν μέρος της συμφωνίας. Παρόλο που τα εν λόγω σχήματα συνδέονται με την ίδια συμφωνία-πλαίσιο, ο τύπος τους θα μπορούσε να είναι διαφορετικός, αν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των μερών διαφέρουν όταν αναλαμβάνουν τις διαφορετικές δραστηριότητες που αντιμετωπίζονται στη συμφωνία-πλαίσιο. Ως εκ τούτου, κοινές επιχειρήσεις και κοινοπραξίες μπορούν να συνυπάρχουν, όταν τα μέρη αναλαμβάνουν διαφορετικές δραστηριότητες που αποτελούν μέρος της ίδιας συμφωνίας-πλαισίου.
- 19 Αν τα γεγονότα και οι συνθήκες αλλάξουν, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά κατά πόσον έχει αλλάξει ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕΡΩΝ ΣΧΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ

Κοινές επιχειρήσεις

- 20 Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει σε σχέση με τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση:
- α) τα περιουσιακά του στοιχεία, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία του ανήκουν από κοινού·
 - β) τις υποχρεώσεις του, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιαδήποτε υποχρεώσεις τον βαρύνουν από κοινού·
 - γ) τα έσοδά του από την πώληση του μεριδίου του από την παραγωγή που προκύπτει από την κοινή επιχείρηση·
 - δ) το μερίδιό του στα έσοδα από την πώληση της παραγωγής από την κοινή επιχείρηση· και
 - ε) τα έξοδά του, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιαδήποτε έξοδα που τον βαρύνουν από κοινού.
- 21 Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση λογιστικοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που ισχύουν για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα.

- 21Α Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση της οποίας η δραστηριότητα συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*, εφαρμόζει, στον βαθμό του μεριδίου της σύμφωνα με την παράγραφο 20, όλες τις αρχές λογιστικής για τις συνενώσεις επιχειρήσεων του ΔΠΧΑ 3 και άλλων ΔΠΧΑ οι οποίες δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα εν λόγω ΔΠΧΑ σε σχέση με τις συνενώσεις επιχειρήσεων. Η διάταξη αυτή ισχύει για την απόκτηση τόσο της αρχικής συμμετοχής όσο και πρόσθετων συμμετοχών σε κοινή επιχείρηση της οποίας η δραστηριότητα συνιστά επιχείρηση. Η λογιστική για την απόκτηση συμμετοχής σε τέτοιου είδους κοινή επιχείρηση καθορίζεται στις παραγράφους Β33Α–Β33Δ.
- 22 Η λογιστική για συναλλαγές όπως η πώληση, η εισφορά ή η αγορά περιουσιακών στοιχείων ανάμεσα σε μια οικονομική οντότητα και μια κοινή επιχείρηση στην οποία είναι συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση καθορίζεται στις παραγράφους Β34–Β37.
- 23 Ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινή επιχείρηση, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχο αυτής, λογιστικοποιεί επίσης τη συμμετοχή του στο επιχειρηματικό σχήμα, σύμφωνα με τις παραγράφους 20 έως 22, εφόσον το εν λόγω μέρος έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία, και δεσμεύσεις ως προς τις υποχρεώσεις, σε σχέση με την κοινή επιχείρηση. Αν ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινή επιχείρηση, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχο αυτής, δεν έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με την εν λόγω κοινή επιχείρηση, λογιστικοποιεί επίσης τη συμμετοχή του στην κοινή επιχείρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που ισχύουν για την εν λόγω συμμετοχή.

Κοινοπραξίες

- 24 Ένα μέλος κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε μια κοινοπραξία ως επένδυση και λογιστικοποιεί την εν λόγω επένδυση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*, εκτός αν η οικονομική οντότητα απαλλάσσεται από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, όπως ορίζεται στο εν λόγω πρότυπο.
- 25 Ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινοπραξία, αλλά δεν έχει τον κοινό της έλεγχο, λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*, εκτός αν έχει σημαντική επιρροή στην κοινοπραξία, περίπτωση στην οποία τη λογιστικοποιεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- 26 **Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του, ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση ή ένα μέλος κοινοπραξίας λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε:**
- α) μια κοινή επιχείρηση σύμφωνα με τις παραγράφους 20–22·
 - β) μια κοινοπραξία σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 *Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις*.
- 27 **Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του, ένα μέρος που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχει τον κοινό του έλεγχο, λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε:**
- α) μια κοινή επιχείρηση σύμφωνα με την παράγραφο 23·
 - β) μια κοινοπραξία σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 9, εκτός αν η οικονομική οντότητα έχει σημαντική επιρροή στην κοινοπραξία, περίπτωση στην οποία εφαρμόζει την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ.

σχήμα υπό κοινό έλεγχο	Επιχειρηματικό σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο .
κοινός έλεγχος	Ο συμβατικός συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου ενός σχήματος, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.
κοινή επιχείρηση	Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο έχουν δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις ως προς τις υποχρεώσεις σε σχέση με το σχήμα υπό κοινό έλεγχο.
συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση	Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση που έχει κοινό έλεγχο της εν λόγω κοινής επιχείρησης.
κοινοπραξία	Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του επιχειρηματικού σχήματος.
μέλος της κοινοπραξίας	Ένας συμμετέχων σε μια κοινοπραξία που έχει κοινό έλεγχο της εν λόγω κοινοπραξίας.
συμμετέχων σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο	Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο , ανεξάρτητα από το αν η εν λόγω οικονομική οντότητα έχει κοινό έλεγχο του σχήματος.
χωριστός φορέας	Μια χωριστά αναγνωρίσιμη χρηματοοικονομική δομή που περιλαμβάνει χωριστά νομικά πρόσωπα ή οικονομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από τον νόμο, ανεξάρτητα από το αν οι εν λόγω οικονομικές οντότητες έχουν νομική προσωπικότητα.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις* και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

- έλεγχος εκδότης
- μέθοδος της καθαρής θέσης
- εξουσία
- δικαιώματα προστασίας
- συναφείς δραστηριότητες
- ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- σημαντική επιρροή.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-27 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

- B1 Τα παραδείγματα σε αυτό το προσάρτημα περιγράφουν υποθετικές καταστάσεις. Αν και η δομή ορισμένων πτυχών των παραδειγμάτων μπορεί να είναι πραγματική, όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις μιας συγκεκριμένης δομής γεγονότων πρέπει να αξιολογούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 11.

ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ

Συμβατική ρύθμιση (παράγραφος 5)

- B2 Οι συμβατικές ρυθμίσεις μπορούν να αποδειχθούν με διάφορους τρόπους. Μια εκτελεστή συμβατική ρύθμιση συχνά, αλλά όχι πάντα, διατυπώνεται γραπτώς, συνήθως με τη μορφή σύμβασης ή τεκμηριωμένων συζητήσεων μεταξύ των μερών. Νομοθετικοί μηχανισμοί μπορούν επίσης να δημιουργήσουν εκτελεστές ρυθμίσεις, είτε μόνοι τους είτε σε συνδυασμό με συμβάσεις μεταξύ των μερών.
- B3 Όταν τα σχήματα υπό κοινό έλεγχο δομούνται μέσω ενός χωριστού φορέα (βλ. παράγραφοι B19-B33), η συμβατική ρύθμιση ή ορισμένες πτυχές της συμβατικής ρύθμισης σε ορισμένες περιπτώσεις θα ενσωματώνονται στα άρθρα, το καταστατικό ή τους εσωτερικούς κανονισμούς του χωριστού φορέα.
- B4 Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει τους όρους βάσει των οποίων τα μέρη συμμετέχουν στη δραστηριότητα που αποτελεί το αντικείμενο της ρύθμισης. Η συμβατική ρύθμιση γενικά ασχολείται με ζητήματα όπως:
- α) ο σκοπός, η δραστηριότητα και η διάρκεια του σχήματος υπό κοινό έλεγχο.
 - β) ο τρόπος διορισμού των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή του ισοδύναμου διοικητικού οργάνου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο.
 - γ) η διαδικασία λήψης αποφάσεων: τα ζητήματα που απαιτούν αποφάσεις από τα μέρη, τα δικαιώματα ψήφου των μερών και το απαιτούμενο επίπεδο υποστήριξης για τα εν λόγω ζητήματα. Η διαδικασία λήψης αποφάσεων που αποτυπώνεται στη συμβατική ρύθμιση καθορίζει τον κοινό έλεγχο του σχήματος (βλ. παράγραφοι B5-B11).
 - δ) το κεφάλαιο ή άλλες συνεισφορές που απαιτούνται από τα μέρη.
 - ε) ο τρόπος με τον οποίο επιμερίζονται στα μέρη τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα, τα κέρδη ή οι ζημιές που σχετίζονται με το σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

Κοινός έλεγχος (παράγραφοι 7-13)

- B5 Κατά την αξιολόγηση αν μια οικονομική οντότητα έχει κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος, η οικονομική οντότητα αξιολογεί πρώτα αν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το επιχειρηματικό σχήμα. Το ΔΠΧΑ 10 ορίζει τον έλεγχο και χρησιμοποιείται για να καθοριστεί αν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών είναι εκτεθειμένα ή έχουν δικαιώματα σε μεταβλητές αποδόσεις από τη συμμετοχή τους στο επιχειρηματικό σχήμα και αν έχουν την ικανότητα να επηρεάσουν τις εν λόγω αποδόσεις μέσω της εξουσίας τους επί του επιχειρηματικού σχήματος. Όταν όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών, λαμβανόμενα υπόψη συλλογικά, είναι σε θέση να κατευθύνουν τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά τις αποδόσεις του επιχειρηματικού σχήματος (δηλαδή τις συναφείς δραστηριότητες), τα μέρη ελέγχουν συλλογικά το σχήμα.

- B6 Αφού εξαχθεί το συμπέρασμα ότι όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το επιχειρηματικό σχήμα συλλογικά, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον έχει κοινό έλεγχο του επιχειρηματικού σχήματος. Κοινός έλεγχος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που ελέγχουν συλλογικά το επιχειρηματικό σχήμα. Η αξιολόγηση του αν το επιχειρηματικό σχήμα ελέγχεται από κοινού από όλα τα μέρη του ή από μια ομάδα των μερών, ή αν ελέγχεται από ένα από τα μέρη του και μόνο, μπορεί να απαιτεί κρίση.
- B7 Μερικές φορές η διαδικασία λήψης αποφάσεων που έχει συμφωνηθεί από τα μέρη στη συμβατική ρύθμιση οδηγεί σιωπηρά σε κοινό έλεγχο. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα επιχειρηματικό σχήμα στο οποίο το καθένα έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου και η συμβατική ρύθμιση μεταξύ τους καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 51 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για να ληφθούν αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες. Στην περίπτωση αυτή, τα μέρη έχουν συμφωνήσει σιωπηρά ότι έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος, διότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες δεν μπορούν να ληφθούν χωρίς να συμφωνήσουν και τα δύο μέρη.
- B8 Σε άλλες περιπτώσεις, η συμβατική ρύθμιση απαιτεί ένα ελάχιστο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες. Όταν το εν λόγω ελάχιστο απαιτούμενο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου μπορεί να επιτευχθεί με περισσότερους από έναν συνδυασμό των μερών που συμφωνούν μεταξύ τους, το εν λόγω σχήμα δεν είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο, εκτός αν η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ποια μέρη (ή συνδυασμός μερών) απαιτείται να συμφωνούν ομόφωνα επί αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του επιχειρηματικού σχήματος.

Παραδείγματα εφαρμογής

Παράδειγμα 1

Ας υποτεθεί ότι τρία μέρη δημιουργούν ένα επιχειρηματικό σχήμα: Ο Α έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου στο σχήμα, ο Β έχει το 30 τοις εκατό και ο Γ έχει το 20 τοις εκατό. Η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των Α, Β και Γ καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος. Ακόμη και αν ο Α μπορεί να μπλοκάρει οποιαδήποτε απόφαση, δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα διότι χρειάζεται τη συμφωνία του Β. Οι όροι της συμβατικής ρύθμισής τους που απαιτούν τουλάχιστον 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες συνεπάγονται ότι ο Α και ο Β έχουν κοινό έλεγχο του επιχειρηματικού σχήματος, διότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος δεν μπορούν να ληφθούν χωρίς να συμφωνούν τόσο ο Α όσο και ο Β.

Παράδειγμα 2

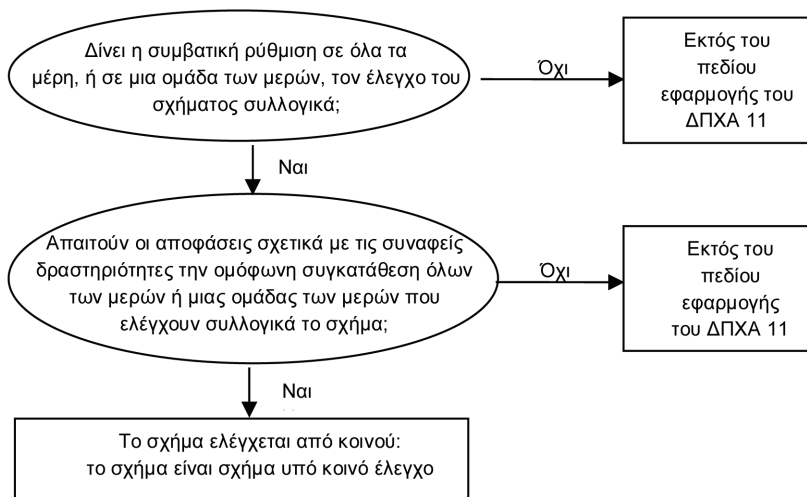
Ας υποθέσουμε ότι ένα επιχειρηματικό σχήμα έχει τρία μέρη: Ο Α έχει το 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου στο σχήμα και ο Β και ο Γ έχουν από 25 τοις εκατό ο καθένας. Η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των Α, Β και Γ καθορίζει ότι απαιτείται τουλάχιστον το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος. Ακόμη και αν ο Α μπορεί να μπλοκάρει οποιαδήποτε απόφαση, δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα διότι χρειάζεται τη συμφωνία είτε του Β είτε του Γ. Σε αυτό το παράδειγμα, ο Α, ο Β και ο Γ ελέγχουν συλλογικά το επιχειρηματικό σχήμα. Ωστόσο, υπάρχει πάνω από ένας συνδυασμός μερών που μπορούν να συμφωνήσουν να φθάσουν το 75 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου (δηλαδή είτε ο Α και ο Β είτε ο Α και ο Γ). Σε μια τέτοια κατάσταση, για να αποτελέσει η συμβατική ρύθμιση μεταξύ των μερών σχήμα υπό κοινό έλεγχο θα έπρεπε να καθορίζει ποιος συνδυασμός των μερών απαιτείται για να υπάρχει ομόφωνη συμφωνία επί αποφάσεων σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του σχήματος.

Παράδειγμα 3

Ας υποθέσουμε ότι σε ένα επιχειρηματικό σχήμα ο Α και ο Β έχουν ο καθένας το 35 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου, ενώ το υπόλοιπο 30 τοις εκατό είναι κατακερματισμένο. Οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν έγκριση από την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου. Ο Α και ο Β έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος μόνο αν η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες του επιχειρηματικού σχήματος απαιτούν να συμφωνούν τόσο ο Α όσο και ο Β.

- B9 Η απαίτηση για ομόφωνη συναίνεση σημαίνει ότι οποιοδήποτε μέρος με κοινό έλεγχο του σχήματος μπορεί να εμποδίσει οποιοδήποτε από τα άλλα μέρη ή μια ομάδα των μερών να λάβει μονομερείς αποφάσεις (σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες) χωρίς τη συγκατάθεσή του. Αν η απαίτηση για ομόφωνη συναίνεση σχετίζεται μόνο με αποφάσεις που δίνουν σε ένα μέρος δικαιώματα προστασίας και όχι με αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες ενός σχήματος, το εν λόγω μέρος δεν είναι μέρος με κοινό έλεγχο του σχήματος.
- B10 Μια συμβατική ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει ρήτρες για την επίλυση των διαφορών, όπως η διατησία. Οι εν λόγω διατάξεις μπορούν να επιτρέπουν τη λήψη αποφάσεων ελλείψει ομόφωνης συναίνεσης μεταξύ των μερών που έχουν κοινό έλεγχο. Η ύπαρξη τέτοιων διατάξεων δεν εμποδίζει το να τελεί το σχήμα υπό κοινό έλεγχο, κατά συνέπεια, το να συνιστά σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

Εκτίμηση του κοινού ελέγχου



- B11 Όταν ένα σχήμα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 11, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τη συμμετοχή της στο σχήμα σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ, όπως το ΔΠΧΑ 10, το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) ή το ΔΠΧΑ 9.

ΤΥΠΟΙ ΣΧΗΜΑΤΩΝ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 14-19)

- B12 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο δημιουργούνται για διάφορους σκοπούς (π.χ. ως τρόπος για να επιμερίζονται στα μέρη το κόστος και οι κίνδυνοι ή ως τρόπος για να παρέχεται στα μέρη πρόσβαση σε νέες τεχνολογίες ή νέες αγορές) και μπορούν να καθιερωθούν με τη χρήση διαφορετικών δομών και νομικών μορφών.
- B13 Μερικά επιχειρηματικά σχήματα δεν απαιτούν η δραστηριότητα που αποτελεί το αντικείμενο του επιχειρηματικού σχήματος να αναληφθεί σε χωριστό φορέα. Ωστόσο, άλλα σχήματα συνεπάγονται τη δημιουργία χωριστού φορέα.
- B14 Η ταξινόμηση των σχημάτων υπό κοινό έλεγχο που απαιτείται από το παρόν ΔΠΧΑ εξαρτάται από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών που απορρέουν από τη λειτουργία του σχήματος κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών. Το παρόν ΔΠΧΑ κατατάσσει τα σχήματα υπό κοινό έλεγχο είτε ως κοινές επιχειρήσεις είτε ως κοινοπραξίες. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις ως προς τις υποχρεώσεις, σε σχέση με το επιχειρηματικό σχήμα, το σχήμα αυτό είναι κοινή επιχείρηση. Όταν μια οικονομική οντότητα έχει δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του σχήματος, το σχήμα αυτό είναι κοινοπραξία. Οι παράγραφοι B16-B33 ορίζουν την αξιολόγηση που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα για να προσδιορίσει αν έχει συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση ή σε κοινοπραξία.

Ταξινόμηση σχήματος υπό κοινό έλεγχο

- B15 Όπως αναφέρεται στην παράγραφο B14, η ταξινόμηση σχημάτων υπό κοινό έλεγχο απαιτεί τα μέρη να αξιολογήσουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από τη συμμετοχή στο σχήμα. Όταν κάνει την εν λόγω εκτίμηση, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τα εξής:

α) τη δομή του σχήματος υπό κοινό έλεγχο (βλ. παράγραφοι B16-B21).

β) στις περιπτώσεις στις οποίες το σχήμα δομείται μέσω ενός χωριστού φορέα:

i) τη νομική μορφή του χωριστού φορέα (βλ. παράγραφοι B22–B24)·

ii) τους όρους της συμβατικής ρύθμισης (βλ. παράγραφοι B25–B28)· και

iii) κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παράγραφοι B29–B33).

Δομή σχήματος υπό κοινό έλεγχο

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο μη δομημένα μέσω ενός χωριστού φορέα

B16 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο που δεν είναι δομημένο μέσω ενός χωριστού φορέα είναι κοινή επιχείρηση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η συμβατική ρύθμιση καθιερώνει τα δικαιώματα των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα, καθώς και τα δικαιώματα των μερών στα αντίστοιχα έσοδα και τις υποχρεώσεις για τα αντίστοιχα έξοδα.

B17 Η συμβατική ρύθμιση συχνά περιγράφει τη φύση των δραστηριοτήτων που αποτελούν το αντικείμενο του σχήματος και τον τρόπο με τον οποίο τα μέρη προτίθενται να αναλάβουν τις εν λόγω δραστηριότητες από κοινού. Για παράδειγμα, τα μέρη ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο θα μπορούσαν να συμφωνήσουν για την κατασκευή ενός προϊόντος από κοινού, κατά την οποία κάθε μέρος είναι υπεύθυνο για μια συγκεκριμένη εργασία, χρησιμοποιεί τα δικά του στοιχεία ενεργητικού και αναλαμβάνει τις δικές του υποχρεώσεις. Η συμβατική ρύθμιση θα μπορούσε επίσης να καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να επιμερίζονται μεταξύ τους τα έσοδα και τα έξοδα που είναι κοινά για τα μέρη. Σε τέτοια περίπτωση, κάθε συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει στις οικονομικές καταστάσεις του τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που χρησιμοποιούνται για τη συγκεκριμένη εργασία και αναγνωρίζει το μερίδιό του στα έσοδα και τα έξοδα, σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση.

B18 Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο θα μπορούσαν να συμφωνήσουν, για παράδειγμα, να μοιράζονται και να λειτουργούν από κοινού ένα περιουσιακό στοιχείο. Σε τέτοια περίπτωση, η συμβατική ρύθμιση καθιερώνει τα δικαιώματα των μερών στο περιουσιακό στοιχείο που λειτουργεί από κοινού και τον τρόπο με τον οποίο η παραγωγή ή τα έσοδα από το περιουσιακό στοιχείο και τα λειτουργικά έξοδα επιμερίζονται μεταξύ των μερών. Κάθε συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση λογιστικοποιεί το μερίδιό του στο κοινό περιουσιακό στοιχείο και το συμφωνημένο μερίδιό του σε τυχόν υποχρεώσεις και αναγνωρίζει το μερίδιό του από την παραγωγή, τα έσοδα και τα έξοδα σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση.

Σχήματα υπό κοινό έλεγχο δομημένα μέσω ενός χωριστού φορέα

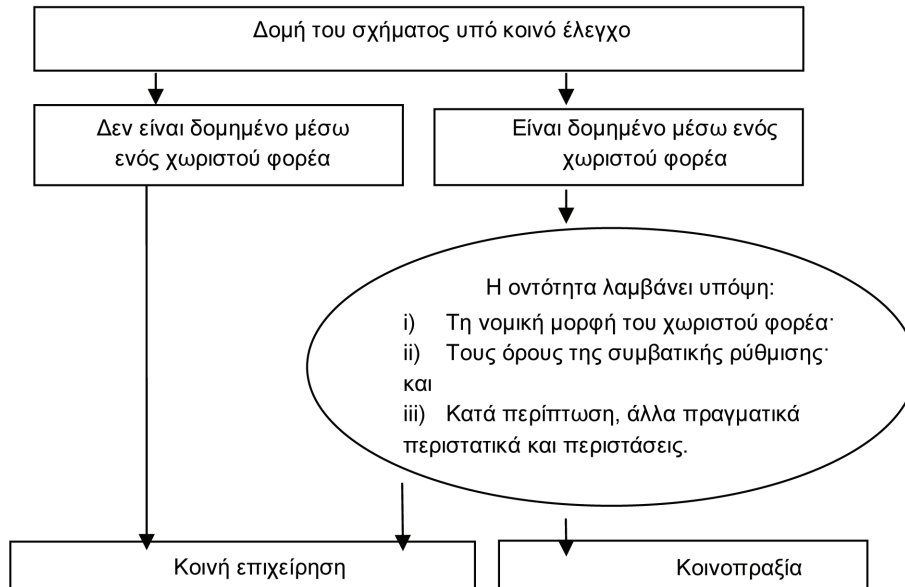
B19 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο για το οποίο τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού διατηρούνται σε χωριστό φορέα μπορεί να είναι είτε κοινοπραξία είτε κοινή επιχείρηση.

B20 Το αν ένα μέρος είναι συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση ή μέλος κοινοπραξίας εξαρτάται από τα δικαιώματα του μέρους στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα, που διατηρούνται σε χωριστό φορέα.

B21 Όπως αναφέρεται στην παράγραφο B15, όταν τα μέρη έχουν δομήσει ένα επιχειρηματικό σχήμα υπό κοινό έλεγχο σε χωριστό φορέα, τα μέρη πρέπει να εκτιμήσουν αν η νομική μορφή του χωριστού φορέα, οι όροι της συμβατικής ρύθμισης και, κατά περίπτωση, οποιαδήποτε άλλα γεγονότα και περιστάσεις τους δίνουν:

- α) δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα (δηλαδή το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση)· ή
- β) δικαιώματα στο καθαρό ενεργητικό του σχήματος (δηλαδή το σχήμα είναι κοινοπραξία).

Ταξινόμηση ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο: αξιολόγηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων των μερών που απορρέουν από το σχήμα



Νομική μορφή του χωριστού φορέα

B22 Η νομική μορφή του χωριστού φορέα είναι σημαντική κατά την εκτίμηση του τύπου σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Η νομική μορφή βοηθά στην αρχική εκτίμηση των δικαιωμάτων των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και των υποχρεώσεων για τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα, όπως το αν τα μέρη διατηρούν συμμετοχές στα στοιχεία ενεργητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα και αν είναι υπεύθυνα για τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα.

B23 Για παράδειγμα, τα μέρη θα μπορούσαν να λειτουργήσουν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο μέσω ενός χωριστού φορέα, του οποίου η νομική μορφή έχει ως αποτέλεσμα ο χωριστός φορέας να λαμβάνεται υπόψη αυτόνομα (δηλαδή τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού του χωριστού φορέα και όχι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού των μερών). Σε τέτοια περίπτωση, η εκτίμηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα δείχνει ότι το εν λόγω σχήμα είναι κοινοπραξία. Ωστόσο, οι όροι που συμφωνήθηκαν από τα μέρη στη συμβατική ρύθμισή τους (βλ. παραγράφους B25-B28) και, κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις (βλ. παραγράφους B29-B33) μπορούν να υπερισχύουν της εκτίμησης των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα.

B24 Η εκτίμηση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα είναι επαρκής για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση μόνο αν τα συμβαλλόμενα μέρη λειτουργούν το επιχειρηματικό σχήμα σε χωριστό φορέα η νομική μορφή του οποίου δεν παρέχει διαχωρισμό ανάμεσα στα μέρη και τον χωριστό φορέα (δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που διατηρούνται στον χωριστό φορέα είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού των μερών).

Αξιολόγηση των όρων της συμβατικής ρύθμισης

B25 Σε πολλές περιπτώσεις τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που συμφωνήθηκαν από τα μέρη στις συμβατικές ρυθμίσεις τους είναι συνεπή ή δεν έρχονται σε αντίθεση με τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα στον οποίο έχει δομηθεί το επιχειρηματικό σχήμα.

- B26 Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη χρησιμοποιούν τη συμβατική ρύθμιση για να ανατρέψουν ή να τροποποιήσουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που παρέχονται από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα στον οποίο έχει δομηθεί το επιχειρηματικό σχήμα.

Παράδειγμα εφαρμογής

Παράδειγμα 4

Ας υποθέσουμε ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο με τη μορφή οικονομικής οντότητας συσταθείσας ως εταιρείας. Κάθε μέρος κατέχει ιδιοκτησιακή συμμετοχή 50 τοις εκατό στην εταιρεία. Η σύσταση της εταιρείας επιτρέπει τον διαχωρισμό της οικονομικής οντότητας από τους ιδιοκτήτες της και κατά συνέπεια τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που διατηρούνται στην οικονομική οντότητα είναι τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας. Σε τέτοια περίπτωση, η εκτίμηση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που παρέχονται στα μέρη από τη νομική μορφή του χωριστού φορέα δείχνει ότι τα μέρη έχουν δικαίωμα στο καθαρό ενεργητικό του σχήματος.

Ωστόσο, τα μέρη τροποποιούν τα χαρακτηριστικά της εταιρείας μέσω της συμβατικής συμφωνίας τους, με τρόπο ώστε το καθένα να έχει συμμετοχή στα στοιχεία του ενεργητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας και καθένα να ευθύνεται για τα στοιχεία παθητικού της συγκροτημένης σε εταιρεία οικονομικής οντότητας σε μια συγκεκριμένη αναλογία. Τέτοιες συμβατικές τροποποιήσεις των χαρακτηριστικών μιας εταιρείας μπορούν να καταστήσουν ένα σχήμα κοινή επιχείρηση.

- B27 Ο ακόλουθος πίνακας συγκρίνει κοινούς όρους των συμβατικών ρυθμίσεων των μερών σε μια κοινή επιχείρηση και κοινούς όρους των συμβατικών ρυθμίσεων των μερών σε μια κοινοπραξία. Τα παραδείγματα των συμβατικών όρων που προβλέπονται στον παρακάτω πίνακα δεν είναι εξαντλητικά.

Αξιολόγηση των όρων της συμβατικής ρύθμισης

	Κοινή επιχείρηση	Κοινοπραξία
Όροι της συμβατικής ρύθμισης	Η συμβατική ρύθμιση παρέχει στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα.	Η συμβατική ρύθμιση παρέχει στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δικαιώματα στο καθαρό ενεργητικό του σχήματος (δηλαδή ο χωριστός φορέας και όχι τα μέρη είναι εκείνος που έχει δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα).
Δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο επιμερίζονται όλες οι συμμετοχές (π.χ. δικαιώματα, τίτλος ή κυριότητα) στα στοιχεία ενεργητικού σε σχέση με σχήμα σε ένα συγκεκριμένο ποσοστό (π.χ. κατ' αναλογία προς την ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα ή κατ' αναλογία προς τη δραστηριότητα που ασκείται μέσω του σχήματος που αποδίδεται άμεσα σε αυτά).	Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι τα στοιχεία ενεργητικού που εισφέρονται στο σχήμα ή αποκτώνται στη συνέχεια από το σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι τα στοιχεία του ενεργητικού του σχήματος. Τα μέρη δεν διατηρούν συμμετοχές (π.χ. δικαιώματα, τίτλο ή κυριότητα) στα στοιχεία ενεργητικού του σχήματος.
Υποχρεώσεις για στοιχεία παθητικού	Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι στα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο επιμερίζονται όλες οι υποχρεώσεις, οι οφειλές, τα έξοδα και τα έξοδα σε ένα καθορισμένο ποσοστό (π.χ. κατ' αναλογία προς την ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα ή κατ' αναλογία προς τη δραστηριότητα που ασκείται μέσω του σχήματος που αποδίδεται άμεσα σε αυτά).	Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι το σχήμα υπό κοινό έλεγχο ευθύνεται για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του σχήματος.

	Κοινή επιχείρηση	Κοινοπραξία
		<p>Η συμβατική ρύθμιση ορίζει ότι τα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο είναι υπεύθυνα έναντι του σχήματος μόνο στον βαθμό των αντίστοιχων επενδύσεών τους στο σχήμα ή των αντίστοιχων υποχρεώσεών τους να συμβάλλουν οποιοδήποτε μη καταβληθέν ή πρόσθετο κεφάλαιο στο σχήμα ή και τα δύο.</p>
	<p>Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει ότι τα μέρη του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ευθύνονται για αξιώσεις που γείρονται από τρίτους.</p>	<p>Η συμβατική ρύθμιση αναφέρει ότι οι πιστωτές του σχήματος υπό κοινό έλεγχο δεν έχουν δικαίωμα προσφυγής κατά οποιοδήποτε μέρους σχετικά με χρέη ή υποχρεώσεις του σχήματος.</p>
Έσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημιές	<p>Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει την κατανομή των εσόδων και των εξόδων με βάση τη σχετική απόδοση κάθε μέρους του σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Για παράδειγμα, η συμβατική ρύθμιση θα μπορούσε να καθορίζει ότι τα έσοδα και τα έξοδα κατανέμονται με βάση τη δυναμικότητα που χρησιμοποιεί κάθε μέρος σε ένα εργοστάσιο που λειτουργεί από κοινού, η οποία θα μπορούσε να διαφέρει από την ιδιοκτησιακή συμμετοχή του στο σχήμα υπό κοινό έλεγχο. Σε άλλες περιπτώσεις, τα μέρη θα μπορούσαν να έχουν συμφωνήσει να επιμερίζονται σε αυτά τα κέρδη ή οι ζημιές σε σχέση με το σχήμα με βάση ένα συγκεκριμένο ποσοστό, όπως η ιδιοκτησιακή συμμετοχή των μερών στο σχήμα. Αυτό δεν θα εμπόδιζε το σχήμα να είναι κοινή επιχείρηση, εφόσον τα μέρη έχουν δικαίωμα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία του παθητικού, σε σχέση με το σχήμα.</p>	<p>Η συμβατική ρύθμιση καθορίζει το μερίδιο κάθε μέρους στα κέρδη ή τις ζημιές σε σχέση με τις δραστηριότητες του σχήματος.</p>
Εγγυήσεις	<p>Από μέρη σχημάτων υπό κοινό έλεγχο συχνά ζητείται να παράσχουν εγγυήσεις προς τρίτους που, για παράδειγμα, λαμβάνουν μια υπηρεσία ή παρέχουν χρηματοδότηση στο σχήμα υπό κοινό έλεγχο. Η παροχή τέτοιων εγγυήσεων ή η δέσμευση των μερών να τις παράσχουν, δεν καθορίζει, από μόνη της, ότι το σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι κοινή επιχείρηση. Το στοιχείο που καθορίζει αν το σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία είναι αν τα μέρη βαρύνονται για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα (για μερικά από τα οποία τα μέρη μπορεί να έχουν ή να μην έχουν παράσχει εγγύηση).</p>	

Αξιολόγηση άλλων γεγονότων και περιστάσεων

- B29 Όταν οι όροι της συμβατικής ρύθμισης δεν καθορίζουν ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα, τα μέρη λαμβάνουν υπόψη άλλα γεγονότα και περιστάσεις για να αξιολογήσουν αν το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία.
- B30 Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο μπορεί να είναι δομημένο σε χωριστό φορέα, η νομική μορφή του οποίου παρέχει διαχωρισμό μεταξύ των μερών και του χωριστού φορέα. Οι συμβατικοί όροι που συμφωνήθηκαν ανάμεσα στα μέρη μπορεί να μην καθορίζουν τα δικαιώματα των μερών στα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις τους για τα στοιχεία παθητικού, όμως ο συνυπολογισμός άλλων γεγονότων και περιστάσεων μπορεί να οδηγήσει στην ταξινόμηση ενός τέτοιου σχήματος ως κοινής επιχείρησης. Αυτό θα συμβαίνει όταν άλλα πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις δίνουν στα μέρη δικαιώματα σε στοιχεία ενεργητικού και τους επιβάλλουν υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού, σε σχέση με το σχήμα.
- B31 Όταν οι δραστηριότητες ενός σχήματος είναι σχεδιασμένες κατά κύριο λόγο για την παροχή παραγωγής στα μέρη, αυτό δείχνει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα ουσιαστικά σε όλα τα οικονομικά οφέλη των στοιχείων ενεργητικού του σχήματος. Τα μέρη τέτοιων σχημάτων συχνά διασφαλίζουν την πρόσβασή τους στην παραγωγή που παρέχεται από το σχήμα, εμποδίζοντας το σχήμα να πωλεί την παραγωγή σε τρίτους.
- B32 Το αποτέλεσμα ενός σχήματος με τέτοιο σχεδιασμό και σκοπό είναι οι υποχρεώσεις που προκύπτουν για το σχήμα να εκπληρώνονται, κατ' ουσίαν, από τις ταμειακές ροές που εισπράττονται από τα μέρη, μέσω της αγοράς της παραγωγής από αυτά. Όταν τα μέρη είναι ουσιαστικά η μόνη πηγή ταμειακών ροών που συμβάλλει στη συνέχεια των εργασιών του σχήματος, αυτό δείχνει ότι τα μέρη έχουν υποχρέωση για τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με το σχήμα.

Παράδειγμα εφαρμογής**Παράδειγμα 5**

Ας υποτεθεί ότι δύο μέρη δημιουργούν ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο με τη μορφή οικονομικής οντότητας που έχει συσταθεί ως εταιρεία (οικονομική οντότητα Γ), στην οποία κάθε μέρος έχει ιδιοκτησιακή συμμετοχή 50 τοις εκατό. Ο σκοπός του σχήματος είναι η παραγωγή υλικών που απαιτούνται από τα μέρη για τις δικές τους μεμονωμένες μεταποιητικές διαδικασίες. Το σχήμα διασφαλίζει ότι τα μέρη λειτουργούν την εγκατάσταση που παράγει τα υλικά με τις ποσοτικές και ποιοτικές προδιαγραφές των μερών.

Η νομική μορφή της οικονομικής οντότητας Γ (επίσημα συσταθείσα οντότητα) μέσω της οποίας διεξάγονται οι δραστηριότητες δείχνει καταρχάς ότι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται στην οικονομική οντότητα Γ είναι τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού της οικονομικής οντότητας Γ. Η συμβατική ρύθμιση ανάμεσα στα μέρη δεν ορίζει ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα στα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεις για τα στοιχεία παθητικού της οικονομικής οντότητας Γ. Κατά συνέπεια, η νομική μορφή της οικονομικής οντότητας Γ και οι όροι της συμβατικής ρύθμισης δείχνουν ότι το σχήμα είναι κοινοπραξία.

Ωστόσο, τα μέρη λαμβάνουν επίσης υπόψη τις ακόλουθες πτυχές του σχήματος:

— Τα μέρη συμφώνησαν να αγοράσουν όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ σε αναλογία 50:50. Η οικονομική οντότητα Γ δεν μπορεί να πουλήσει κανένα μέρος της παραγωγής σε τρίτους, εκτός αν αυτό έχει εγκριθεί από τα δύο μέρη που συμμετέχουν στο σχήμα. Επειδή ο σκοπός του σχήματος είναι να παρέχει στα μέρη την παραγωγή που χρειάζονται, τέτοιες πωλήσεις προς τρίτους αναμένεται να είναι ασυνήθιστες και μη ουσιώδεις.

— Η τιμή της παραγωγής που πωλείται στα μέρη ορίζεται από τα δύο μέρη σε ένα επίπεδο που έχει σχεδιαστεί για να καλύπτει το κόστος της παραγωγής και τα διοικητικά έξοδα που βαρύνουν την οικονομική οντότητα Γ. Με βάση αυτό το μοντέλο λειτουργίας, το σχήμα προορίζεται να λειτουργεί σε επίπεδο νεκρού σημείου.

Από τα ανωτέρω γεγονότα, τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις θεωρούνται συναφή:

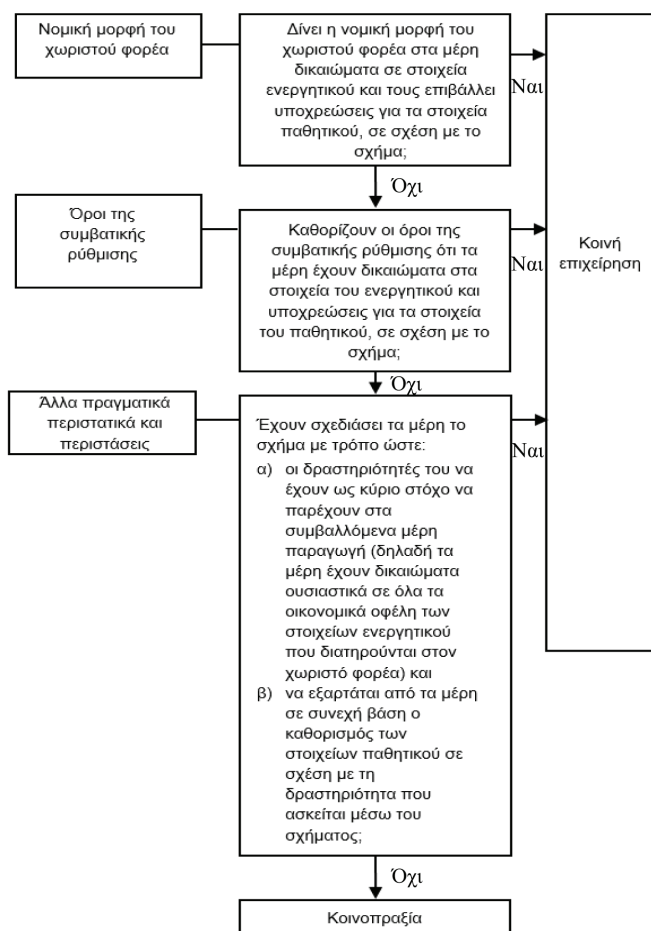
- Η υποχρέωση των μερών να αγοράζουν όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ αντανακλά την αποκλειστική εξάρτηση της οικονομικής οντότητας Γ από τα μέρη για την παραγωγή ταμειακών ροών και, κατά συνέπεια, τα μέρη έχουν την υποχρέωση να χρηματοδοτούν την τακτοποίηση των υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας Γ.
- Το γεγονός ότι τα μέρη έχουν δικαιώματα σε όλη την παραγωγή που παράγεται από την οικονομική οντότητα Γ σημαίνει ότι τα μέρη καταναλώνουν και κατά συνέπεια έχουν δικαιώματα σε όλα τα οικονομικά οφέλη των στοιχείων ενεργητικού της οικονομικής οντότητας Γ.

Αυτά τα γεγονότα και οι περιστάσεις δείχνουν ότι το σχήμα είναι κοινή επιχείρηση. Το συμπέρασμα σχετικά με την ταξινόμηση του σχήματος υπό κοινό έλεγχο υπό αυτές τις συνθήκες δεν θα άλλαζε αν, αντί τα μέρη να χρησιμοποιούν τα ίδια το μερίδιό τους στην παραγωγή τους σε μεταγενέστερη μεταποιητική διαδικασία, πωλούσαν σε τρίτους το μερίδιό τους στην παραγωγή.

Αν τα μέρη άλλαζαν τους όρους της συμβατικής ρύθμισης με τρόπο ώστε το σχήμα να μπορεί να πωλεί την παραγωγή σε τρίτους, αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα Γ να αναλάμβανε τους κινδύνους ζήτησης, αποθεμάτων καθώς και τους πιστωτικούς κινδύνους. Στην περίπτωση αυτή, μια τέτοια αλλαγή στα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις θα απαιτούσε επανεκτίμηση της ταξινόμησης του σχήματος υπό κοινό έλεγχο. Αυτά τα πραγματικά περιστατικά και οι περιστάσεις θα έδειχναν ότι το σχήμα είναι κοινοπραξία.

B33 Το ακόλουθο διάγραμμα ροής απεικονίζει την αξιολόγηση την οποία ακολουθεί μια οικονομική οντότητα για να ταξινομησει ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όταν αυτό δομείται μέσω χωριστού φορέα:

Ταξινόμηση σχήματος υπό κοινό έλεγχο δομημένου μέσω χωριστού φορέα



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕΡΩΝ ΣΧΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 21Α–22)

Λογιστική για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις

B33A Όταν μια οικονομική οντότητα αποκτά συμμετοχή σε κοινή επιχείρηση της οποίας η δραστηριότητα συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, εφαρμόζει, στον βαθμό του μεριδίου της σύμφωνα με την παράγραφο 20, όλες τις

αρχές λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων του ΔΠΧΑ 3, και άλλων ΔΠΧΑ, οι οποίες δεν έρχονται σε σύγκρουση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται στα εν λόγω ΔΠΧΑ σε σχέση με συνενώσεις επιχειρήσεων. Οι αρχές λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων που δεν έρχονται σε αντίθεση με τις κατευθυντήριες γραμμές του παρόντος ΔΠΧΑ περιλαμβάνουν αλλά δεν περιορίζονται σε:

- α) επιμέτρηση αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, εκτός των στοιχείων για τα οποία προβλέπονται εξαιρέσεις στο ΔΠΧΑ 3 και σε άλλα ΔΠΧΑ·
- β) αναγνώριση του σχετικού με τις αποκτήσεις κόστους ως εξόδου εντός των περιόδων κατά τη διάρκεια των οποίων πραγματοποιήθηκε το κόστος και λήφθηκαν οι υπηρεσίες, εξαιρουμένου του κόστους για έκδοση χρεωστικών ή συμμετοχικών τίτλων, το οποίο αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση* και το ΔΠΧΑ 9 ⁽⁵⁶⁾·
- γ) αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού, με εξαίρεση τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, κατά τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 3 και του ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος* για συνενώσεις επιχειρήσεων·
- δ) αναγνώριση του υπερβάλλοντος ποσού του ανταλλάγματος που μεταβιβάζεται επί των καθαρών ποσών κατά την ημερομηνία απόκτησης των αναγνωρίσιμων αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθεισών υποχρεώσεων, εάν υπάρχει, ως υπεραξίας· και
- ε) έλεγχο απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, τουλάχιστον μια φορά ετησίως και όποτε υπάρχει ένδειξη ότι η μονάδα μπορεί να έχει υποστεί απομείωση, όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* για την υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων.

B33B Οι παράγραφοι 21Α και Β33Α εφαρμόζονται επίσης για τη δημιουργία κοινής επιχείρησης εφόσον, και μόνον εφόσον, ένα από τα μέρη που συμμετέχουν στην κοινή επιχείρηση έχει συνεισφέρει σε αυτήν, κατά τη συγκρότησή της, υφιστάμενη επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Ωστόσο, οι παράγραφοι αυτές δεν εφαρμόζονται για τη δημιουργία κοινής επιχείρησης εφόσον όλα τα συμβαλλόμενα μέρη που συμμετέχουν στην κοινή επιχείρηση συνεισφέρουν στην κοινή επιχείρηση, κατά τη σύστασή της, μόνον περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων που δεν συνιστούν επιχειρήσεις.

B33Γ Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση δύναται να αυξήσει τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση της οποίας η δραστηριότητα συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, αποκτώντας πρόσθετη συμμετοχή στην κοινή επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η προηγούμενη κατοχή συμμετοχών στην κοινή επιχείρηση δεν επιμετράται εκ νέου εάν ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση διατηρεί από κοινού έλεγχο.

B33ΓΑ Ένα μέρος που συμμετέχει σε κοινή επιχείρηση, αλλά δεν διαθέτει από κοινού έλεγχο της, δύναται να αποκτήσει από κοινού έλεγχο της κοινής επιχείρησης της οποίας η δραστηριότητα συνιστά επιχείρηση, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3. Στις περιπτώσεις αυτές, η προηγούμενη κατοχή συμμετοχών στην κοινή επιχείρηση δεν επιμετράται εκ νέου.

B33Δ Οι παράγραφοι 21Α και Β33Α–Β33Γ δεν εφαρμόζονται για την απόκτηση συμμετοχής σε κοινή επιχείρηση όταν τα μέρη που έχουν τον κοινό έλεγχο, συμπεριλαμβανομένης της οικονομικής οντότητας που αποκτά τη συμμετοχή στην κοινή επιχείρηση, είναι υπό τον κοινό έλεγχο του ίδιου μέρους ή των ίδιων μερών που έχουν τον τελικό έλεγχο τόσο πριν όσο και μετά την απόκτηση, και ο έλεγχος αυτός δεν είναι παροδικός.

⁽⁵⁶⁾ Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες τροποποιήσεις αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στις τροποποιήσεις αυτές του ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

Λογιστικοποίηση για τις πωλήσεις ή τις εισφορές στοιχείων του ενεργητικού σε μια κοινή επιχείρηση

- B34 Όταν μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί συναλλαγή με μια κοινή επιχείρηση στην οποία συμμετέχει, όπως μια πώληση ή εισφορά στοιχείων ενεργητικού, διεξάγει τη συναλλαγή με τα άλλα μέρη της κοινής επιχείρησης και, ως εκ τούτου, ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μια τέτοια συναλλαγή μόνο στον βαθμό των συμμετοχών των άλλων μερών στην κοινή επιχείρηση.
- B35 Όταν τέτοιες συναλλαγές είναι ενδεικτικές μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων ενεργητικού που πρόκειται να πωληθούν ή να αποτελέσουν αντικείμενο συνεισφοράς στην κοινή επιχείρηση, ή ζημίας λόγω απομείωσης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού, οι εν λόγω ζημίες αναγνωρίζονται πλήρως από τον συμμετέχοντα στην κοινή επιχείρηση.

Λογιστικοποίηση για τις αγορές στοιχείων ενεργητικού από μια κοινή επιχείρηση

- B36 Όταν μια οικονομική οντότητα πραγματοποιεί συναλλαγή με μια κοινή επιχείρηση στην οποία συμμετέχει, όπως αγορά στοιχείων ενεργητικού, δεν αναγνωρίζει το μερίδιό της στα κέρδη και τις ζημίες, μέχρις ότου επαναπωλήσει τα εν λόγω στοιχεία ενεργητικού σε τρίτους.
- B37 Όταν τέτοιες συναλλαγές είναι ενδεικτικές μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων ενεργητικού που πρόκειται να αγοραστούν ή ζημίας απομείωσης των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού, ο συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει το μερίδιό του στις εν λόγω ζημίες.

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος, μετάβαση και απόσυρση άλλων ΔΠΧΑ

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- Γ1** Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει νωρίτερα το παρόν πρότυπο, κοινοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως τα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 *Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες* και τα ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).
- Γ1Α** *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες:* Με το έγγραφο *Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2012, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι Γ2-Γ5, Γ7-Γ10 και Γ12 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ1Β και Γ13Α-Γ13Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 11 για μια προγενέστερη περίοδο, εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- Γ1ΑΑ** Η δημοσίευση της *Λογιστικής για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) τον Μάιο του 2014 είχε ως αποτέλεσμα την τροποποίηση του τίτλου που έπεται της παραγράφου Β33 και την προσθήκη των παραγράφων 21Α, Β33Α–Β33Δ και Γ14Α με τους σχετικούς τίτλους τους. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Γ1ΑΒ** Με το έγγραφο *Ετήσιες βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, Κύκλος 2015–2017*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2017, προστέθηκε η παράγραφος Β33ΓΑ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις σε συναλλαγές με τις οποίες αποκτά από κοινού έλεγχο κατά ή μετά την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου αναφοράς, που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Μετάβαση

- Γ1Β** Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη*, όταν το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οντότητα χρειάζεται απλώς να υποβάλει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 (στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 11 (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος»). Μια οντότητα μπορεί επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προγενέστερες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.

Κοινοπραξίες—Μετάβαση από την αναλογική ενοποίηση στη μέθοδο της καθαρής θέσης

- Γ2** Κατά τη μετάβαση από την αναλογική ενοποίηση στη μέθοδο της καθαρής θέσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την επένδυσή της στην κοινοπραξία στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η εν λόγω αρχική επένδυση επιμετράται ως το άθροισμα των λογιστικών αξιών των στοιχείων του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού τα οποία η οικονομική οντότητα είχε προηγουμένως ενοποιήσει αναλογικά, συμπεριλαμβανομένης της τυχόν υπεραξίας που προκύπτει από την απόκτηση. Αν η υπεραξία ανήκε προηγουμένως σε μια μεγαλύτερη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή σε μια ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα κατανέμει την υπεραξία στην κοινοπραξία με βάση τη σχετική λογιστική αξία της κοινοπραξίας και της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών ή της ομάδας μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκε.
- Γ3** Ο ισολογισμός ανοίγματος της επένδυσης, προσδιορισμένος σύμφωνα με την παράγραφο Γ2, θεωρείται το τεκμαρτό κόστος της επένδυσης κατά την αρχική αναγνώριση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 40-43 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) στον ισολογισμό ανοίγματος της επένδυσης για να εκτιμήσει αν η επένδυση έχει υποστεί απομείωση και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ζημία απομείωσης ως προσαρμογή στα κέρδη εις νέον στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η εξαίρεση σχετικά με την αρχική αναγνώριση των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 *Φόροι εισοδήματος* δεν ισχύει όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια επένδυση σε κοινοπραξία που προκύπτει από την εφαρμογή των απαιτήσεων μετάβασης για κοινοπραξίες που είχαν προηγουμένως ενοποιηθεί αναλογικά.

- Γ4 Αν η άθροιση όλων των προηγούμενων αναλογικά ενοποιημένων στοιχείων ενεργητικού και στοιχείων παθητικού έχει ως αποτέλεσμα αρνητική καθαρή θέση, η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσον έχει νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις σε σχέση με την αρνητική καθαρή θέση και, αν συμβαίνει αυτό, αναγνωρίζει το αντίστοιχο στοιχείο παθητικού. Αν η οικονομική οντότητα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν έχει νομικές ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις σε σχέση με την αρνητική καθαρή θέση, δεν αναγνωρίζει το αντίστοιχο στοιχείο παθητικού, αλλά προσαρμόζει τα κέρδη εις νέον στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό, μαζί με το σωρευμένο μη αναγνωρισμένο μερίδιό της στις ζημίες των κοινοπραξιών της, στην αρχή της αμέσως προηγούμενης περιόδου και την ημερομηνία κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν ΔΠΧΑ.
- Γ5 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια ανάλυση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού που έχουν αθροιστεί στον ισολογισμό της επένδυσης απλής γραμμής, όπως ήταν κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου. Η εν λόγω γνωστοποίηση προετοιμάζεται με αθροιστικό τρόπο για όλες τις κοινοπραξίες για τις οποίες μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις μετάβασης που αναφέρονται στις παραγράφους Γ2-Γ6.
- Γ6 Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί την επένδυσή της στην κοινοπραξία χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

Κοινές επιχειρήσεις—μετάβαση από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και των στοιχείων του παθητικού

- Γ7 Κατά τη μετάβαση από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της σε κοινή επιχείρηση, μια οικονομική οντότητα, κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, διαγράφει την επένδυση η οποία προηγούμενως είχε λογιστικοποιηθεί με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, καθώς και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με την παράγραφο 38 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και αναγνωρίζει το μερίδιό της σε καθένα από τα στοιχεία ενεργητικού και τα στοιχεία παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της στην κοινή επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας που μπορεί να αποτελούσε μέρος της λογιστικής αξίας της επένδυσης.
- Γ8 Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη συμμετοχή της στα στοιχεία ενεργητικού και στα στοιχεία παθητικού σε σχέση με την κοινή επιχείρηση με βάση τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της σε ένα καθορισμένο ποσοστό, σύμφωνα με τη συμβατική ρύθμιση. Μια οικονομική οντότητα επιμετρά τις αρχικές λογιστικές αξίες των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού διαχωρίζοντάς τις από τη λογιστική αξία της επένδυσης κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου με βάση τις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από την οικονομική οντότητα κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.
- Γ9 Οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει από την επένδυση που προηγούμενως λογιστικοποιήθηκε με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης μαζί με οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας στο επιχειρηματικό σχήμα, σύμφωνα με την παράγραφο 38 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), και την καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζονται:
- α) συμψηφίζεται με οποιαδήποτε υπεραξία σε σχέση με την επένδυση, ενώ οποιαδήποτε υπολειπόμενη διαφορά αναπροσαρμόζεται έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, αν η καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζεται, είναι μεγαλύτερη από την επένδυση (και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας) που διαγράφεται.
- β) αναπροσαρμόζεται έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου, αν η καθαρή αξία των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού, συμπεριλαμβανομένης τυχόν υπεραξίας, που αναγνωρίζεται, είναι χαμηλότερη από την επένδυση (και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία που αποτελούσαν μέρος της καθαρής επένδυσης της οικονομικής οντότητας) που διαγράφεται.
- Γ10 Μια οικονομική οντότητα που μεταβαίνει από τη μέθοδο της καθαρής θέσης στη λογιστικοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού παρέχει συμφωνία μεταξύ της επένδυσης που διαγράφεται και των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού που αναγνωρίζονται, μαζί με οποιαδήποτε υπολειπόμενη διαφορά αναπροσαρμοσμένη έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου.

Γ11 Η εξαίρεση σχετικά με την αρχική αναγνώριση των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 δεν εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στοιχεία του ενεργητικού και στοιχεία του παθητικού σε σχέση με το συμφέρον της σε μια κοινή επιχείρηση.

Μεταβατικές διατάξεις στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας

Γ12 Μια οικονομική οντότητα που, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 27, προηγουμένως αντιμετώπιζε λογιστικά στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της τη συμμετοχή της σε κοινή επιχείρηση ως επένδυση στο κόστος ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9:

α) διαγράφει την επένδυση και αναγνωρίζει τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της στην κοινή επιχείρηση κατά τα ποσά που καθορίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7-Γ9.

β) παρέχει συμφωνία ανάμεσα στην επένδυση που διαγράφεται και τα στοιχεία του ενεργητικού και τα στοιχεία του παθητικού που αναγνωρίζονται, μαζί με οποιαδήποτε υπολειπόμενη διαφορά αναπροσαρμοσμένη έναντι κερδών εις νέον κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης περιόδου.

Γ13 Η εξαίρεση σχετικά με την αρχική αναγνώριση των παραγράφων 15 και 24 του ΔΛΠ 12 δεν εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στοιχεία ενεργητικού και στοιχεία παθητικού σε σχέση με τη συμμετοχή της σε μια κοινή επιχείρηση στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των απαιτήσεων μετάβασης για κοινές επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο Γ12.

Αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο»

Γ13Α Παρά τις αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ2-Γ12, μια οντότητα μπορεί να παρουσιάσει επίσης προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους που παρουσιάζονται, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει. Αν η οντότητα παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για προηγούμενες περιόδους, όλες οι αναφορές στην «αμέσως προηγούμενη περίοδο» στις παραγράφους Γ2-Γ12 θα πρέπει να νοηθούν ως αναφορές στην «προγενέστερη προσαρμοσμένη συγκριτική περίοδο που παρουσιάζεται».

Γ13Β Εάν μια οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, καθορίζει ευκρινώς τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί, δηλώνει ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

Γ14 Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

Λογιστική για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις

Γ14Α Η δημοσίευση της *Λογιστικής για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις* (τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 11) τον Μάιο του 2014 είχε ως αποτέλεσμα την τροποποίηση του τίτλου που έπεται της παραγράφου Β33 και την προσθήκη των παραγράφων 21Α, Β33Α-Β33Δ και Γ1ΑΑ με τους σχετικούς τίτλους τους. Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις των οποίων οι δραστηριότητες συνιστούν επιχειρήσεις, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 3, για τις αποκτήσεις που πραγματοποιούνται από την έναρξη της πρώτης περιόδου κατά την οποία εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις. Κατά συνέπεια, τα ποσά που αναγνωρίζονται για τις αποκτήσεις συμμετοχών σε κοινές επιχειρήσεις οι οποίες λαμβάνουν χώρα σε προηγούμενες περιόδους δεν προσαρμόζονται.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΔΠΧΑ

Γ15 Το παρόν ΔΠΧΑ αντικαθιστά τα ακόλουθα ΔΠΧΑ:

α) ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες* και

β) ΜΕΔ-13 *Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες — Μη χρηματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες*.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 12

Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες

ΣΚΟΠΟΣ

1 Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να απαιτήσει από τις οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:

- α) τη φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε άλλες οντότητες· και
- β) τα αποτελέσματα των εν λόγω συμμετοχών στην οικονομική της θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές.

Επίτευξη του στόχου

2 Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τις σημαντικές παραδοχές και υποθέσεις που έκανε κατά τον καθορισμό:
 - i) της φύσης της συμμετοχής της σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή επιχειρηματικό σχήμα,
 - ii) του τύπου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο έχει συμμετοχή (παράγραφοι 7-9),
 - iii) της ανταπόκρισής της στον ορισμό μιας εταιρείας επενδύσεων, εφόσον συντρέχει η περίπτωση (παράγραφος 9Α)· και
- β) πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε:
 - i) θυγατρικές (παράγραφοι 10-19),
 - ii) σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφοι 20-23), και
 - iii) δομημένες οικονομικές οντότητες που δεν ελέγχονται από την οικονομική οντότητα (μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες) (παράγραφοι 24-31).

3 Εάν οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ, μαζί με γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ, δεν επιτύχουν τον σκοπό της παραγράφου 1, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί οποιεσδήποτε πρόσθετες πληροφορίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού.

4 Η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να ικανοποιήσει τον σκοπό της γνωστοποίησης και πόση έμφαση πρέπει να δίνεται σε καθεμία από τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΧΑ. Συγκεντρώνει ή διαχωρίζει γνωστοποιήσεις με τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται είτε από τη συμπερίληψη μεγάλης ποσότητας ασήμαντων λεπτομερειών, είτε από τη συγκέντρωση στοιχείων με διαφορετικά χαρακτηριστικά (βλ. παράγραφοι Β2-Β6).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

5 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από οικονομικές οντότητες που έχουν συμμετοχή σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:

- α) θυγατρικές
- β) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (δηλαδή κοινές επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες)
- γ) συγγενείς επιχειρήσεις
- δ) μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

- 5A Με εξαίρεση όσα αναφέρονται στην παράγραφο Β17, οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε συμμετοχές της οικονομικής οντότητας που απαριθμούνται στην παράγραφο 5 και κατατάσσονται (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάδεσης που κατατάσσεται) ως κατεχόμενες προς πώληση ή διακοπείσες δραστηριότητες σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*.
- 6 Αυτό το ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται:
- α) σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλα μακροπρόθεσμα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*·
 - β) στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΛΠ 27 *Ατομικές οικονομικές καταστάσεις*. Ωστόσο:
 - i) εάν μια οικονομική οντότητα έχει συμμετοχές σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες και καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις, κατά την κατάρτιση των εν λόγω ατομικών οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 24-31,
 - ii) μια εταιρεία επενδύσεων που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις όπου όλες οι θυγατρικές της επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΧΑ 10, παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις εταιρείες επενδύσεων που απαιτούνται βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ·
 - γ) μια συμμετοχή που διατηρείται από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχο της, εκτός αν η εν λόγω συμμετοχή έχει ως αποτέλεσμα σημαντική επιρροή στο επιχειρηματικό σχήμα ή συμμετοχή σε μια δομημένη ή οικονομική οντότητα·
 - δ) μια συμμετοχή σε μια άλλη οικονομική οντότητα που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 9 *Χρηματοοικονομικά μέσα*. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΑ:
 - i) όταν η εν λόγω συμμετοχή είναι συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή σε κοινοπραξία που, σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες*, επιμετρώνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ή
 - ii) όταν η εν λόγω συμμετοχή είναι συμμετοχή σε μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ

- 7 **Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που έχει πραγματοποιήσει (και τροποποιήσεις των εν λόγω κρίσεων και παραδοχών) όταν προσδιορίζεται:**
- α) ότι έχει τον έλεγχο άλλης οντότητας, δηλαδή μιας εκδότης εταιρείας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5 και 6 του ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*·
 - β) ότι έχει κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος ή σημαντική επιρροή σε άλλη οικονομική οντότητα και
 - γ) ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο (π.χ. κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία), όταν το επιχειρηματικό σχήμα έχει δομηθεί μέσω χωριστού φορέα.
- 8 Οι σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 7 περιλαμβάνουν εκείνες που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα όταν οι αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις είναι τέτοιες, ώστε το συμπέρασμα για το αν έχει τον έλεγχο, τον κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή να αλλάζει κατά την περίοδο αναφοράς.

- 9 Για να συμμορφωθεί με την παράγραφο 7, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, για παράδειγμα, σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που έγιναν όταν προσδιορίστηκε ότι:
- α) δεν ελέγχει μια άλλη οικονομική οντότητα, παρόλο που κατέχει πάνω από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οικονομικής οντότητας·
 - β) ελέγχει μια άλλη οικονομική οντότητα, παρόλο που κατέχει κάτω από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης οικονομικής οντότητας·
 - γ) είναι αντιπρόσωπος ή κύριος υπόχρεος (βλ. παραγράφους B58-B72 του ΔΠΧΑ 10)·
 - δ) δεν έχει σημαντική επιρροή, παρόλο που κατέχει πάνω από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης οικονομικής οντότητας·
 - ε) έχει σημαντική επιρροή, παρόλο που κατέχει κάτω από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης οικονομικής οντότητας·

Ιδιότητα εταιρείας επενδύσεων

- 9A Σε περίπτωση που η μητρική καθορίζει ότι είναι εταιρεία επενδύσεων σύμφωνα με την παράγραφο 27 του ΔΠΧΑ 10, η εταιρεία επενδύσεων θα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με σημαντικές κρίσεις και παραδοχές στις οποίες προέβη κατά τον προσδιορισμό της ιδιότητάς της ως εταιρείας επενδύσεων. Εάν η εταιρεία επενδύσεων δεν πληροί ένα ή περισσότερα τυπικά χαρακτηριστικά μιας εταιρείας επενδύσεων (βλ. παράγραφο 28 του ΔΠΧΑ 10), γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους κατέληξε στο συμπέρασμα ότι συνιστά εντούτοις εταιρεία επενδύσεων.
- 9B Όταν μια οικονομική οντότητα καθίσταται ή παύει να συνιστά εταιρεία επενδύσεων, γνωστοποιεί τη μεταβολή στην ιδιότητα της εταιρείας επενδύσεων καθώς και τους λόγους της εν λόγω μεταβολής. Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα που καθίσταται εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί τις επιπτώσεις της εν λόγω μεταβολής της ιδιότητάς της στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου που παρουσιάζεται, συμπεριλαμβανομένων:
- α) της συνολικής εύλογης αξίας, από την ημερομηνία μεταβολής της ιδιότητας, των θυγατρικών που παύουν να ενοποιούνται·
 - β) των συνολικών κερδών ή ζημιών, εφόσον υπάρχουν, που υπολογίζονται σύμφωνα με την παράγραφο B101 του ΔΠΧΑ 10· και
 - γ) των κονδυλίων στα αποτελέσματα στα οποία αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία (εφόσον παρουσιάζονται χωριστά).

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

- 10 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των ενοποιημένων οικονομικών της καταστάσεων τη δυνατότητα:
- α) να κατανοούν:
 - i) τη σύνθεση του ομίλου, και
 - ii) τη συμμετοχή που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και τις ταμειακές ροές (παράγραφος 12), και
 - β) να αξιολογούν:
 - i) τη φύση και την έκταση σημαντικών περιορισμών στην ικανότητά της να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί περιουσιακά στοιχεία και να ρυθμίζει υποχρεώσεις του ομίλου (παράγραφος 13),
 - ii) τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 14-17),

iii) τις συνέπειες των αλλαγών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου (παράγραφος 18), και

iv) τις συνέπειες της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής κατά την περίοδο αναφοράς (παράγραφος 19).

11 Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ισχύει από ημερομηνία ή για περίοδο που είναι διαφορετική από εκείνη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (βλ. παραγράφους B92 και B93 του ΔΠΧΑ 10), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω θυγατρικής· και
- β) τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετική ημερομηνία ή περίοδος.

Η συμμετοχή που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και τις ταμειακές ροές

12 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για καθένα από τις θυγατρικές της που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οικονομική οντότητα:

- α) την επωνυμία της θυγατρικής·
- β) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα συγκρότησης σε εταιρεία, αν είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) της θυγατρικής·
- γ) το ποσοστό των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές·
- δ) το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές, εάν είναι διαφορετικό από το ποσοστό των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που κατέχονται·
- ε) το κέρδος ή τη ζημία που κατανέμεται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές της θυγατρικής εταιρείας κατά την περίοδο αναφοράς·
- στ) συσσωρευμένες μη ελέγχουσες συμμετοχές της θυγατρικής κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς·
- ζ) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τη θυγατρική (βλ. παράγραφο B10).

Η φύση και η έκταση σημαντικών περιορισμών

13 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) σημαντικούς περιορισμούς (π.χ. νομοθετικούς, συμβατικούς και κανονιστικούς περιορισμούς) όσον αφορά την ικανότητά της να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία και να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις του ομίλου, όπως:
 - i) εκείνοι που περιορίζουν την ικανότητα της μητρικής ή των θυγατρικών της να μεταφέρουν μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία σε (ή από) άλλες οικονομικές οντότητες εντός του ομίλου,
 - ii) εγγυήσεις ή άλλες απαιτήσεις που ενδέχεται να περιορίζουν τα μερίσματα και άλλες διανομές κεφαλαίου που καταβάλλονται ή δάνεια και προκαταβολές που καταβάλλονται ή επιστρέφονται σε (ή από) άλλες οικονομικές οντότητες εντός του ομίλου·
- β) τη φύση και την έκταση στην οποία δικαιώματα προστασίας μη ελεγχουσών συμμετοχών μπορούν να περιορίσουν σημαντικά την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία και να τακτοποιεί τις υποχρεώσεις του ομίλου (όπως όταν μια μητρική είναι υποχρεωμένη να ρυθμίζει υποχρεώσεις της θυγατρικής πριν ρυθμίσει τις δικές της υποχρεώσεις ή απαιτείται έγκριση μη ελεγχουσών συμμετοχών είτε για την πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία, είτε για τη ρύθμιση των υποχρεώσεων μιας θυγατρικής)·

- γ) τις λογιστικές αξίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων για τα οποία ισχύουν αυτοί οι περιορισμοί.

Φύση των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της οικονομικής οντότητας σε ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες

- 14 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τους όρους οποιωνδήποτε συμβατικών ρυθμίσεων που θα μπορούσαν να απαιτήσουν από τη μητρική ή τις θυγατρικές της να παράσχουν οικονομική στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων γεγονότων ή συνθηκών που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις για την αγορά περιουσιακών στοιχείων της δομημένης οικονομικής οντότητας ή για την παροχή οικονομικής στήριξης).
- 15 Εάν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια μητρική ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα (π.χ. αγοράζοντας περιουσιακά στοιχεία ή τίτλους εκδοθέντες από τη δομημένη οικονομική οντότητα), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε, συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων όπου η μητρική ή οι θυγατρικές της βοήθησαν τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη· και
- β) τους λόγους παροχής της στήριξης.
- 16 Εάν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια μητρική ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια προηγουμένως μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα και η εν λόγω παροχή στήριξης είχε ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να ελέγχει τη δομημένη οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επεξήγηση των σχετικών παραγόντων στη λήψη αυτής της απόφασης.
- 17 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τυχόν τρέχουσες προθέσεις της να παράσχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένων των προθέσεων να βοηθήσει τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη.

Συνέπειες των αλλαγών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου

- 18 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει ένα χρονοδιάγραμμα που δείχνει τις επιπτώσεις όσον αφορά καθαρή θέση που αποδίδονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής για τυχόν αλλαγές των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου.

Συνέπειες της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής κατά την περίοδο αναφοράς

- 19 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το κέρδος ή τη ζημία, εάν υπάρχουν, υπολογισμένα σύμφωνα με την παράγραφο 25 του ΔΠΧΑ 10, και:
- α) το τμήμα του εν λόγω κέρδους ή ζημίας που αποδίδονται στην αναγνώριση τυχόν επένδυσης που έχει διακρατηθεί στην πρώην θυγατρική στην εύλογη της αξία κατά την ημερομηνία απώλειας του ελέγχου· και
- β) τα κονδύλια στα αποτελέσματα όπου αναγνωρίζεται το κέρδος ή η ζημία (εάν δεν παρουσιάζεται χωριστά).

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ (ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ)

- 19Α Μια εταιρεία επενδύσεων, η οποία σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, υποχρεούται να εφαρμόζει την εξαίρεση όσον αφορά την ενοποίηση και, αν' αυτού, λογιστικοποιεί τις επενδύσεις της σε θυγατρική στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

- 19B Για κάθε μη ενοποιημένη θυγατρική, η εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί:
- α) την επωνυμία της θυγατρικής·
 - β) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα συγκρότησης σε εταιρεία, εάν είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) της θυγατρικής· και
 - γ) το ποσοστό του δικαιώματος ιδιοκτησίας που κατέχει η εταιρεία επενδύσεων και, αν είναι διαφορετικό, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται.
- 19Γ Εάν μια εταιρεία επενδύσεων είναι μητρική άλλης εταιρείας επενδύσεων, η μητρική παρέχει επίσης τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 19B στοιχεία α) έως γ) για επενδύσεις που ελέγχονται από τη θυγατρική της εταιρείας επενδύσεων. Η γνωστοποίηση είναι δυνατό να παρέχεται συμπεριλαμβάνοντας, στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, τις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής (ή των θυγατρικών) που περιέχουν τις ανωτέρω πληροφορίες.
- 19Δ Η εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί:
- α) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων, κανονιστικές απαιτήσεις ή συμβατικές ρυθμίσεις) στην ικανότητα μιας μη ενοποιημένης θυγατρικής να μεταφέρει κεφάλαια στην εταιρεία επενδύσεων με τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή να εξοφλεί δάνεια ή προκαταβολές που έχουν δοθεί από την εταιρεία επενδύσεων στη μη ενοποιημένη θυγατρική· και
 - β) οποιοδήποτε τρέχουσες δεσμεύσεις ή προθέσεις να παρέχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη θυγατρική, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων ή προθέσεων να βοηθήσει τη θυγατρική να λάβει οικονομική στήριξη.
- 19Ε Εάν, κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια εταιρεία επενδύσεων ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της, έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη θυγατρική (π.χ. αγοράζοντας περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής ή τίτλους εκδοθέντες από τη θυγατρική ή βοηθώντας τη θυγατρική να λάβει οικονομική στήριξη), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε σε κάθε μη ενοποιημένη θυγατρική· και
 - β) τους λόγους παροχής της στήριξης.
- 19ΣΤΗ εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί τους όρους οποιωνδήποτε συμβατικών ρυθμίσεων που θα μπορούσαν να απαιτήσουν από την οικονομική οντότητα ή τις μη ενοποιημένες θυγατρικές της να παράσχουν οικονομική στήριξη σε μια μη ενοποιημένη, ελεγχόμενη, δομημένη οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων γεγονότων ή συνθηκών που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις για την αγορά περιουσιακών στοιχείων της δομημένης οικονομικής οντότητας ή για την παροχή οικονομικής στήριξης).
- 19Ζ Εάν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια εταιρεία επενδύσεων ή οποιαδήποτε από τις μη ενοποιημένες θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα που δεν βρισκόταν υπό τον έλεγχο της εταιρείας επενδύσεων, και εάν η εν λόγω παροχή στήριξης είχε ως αποτέλεσμα η εταιρεία επενδύσεων να ελέγχει τη δομημένη οικονομική οντότητα, η εταιρεία επενδύσεων γνωστοποιεί επεξήγηση των σχετικών παραγόντων στη λήψη αυτής της απόφασης να παράσχει την εν λόγω στήριξη.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

- 20 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:**
- α) τη φύση, την έκταση και τις οικονομικές επιπτώσεις των συμμετοχών της σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και των επιπτώσεων της συμβατικής σχέσης της με τους άλλους επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις (παραγράφοι 21 και 22)· και

β) τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις (παράγραφος 23).

Φύση, έκταση και οικονομικές επιπτώσεις των συμμετοχών μιας οικονομικής οντότητας σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις

21 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) για κάθε σχήμα υπό κοινό έλεγχο και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδες/-ης για την αναφέρουσα οντότητα:

- i) την επωνυμία του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης,
- ii) τη φύση της σχέσης της οικονομικής οντότητας με σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή τη συγγενή επιχείρηση (περιγράφοντας, για παράδειγμα, τη φύση των δραστηριοτήτων του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης και αν είναι στρατηγικής σημασίας για τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας),
- iii) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα ίδρυσης, αν εφαρμόζεται και είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης,
- iv) το ποσοστό του δικαιώματος ιδιοκτησίας ή μετοχής με δικαίωμα μερίσματος που κατέχεται από την οικονομική οντότητα και, εφόσον διαφέρει, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχεται (εάν εφαρμόζεται).

β) για κάθε κοινοπραξία και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδης για την αναφέρουσα οντότητα:

- i) εάν η επένδυση στην κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση επιμετράται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή στην εύλογη αξία,
- ii) συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση, όπως ορίζεται στις παραγράφους B12 και B13,
- iii) εάν η κοινοπραξία ή η συγγενής επιχείρηση αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η εύλογη αξία της επένδυσής της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση, αν υπάρχει καθορισμένη αγοραία τιμή για την επένδυση.

γ) οικονομικές πληροφορίες, όπως ορίζονται στην παράγραφο B16 σχετικά με τις επενδύσεις της οικονομικής οντότητας σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις που δεν είναι ουσιώδεις ατομικά:

- i) συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση κοινοπραξίες και, χωριστά,
- ii) συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συγγενείς επιχειρήσεις.

21A Η εταιρεία επενδύσεων δεν είναι αναγκαίο να προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 21 στοιχεία β) και γ).

22 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης:

α) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων, κανονιστικές απαιτήσεις ή συμβατικές ρυθμίσεις ανάμεσα σε επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε μια κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση) στην ικανότητα των κοινοπραξιών ή συγγενών επιχειρήσεων να μεταφέρουν κονδύλια στην οικονομική οντότητα με τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή να εξοφλούν δάνεια ή προκαταβολές που έχουν δοθεί από την οικονομική οντότητα.

β) όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης ισχύουν από ημερομηνία ή για περίοδο που είναι διαφορετική από εκείνη της οικονομικής οντότητας:

- i) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης, και
- ii) τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετική ημερομηνία ή περίοδος.

- γ) το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών μια κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης, τόσο για την περίοδο αναφοράς όσο και οφειλόμενα, αν η οικονομική οντότητα έχει σταματήσει να αναγνωρίζει το μερίδιό της στις ζημιές της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Κίνδυνοι που σχετίζονται με τις συμμετοχές μιας οικονομικής οντότητας σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις

23 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τις δεσμεύσεις που έχει σε σχέση με τις κοινοπραξίες της χωριστά από το ποσό των άλλων δεσμεύσεων, όπως ορίζεται στις παραγράφους Β18-Β20·
- β) σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη, ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν σε σχέση με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες ή συγγενείς εταιρείες (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με άλλους επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή στις κοινοπραξίες ή συγγενείς επιχειρήσεις), χωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΔΟΜΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

24 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων τη δυνατότητα:

- α) να κατανοούν τη φύση και την έκταση των συμμετοχών της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 26-28)· και
- β) να αξιολογούν τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 29-31).

25 Οι πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 24 στοιχείο β) περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με την έκθεση της οικονομικής οντότητας σε κινδύνους από τη συμμετοχή που είχε σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες σε προηγούμενες περιόδους (π.χ. χορηγία της δομημένης οικονομικής οντότητας), έστω και αν η οικονομική οντότητα δεν έχει πλέον καμία συμβατική δέσμευση με τη δομημένη οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία αναφοράς.

25Α Μια εταιρεία επενδύσεων δεν είναι αναγκαίο να προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 24 για μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα την οποία ελέγχει και για την οποία παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 19Α-19Ζ.

Φύση των συμμετοχών

26 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες που περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά, τη φύση, τον σκοπό, το μέγεθος και τις δραστηριότητες της δομημένης οικονομικής οντότητας και τον τρόπο χρηματοδότησης της δομημένης οικονομικής οντότητας.

27 Εάν μια οικονομική οντότητα έχει δώσει χορηγία σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα για την οποία δεν παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 29 (π.χ. διότι δεν έχει συμμετοχή στην οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία αναφοράς), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τον τρόπο με τον οποίο έχει καθορίσει σε ποιες δομημένες οικονομικές οντότητες έχει δώσει χορηγία·
- β) το εισόδημα από τις εν λόγω δομημένες οικονομικές οντότητες κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής των τύπων εισοδήματος που παρουσιάζονται· και
- γ) τη λογιστική αξία (κατά τον χρόνο της μεταβίβασης) όλων των περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται στις εν λόγω δομημένες οικονομικές οντότητες κατά την περίοδο αναφοράς.

- 28 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις πληροφορίες της παραγράφου 27 στοιχεία β) και γ) σε μορφή πίνακα, εκτός αν κάποια άλλη μορφή είναι πιο κατάλληλη, και κατατάσσει τις δραστηριότητες χορηγίας της σε σχετικές κατηγορίες (βλ. παράγραφοι Β2-Β6).

Φύση των κινδύνων

- 29 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί σε μορφή πίνακα, εκτός εάν κάποια άλλη μορφή είναι πιο κατάλληλη, μια περίληψη:
- α) των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της σε σχέση με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες·
 - β) των κονδυλίων στη δήλωση οικονομικής κατάστασης στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις·
 - γ) του ποσού που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεση της οικονομικής οντότητας σε ζημία από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζεται η μέγιστη έκθεση σε ζημία. Αν μια οικονομική οντότητα δεν μπορεί να ποσοτικοποιήσει τη μέγιστη έκθεσή της σε ζημία από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός και τις αιτίες.
 - δ) μιας σύγκρισης της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας που σχετίζονται με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες και της μέγιστης έκθεσης της οικονομικής οντότητας σε απώλεια από τις εν λόγω οικονομικές οντότητες.
- 30 Εάν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια οικονομική οντότητα έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα στην οποία είχε προηγουμένως ή έχει επί του παρόντος συμμετοχή (π.χ. αγοράζοντας περιουσιακά στοιχεία ή τίτλους εκδοθέντες από τη δομημένη οικονομική οντότητα), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε, συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων όπου η οικονομική οντότητα βοήθησε τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη· και
 - β) τους λόγους παροχής της στήριξης.
- 31 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τυχόν τρέχουσες προθέσεις της να παράσχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένων των προθέσεων να βοηθήσει τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ.

εισόδημα από μια δομημένη οικονομική οντότητα

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, το εισόδημα από μια **δομημένη οικονομική οντότητα** περιλαμβάνει, όχι όμως περιοριστικά, επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες αμοιβές, τόκους, μερίσματα, κέρδη ή ζημίες από την επανακαταμέτρηση ή διαγραφή των συμμετοχών σε δομημένες οικονομικές οντότητες και κέρδη ή ζημίες από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στη δομημένη οικονομική οντότητα.

συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα αναφέρεται σε συμβατική και μη συμβατική εμπλοκή που εκθέτει την οικονομική οντότητα σε μεταβλητότητα των αποδόσεων σε σχέση με τις επιδόσεις της άλλης οικονομικής οντότητας. Μια συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα μπορεί να τεκμηριωθεί, όχι όμως περιοριστικά, από την κατοχή καθαρής θέσης ή δανειακών μέσων, καθώς και από άλλες μορφές εμπλοκής, όπως παροχή χρηματοδότησης, ενίσχυση της ρευστότητας, πιστωτική ενίσχυση και εγγυήσεις. Περιλαμβάνει τα μέσα με τα οποία η οικονομική οντότητα ασκεί έλεγχο ή κοινό έλεγχο ή έχει σημαντική επιρροή σε μια άλλη οικονομική οντότητα. Μια οικονομική οντότητα δεν έχει απαραίτητα συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα μόνο λόγω μιας τυπικής σχέσης πελάτη-προμηθευτή.

Οι παράγραφοι Β7-Β9 παρέχουν περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με συμμετοχές σε άλλες οικονομικές οντότητες.

Οι παράγραφοι Β55-Β57 του ΔΠΧΑ 10 εξηγούν τη μεταβλητότητα των αποδόσεων.

δομημένη οικονομική οντότητα

Μια οικονομική οντότητα που έχει σχεδιαστεί με τρόπο ώστε τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα να μην αποτελούν τον κυρίαρχο παράγοντα για να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την οικονομική οντότητα, όπως όταν τα τυχόν δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι σχετικές δραστηριότητες κατευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων.

Οι παράγραφοι Β22-Β24 παρέχουν περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με τις δομημένες οικονομικές οντότητες.

Οι ακόλουθοι όροι ορίζονται στο ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), το ΔΠΧΑ 10 και το ΔΠΧΑ 11 *Σχήματα υπό κοινό έλεγχο* και χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΧΑ με τις έννοιες που ορίζονται στα εν λόγω ΔΠΧΑ:

- συγγενής επιχείρηση
- ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- έλεγχος μιας οικονομικής οντότητας
- μέθοδος της καθαρής θέσης
- όμιλος
- εταιρεία επενδύσεων
- σχήμα υπό κοινό έλεγχο
- κοινός έλεγχος

- κοινή επιχείρηση
- κοινοπραξία
- μη ελέγχουσα συμμετοχή
- μητρική
- δικαιώματα προστασίας
- συναφείς δραστηριότητες
- ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- χωριστός φορέας
- σημαντική επιρροή
- θυγατρική.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-31 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

B1 Τα παραδείγματα στο παρόν προσάρτημα απεικονίζουν υποθετικές καταστάσεις. Παρόλο που ορισμένες πτυχές των παραδειγμάτων μπορεί να εμφανίζονται σε πραγματικά μοτίβα γεγονότων, κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 12 θα πρέπει να αξιολογούνται όλα τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις ενός συγκεκριμένου μοτίβου γεγονότων.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 4)

B2 Η οικονομική οντότητα αποφασίζει, υπό το πρίσμα των περιστάσεων, πόσες λεπτομέρειες παρέχει για να ικανοποιήσει τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών, πόση έμφαση δίνει στις διάφορες πτυχές των απαιτήσεων και πώς συναθροίζει τις πληροφορίες. Χρειάζεται να υπάρχει ισορροπία μεταξύ της επιβάρυνσης των οικονομικών καταστάσεων με υπερβολικές λεπτομέρειες, οι οποίες ενδέχεται να μην εξυπηρετούν τους χρήστες των καταστάσεων αυτών, και της συγκάλυψης πληροφοριών λόγω υπερβολικής συγκέντρωσης.

B3 Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να συγκεντρώσει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ για συμμετοχές σε παρόμοιες οικονομικές οντότητες, εφόσον η συγκέντρωση είναι συνεπής με τον σκοπό της γνωστοποίησης και την απαίτηση της παραγράφου Β4 και δεν συγκαλύπτει τις πληροφορίες που παρέχονται. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πώς έχει συναθροίσει τις συμμετοχές της σε παρόμοιες οικονομικές οντότητες.

B4 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις πληροφορίες χωριστά για συμμετοχές σε:

- α) θυγατρικές·
- β) κοινοπραξίες·
- γ) κοινές επιχειρήσεις·
- δ) συγγενείς επιχειρήσεις· και
- ε) μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

B5 Προκειμένου να καθορίσει αν θα συγκεντρώσει πληροφορίες, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη ποσοτικές και ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τα διάφορα χαρακτηριστικά κινδύνου και απόδοσης κάθε οικονομικής οντότητας την οποία λαμβάνει υπόψη για συγκέντρωση και τη σημασία κάθε τέτοιας οικονομικής οντότητας για την αναφερόμενη οντότητα. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις γνωστοποιήσεις με τρόπο που να εξηγεί με σαφήνεια στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη φύση και την έκταση των συμμετοχών της στις εν λόγω άλλες οικονομικές οντότητες.

B6 Κατάλληλα παραδείγματα επιπέδων συγκέντρωσης, εντός των κατηγοριών οικονομικών οντοτήτων που αναφέρονται στην παράγραφο Β4, θα μπορούσαν να είναι:

- α) η φύση των δραστηριοτήτων (π.χ. μια οικονομική οντότητα έρευνας και ανάπτυξης, μια οικονομική οντότητα ανακυκλούμενης τιτλοποίησης πιστωτικών καρτών)·
- β) η ταξινόμηση κλάδου·
- γ) η γεωγραφία (π.χ. χώρα ή περιοχή).

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

B7 Μια συμμετοχή σε άλλη οικονομική οντότητα αναφέρεται σε συμβατική και μη συμβατική εμπλοκή που εκθέτει την αναφερόμενη οντότητα σε μεταβλητότητα των αποδόσεων σε σχέση με τις επιδόσεις της άλλης οικονομικής οντότητας. Η εξέταση του σκοπού και του σχεδιασμού της άλλης οικονομικής οντότητας μπορεί να βοηθήσει την αναφερόμενη οντότητα κατά την αξιολόγηση κατά πόσον έχει συμμετοχή στην εν λόγω οικονομική οντότητα και, ως εκ τούτου, κατά πόσον απαιτείται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις του παρόντος ΔΠΧΑ. Η εν λόγω εκτίμηση περιλαμβάνει εξέταση των κινδύνων τους οποίους η άλλη οικονομική οντότητα είχε σχεδιαστεί να προκαλέσει και των κινδύνων τους οποίους η άλλη οικονομική οντότητα έχει σχεδιαστεί να μεταφέρει στην αναφερόμενη οντότητα και στα άλλα μέρη.

- B8 Μια αναφέρουσα οντότητα είναι συνήθως εκτεθειμένη σε μεταβλητότητα των αποδόσεων σε σχέση με τις επιδόσεις μιας άλλης οικονομικής οντότητας, κρατώντας τίτλους (όπως μετοχές ή χρεόγραφα εκδοθέντα από την άλλη οικονομική οντότητα) ή έχοντας άλλη εμπλοκή που απορροφά μεταβλητότητα. Για παράδειγμα, ας υποθεθεί ότι μια δομημένη οικονομική οντότητα κατέχει ένα χαρτοφυλάκιο δανείων. Η δομημένη οικονομική οντότητα αποκτά μια σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου από άλλη οικονομική οντότητα (την αναφέρουσα οντότητα) για να προστατευθεί από την αθέτηση των πληρωμών τόκων και κεφαλαίου για τα δάνεια. Η αναφέρουσα οντότητα έχει συμμετοχή που την εκθέτει σε μεταβλητότητα των αποδόσεων σε σχέση με τις επιδόσεις της δομημένης οικονομικής οντότητας, διότι η σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου απορροφά μεταβλητότητα των αποδόσεων της δομημένης οικονομικής οντότητας.
- B9 Ορισμένοι τίτλοι έχουν σχεδιαστεί για να μεταφέρουν κίνδυνο από μια αναφέρουσα οντότητα σε άλλο φορέα. Τέτοιοι τίτλοι δημιουργούν μεταβλητότητα των αποδόσεων για την άλλη οικονομική οντότητα, αλλά συνήθως δεν εκθέτουν την αναφέρουσα οντότητα σε μεταβλητότητα αποδόσεων σε σχέση με τις επιδόσεις της άλλης οικονομικής οντότητας. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι μια δομημένη οικονομική οντότητα έχει συσταθεί για να παρέχει επενδυτικές ευκαιρίες σε επενδυτές που επιθυμούν να έχουν έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z (η οικονομική οντότητα Z δεν έχει καμία σχέση με κανένα μέρος που εμπλέκεται στο σχήμα). Η δομημένη οικονομική οντότητα λαμβάνει χρηματοδότηση εκδίδοντας στους εν λόγω επενδυτές ομόλογα που είναι συνδεδεμένα με τον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z (ομόλογα συνδεδεμένα με τον πιστωτικό κίνδυνο υποκείμενου μέσου) και χρησιμοποιεί τα έσοδα για να επενδύει σε ένα χαρτοφυλάκιο με χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία χωρίς κίνδυνο. Η δομημένη οικονομική οντότητα αποκτά έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z συνάπτοντας σύμβαση αντιστάθμισης πιστωτικού κινδύνου (CDS) με έναν αντισυμβαλλόμενο σύμβασης ανταλλαγής. Το CDS περνά τον πιστωτικό κίνδυνο της οικονομικής οντότητας Z στη δομημένη οικονομική οντότητα ως αντάλλαγμα για μια προσαύξηση που καταβάλλεται από τον αντισυμβαλλόμενο σύμβασης ανταλλαγής. Οι επενδυτές στη δομημένη οικονομική οντότητα λαμβάνουν υψηλότερη απόδοση που απεικονίζει τόσο την απόδοση της δομημένης οικονομικής οντότητας από το χαρτοφυλάκιο στοιχείων του ενεργητικού της όσο και το ασφάλιστρο CDS. Ο αντισυμβαλλόμενος σύμβασης ανταλλαγής δεν έχει εμπλοκή με τη δομημένη οικονομική οντότητα που τον εκθέτει σε μεταβλητότητα των αποδόσεων σε σχέση με τις επιδόσεις της δομημένης οικονομικής οντότητας λόγω της μεταβλητότητας των μεταβιβάσεων CDS στη δομημένη οικονομική οντότητα, αντί να απορροφά μεταβλητότητα των αποδόσεων της δομημένης οικονομικής οντότητας.

ΣΥΝΟΠΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 12 ΚΑΙ 21)

- B10 Για κάθε θυγατρική που έχει μη ελέγχουσες συμμετοχές που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές·
 - β) τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές της θυγατρικής που δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες να κατανοήσουν τη συμμετοχή που έχουν οι μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και στις ταμειακές ροές. Οι εν λόγω πληροφορίες θα μπορούσαν ενδεικτικά να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, έσοδα, αποτελέσματα και συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.
- B11 Οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο B10 στοιχείο β) είναι τα ποσά πριν από ενδοεταιρικές απαλείψεις.
- B12 Για κάθε κοινοπραξία και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οντότητα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τα μερίσματα που λαμβάνονται από την κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση·
 - β) συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση, (βλ. παραγράφους B14 και B15), που περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά:
 - i) κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία,
 - ii) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία,
 - iii) βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις,
 - iv) μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις,
 - v) έσοδα,

- vi) αποτελέσματα από συνεχιζόμενες δραστηριότητες,
 - vii) κέρδη μετά τους φόρους ή ζημίες από συνεχιζόμενες δραστηριότητες,
 - viii) τα λοιπά συγκεντρωτικά έσοδα,
 - ix) τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.
- B13 Πέραν από τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο B12, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε κοινοπραξία που είναι σημαντική για την αναφέρουσα οντότητα, το ποσό:
- α) των μετρητών και των ισοδυνάμων μετρητών που περιλαμβάνονται στην παράγραφο B12 στοιχείο β) σημείο i)·
 - β) των βραχυπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (εκτός από εμπορικές και λοιπές οφειλές και προβλέψεις) που περιλαμβάνονται στην παράγραφο B12 στοιχείο β) σημείο iii)·
 - γ) των μακροπρόθεσμων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (εκτός από εμπορικές και λοιπές οφειλές και προβλέψεις) που περιλαμβάνονται στην παράγραφο B12 στοιχείο β) σημείο iv)·
 - δ) των αποσβέσεων·
 - ε) των εσόδων από τόκους·
 - στ) των εξόδων για τόκους·
 - ζ) των εξόδων ή των εσόδων φόρου εισοδήματος.
- B14 Οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται σύμφωνα με τις παραγράφους B12 και B13 είναι τα ποσά που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης (και όχι το μερίδιο της οικονομικής οντότητας στα εν λόγω ποσά). Αν η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης:
- α) τα ποσά που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης προσαρμόζονται για να απεικονίζουν τις προσαρμογές που πραγματοποιούνται από την οικονομική οντότητα όταν χρησιμοποιεί τη μέθοδο της καθαρής θέσης, όπως οι προσαρμογές της εύλογης αξίας που πραγματοποιούνται τη στιγμή της απόκτησης και οι προσαρμογές για τις διαφορές στις λογιστικές πολιτικές·
 - β) η οικονομική οντότητα παρέχει συμφωνία των συνοπτικών οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στη λογιστική αξία της συμμετοχής της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση.
- B15 Η οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάσει τις συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους B12 και B13, με βάση τις οικονομικές καταστάσεις της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης, εάν:
- α) η οικονομική οντότητα επιμετρά τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011)· και
 - β) η κοινοπραξία ή η συγγενής επιχείρηση δεν καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις ΔΠΧΑ και η κατάρτιση σε αυτή τη βάση θα ήταν ανέφικτη ή θα προκαλούσε αδικαιολόγητο κόστος.
- Σε αυτήν την περίπτωση η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη βάση στην οποία έχουν καταρτιστεί οι συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες.
- B16 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συνολικά τη λογιστική αξία των συμμετοχών της σε όλες τις ατομικά μη σημαντικές κοινοπραξίες ή συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης. Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης χωριστά το συνολικό ποσό του μεριδίου της:

- α) στα αποτελέσματα από συνεχιζόμενες δραστηριότητες·
- β) στα κέρδη μετά τους φόρους ή ζημίες από διακοπείσες δραστηριότητες·
- γ) στα λοιπά συνολικά έσοδα·
- δ) στα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα.

Η οικονομική οντότητα παρέχει τις γνωστοποιήσεις χωριστά για κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις.

- B17 Όταν η συμμετοχή της οικονομικής οντότητας σε θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση (ή ένα μέρος της συμμετοχής της σε κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση) κατατάσσεται (ή συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται) ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5, η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά την εν λόγω θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση, σύμφωνα με τις παραγράφους B10-B16.

ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ [ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 23 ΣΤΟΙΧΕΙΟ Α)]

- B18 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις συνολικές δεσμεύσεις που έχει αναλάβει, αλλά δεν έχει αναγνωρίσει κατά την ημερομηνία αναφοράς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλους επενδυτές, με κοινό έλεγχο μιας κοινοπραξίας) σε σχέση με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες. Δεσμεύσεις είναι εκείνες που ενδέχεται να προκαλέσουν μελλοντική εκροή μετρητών ή άλλων πόρων.

- B19 Οι μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις που ενδέχεται να προκαλέσουν μελλοντική εκροή μετρητών ή άλλων πόρων περιλαμβάνουν:

- α) μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις για συνεισφορά χρηματοδότησης ή πόρων ως αποτέλεσμα, για παράδειγμα:
 - i) των συμφωνιών σύστασης ή απόκτησης μιας κοινοπραξίας (που απαιτούν, για παράδειγμα, από μια οικονομική οντότητα να συνεισφέρει κεφάλαια για συγκεκριμένη περίοδο),
 - ii) έργων υψηλής έντασης κεφαλαίου που αναλαμβάνονται από μια κοινοπραξία,
 - iii) υποχρεώσεων αγοράς άνευ όρων, που περιλαμβάνουν την προμήθεια εξοπλισμού, αποθεμάτων ή υπηρεσιών που η οικονομική οντότητα έχει δεσμευθεί να αγοράσει από μια κοινοπραξία ή για λογαριασμό της,
 - iv) μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων για την παροχή δανείων ή άλλης οικονομικής στήριξης σε μια κοινοπραξία,
 - v) μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων για τη συνεισφορά πόρων σε μια κοινοπραξία, όπως περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες,
 - vi) άλλων μη ακυρώσιμων μη αναγνωρισμένων δεσμεύσεων σε σχέση με μια κοινοπραξία·
- β) μη αναγνωρισμένες δεσμεύσεις για την απόκτηση του δικαιώματος ιδιοκτησίας άλλου μέρους (ή ενός τμήματος του εν λόγω δικαιώματος ιδιοκτησίας) σε μια κοινοπραξία, αν ένα συγκεκριμένο γεγονός συμβεί ή δεν συμβεί στο μέλλον.

- B20 Οι απαιτήσεις και τα παραδείγματα στις παραγράφους B18 και B19 απεικονίζουν μερικούς από τους τύπους γνωστοποίησης που απαιτούνται σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ΔΛΠ 24 *Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών*.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΔΟΜΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 24–31)

Δομημένες οικονομικές οντότητες

- B21 Δομημένη οικονομική οντότητα είναι μια οικονομική οντότητα που έχει σχεδιαστεί με τρόπο τέτοιο ώστε τα δικαιώματα ψήφου ή παρόμοια δικαιώματα να μην είναι ο κυρίαρχος παράγοντας για να αποφασιστεί ποιος ελέγχει την οικονομική οντότητα, όπως όταν τα τυχόν δικαιώματα ψήφου αφορούν μόνο διοικητικά καθήκοντα και οι σχετικές δραστηριότητες κατευθύνονται μέσω συμβατικών ρυθμίσεων.

- B22 Μια δομημένη οικονομική οντότητα συχνά έχει μερικά ή όλα τα παρακάτω χαρακτηριστικά ή ιδιότητες:
- α) περιορισμένες δραστηριότητες·
 - β) στενό και σαφώς καθορισμένο σκοπό, όπως η πραγματοποίηση μιας φορολογικά αποδοτικής μίσθωσης, η άσκηση δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, η παροχή πηγής κεφαλαίου ή χρηματοδότησης σε μια οικονομική οντότητα ή η παροχή επενδυτικών ευκαιριών για επενδυτές μέσω μεταβίβασης κινδύνων και ανταμοιβών που συνδέονται με τα περιουσιακά στοιχεία της δομημένης οικονομικής οντότητας σε επενδυτές·
 - γ) ανεπαρκή ίδια κεφάλαια που θα επέτρεπαν στη δομημένη οικονομική οντότητα να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές της χωρίς οικονομική στήριξη μειωμένης εξασφάλισης·
 - δ) χρηματοδότηση με τη μορφή πολλαπλών συμβατικά συνδεδεμένων τίτλων σε επενδυτές που δημιουργούν συγκεκριμένες πίστωσης ή άλλους κινδύνους (τμήματα).
- B23 Παραδείγματα οικονομικών οντοτήτων που θεωρούνται δομημένες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά:
- α) φορείς τιτλοποίησης·
 - β) χρηματοδοτήσεις βασισμένες σε περιουσιακά στοιχεία·
 - γ) ορισμένα επενδυτικά κεφάλαια.
- B24 Μια οικονομική οντότητα που ελέγχεται από δικαιώματα ψήφου δεν είναι δομημένη οικονομική οντότητα από το γεγονός και μόνο ότι, για παράδειγμα, λαμβάνει χρηματοδότηση από τρίτους, ύστερα από ανασυγκρότηση.
- Φύση των κινδύνων από συμμετοχές σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες (παράγραφοι 29–31)**
- B25 Πέραν από τις πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 29-31, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί συμπληρωματικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να επιτευχθεί ο σκοπός γνωστοποίησης της παραγράφου 24 στοιχείο β).
- B26 Παραδείγματα πρόσθετων πληροφοριών οι οποίες, ανάλογα με τις περιστάσεις, θα μπορούσαν να έχουν σημασία για την εκτίμηση των κινδύνων στους οποίους μια οικονομική οντότητα είναι εκτεθειμένη όταν έχει συμμετοχή σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα είναι:
- α) οι όροι μιας ρύθμισης που θα μπορούσε να απαιτεί να παρέχει η οικονομική οντότητα οικονομική στήριξη σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις αγοράς περιουσιακών στοιχείων της δομημένης οικονομικής οντότητας ή παροχής οικονομικής στήριξης), που περιλαμβάνουν:
 - i) περιγραφή των γεγονότων ή περιστάσεων που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε ζημία,
 - ii) κατά πόσον υπάρχουν όροι που θα περιόριζαν την υποχρέωση,
 - iii) κατά πόσον υπάρχουν άλλα μέρη που παρέχουν οικονομική στήριξη και, σε αυτήν την περίπτωση, με ποιον τρόπο κατατάσσεται η υποχρέωση της αναφέρουσας οντότητας σε σχέση με εκείνες των άλλων μερών·
 - β) ζημίες που υπέστη η οικονομική οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς σε σχέση με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες·
 - γ) οι τύποι εσόδων που έλαβε η οικονομική οντότητα κατά την περίοδο αναφοράς από τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες·

- δ) κατά πόσον η οικονομική οντότητα απαιτείται να απορροφήσει τις ζημιές μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας πριν από άλλα μέρη, το ανώτατο όριο των εν λόγω ζημιών για την οικονομική οντότητα, και (κατά περίπτωση) την κατάταξη και τα ποσά των δυνητικών ζημιών που βαρύνουν τα μέρη των οποίων οι συμμετοχές κατατάσσονται χαμηλότερα από τη συμμετοχή της οικονομικής οντότητας στη μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα·
- ε) πληροφορίες σχετικά με οποιεσδήποτε ρυθμίσεις ρευστότητας, εγγυήσεις ή άλλες δεσμεύσεις με τρίτους που ενδέχεται να επηρεάσουν την εύλογη αξία ή τον κίνδυνο των συμμετοχών της οικονομικής οντότητας σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες·
- στ) δυσκολίες που έχει υποστεί μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα κατά τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της κατά την περίοδο αναφοράς·
- ζ) σε σχέση με τη χρηματοδότηση μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας, οι μορφές χρηματοδότησης (π.χ. εμπορικά χρεόγραφα ή μεσοπρόθεσμα ομόλογα) και ο σταθμισμένος μέσος όρος ζωής τους. Οι εν λόγω πληροφορίες θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν αναλύσεις ωριμότητας των στοιχείων ενεργητικού και τη χρηματοδότηση μιας μη ενοποιημένης δομημένης οικονομικής οντότητας, αν η δομημένη οικονομική οντότητα έχει μακροπρόθεσμα στοιχεία ενεργητικού που χρηματοδοτούνται από βραχυπρόθεσμη χρηματοδότηση.

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.
- Γ1Α Με το έγγραφο *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες: Μεταβατικές καθοδηγήσεις* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 11 και ΔΠΧΑ 12), που εκδόθηκε τον Ιούνιο του 2012 προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ2Α-Γ2Β. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 12 για προγενέστερη περίοδο, εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- Γ1Β Με το έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 27), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2 και το προσάρτημα Α και προστέθηκαν οι παράγραφοι 9Α-9Β, 19Α-19Ζ, 21Α και 25Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει συγχρόνως και όλες τις τροποποιήσεις που περιλαμβάνονται στο έγγραφο *Εταιρείες επενδύσεων*.
- Γ1Γ Με το έγγραφο *Εταιρείες Επενδύσεων: Εφαρμογή της εξαίρεσης όσον αφορά την ενοποίηση* (Τροποποιήσεις στα ΔΠΧΑ 10, ΔΠΧΑ 12 και ΔΛΠ 28), που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Γ1Δ Με τις *Ετήσιες βελτιώσεις των ΔΠΧΑ του κύκλου 2014-2016*, που εκδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2016, προστέθηκε η παράγραφος 5Α και τροποποιήθηκε η παράγραφος Β17. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις αναδρομικά, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2017 ή αργότερα.
- Γ2 Η οικονομική οντότητα ενθαρρύνεται να παρέχει πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ νωρίτερα από τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η παροχή μερικών από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από αυτό το ΔΠΧΑ δεν υποχρεώνει την οικονομική οντότητα να συμμορφωθεί με όλες τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΧΑ ή να εφαρμόσει νωρίς το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11, το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) και το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).
- Γ2Α Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμοστούν για περίοδο που παρουσιάζεται η οποία αρχίζει πριν από την ετήσια περίοδο που προηγείται αμέσως της πρώτης ετήσιας περιόδου για την οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 12.
- Γ2Β Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης των παραγράφων 24-31 και οι αντίστοιχες οδηγίες στις παραγράφους Β21-Β26 του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμοστούν για περίοδο που παρουσιάζεται η οποία αρχίζει πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο για την οποία εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 12.

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ ΣΤΟ ΔΠΧΑ 9

- Γ3 Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ αλλά δεν εφαρμόζει ακόμα το ΔΠΧΑ 9, κάθε παραπομπή στο ΔΠΧΑ 9 νοείται ως παραπομπή στο ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση*.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 13

Επιμέτρηση εύλογης αξίας

ΣΚΟΠΟΣ

1 Το παρόν ΔΠΧΑ:

α) ορίζει την εύλογη αξία,

β) θέτει σε ένα ΔΠΧΑ το πλαίσιο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και

γ) απαιτεί την πραγματοποίηση γνωστοποιήσεων σχετικά με τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας.

2 Η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά και δεν αφορά μια συγκεκριμένη οντότητα. Για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ενδέχεται να υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Για άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ενδέχεται να μην υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Ωστόσο, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας είναι ο ίδιος και στις δύο περιπτώσεις —να εκτιμηθεί η τιμή στην οποία θα πραγματοποιείτο μια κανονική συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς (ήτοι μια τιμή εξόδου κατά την ημερομηνία επιμέτρησης από την οπτική ενός συμμετέχοντος στην αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση).

3 Όταν δεν υπάρχει παρατηρήσιμη τιμή για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας άλλη τεχνική αποτίμησης που μεγιστοποιεί τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιεί τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών. Καθώς η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά, αποτιμάται με τη χρήση των υποθέσεων που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο. Ως εκ τούτου, η πρόθεση μιας οντότητας να διακρατήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να τακτοποιήσει ή να εκπληρώσει άλλως μια υποχρέωση δεν έχει σημασία κατά την αποτίμηση της εύλογης αξίας.

4 Ο ορισμός της εύλογης αξίας εστιάζει σε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι αποτελούν το κύριο αντικείμενο της λογιστικής επιμέτρησης. Επιπλέον, το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους μιας οντότητας αποτιμώμενους στην εύλογη αξία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

5 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται όταν βάσει άλλου ΔΠΧΑ απαιτούνται ή επιτρέπονται επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ή γνωστοποιήσεις σχετικά με επιμετρήσεις εύλογης αξίας (και επιμετρήσεις βάσει της εύλογης αξίας, όπως η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, ή γνωστοποιήσεις σχετικά με τις επιμετρήσεις αυτές), εκτός των περιπτώσεων που προσδιορίζονται στις παραγράφους 6 και 7.

6 Οι απαιτήσεις επιμέτρησης και γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν ισχύουν για τα εξής:

α) συναλλαγές πληρωμών βάσει της αξίας μετοχών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών,

β) συναλλαγές μίσθωσης που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις και

γ) επιμετρήσεις που έχουν ορισμένες ομοιότητες με την εύλογη αξία αλλά δεν είναι εύλογη αξία, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή η αξία λόγω χρήσης του ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.

7 Οι απαιτούμενες βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ γνωστοποιήσεις δεν απαιτούνται για τα εξής:

α) περιουσιακά στοιχεία προγράμματος παροχών σε εργαζομένους αποτιμώμενα στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους,

β) επενδύσεις προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την υπηρεσία αποτιμώμενες στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία και

γ) περιουσιακά στοιχεία για τα οποία το ανακτήσιμο ποσό ισούται με την εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

- 8 Το πλαίσιο για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας που περιγράφεται στο παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται στην αρχική και στις επακόλουθες επιμετρήσεις εάν επιτρέπεται ή απαιτείται η εύλογη αξία βάσει άλλων ΔΠΧΑ.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Ορισμός της εύλογης αξίας

- 9 Το παρόν ΔΠΧΑ περιγράφει την εύλογη αξία ως την τιμή που θα λάμβανε κάποιος για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε κάποιος για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

- 10 Στην παράγραφο Β2 περιγράφεται η συνολική προσέγγιση στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

Το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση

- 11 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αφορά ένα συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση. Ως εκ τούτου, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη τα χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη τα εν λόγω χαρακτηριστικά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Τα εν λόγω χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τα εξής:

α) την κατάσταση και τη θέση του περιουσιακού στοιχείου και

β) περιορισμούς, εφόσον υπάρχουν, όσον αφορά την πώληση ή τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

- 12 Οι επιπτώσεις στην επιμέτρηση που προκύπτουν από ένα συγκεκριμένο χαρακτηριστικό διαφέρουν ανάλογα με το πώς το χαρακτηριστικό αυτό θα λαμβανόταν υπόψη από τους συμμετέχοντες στην αγορά.

- 13 Το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση που αποτιμάται στην εύλογη αξία δύναται να είναι:

α) ανεξάρτητο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (π.χ. ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή ένα μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) ή

β) μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων, μια ομάδα υποχρεώσεων ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (π.χ. μια μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών ή μια επιχείρηση).

- 14 Το εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση είναι ανεξάρτητο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, ομάδα περιουσιακών στοιχείων, ομάδα υποχρεώσεων ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για σκοπούς αναγνώρισης και γνωστοποίησης εξαρτάται από τη λογιστική μονάδα του. Η λογιστική μονάδα του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ που απαιτεί ή επιτρέπει την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, εκτός όσων προβλέπονται στο παρόν ΔΠΧΑ.

Η συναλλαγή

- 15 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας υποτίθεται ότι το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση ανταλλάσσεται σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

- 16 Στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας υποτίθεται ότι η συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης λαμβάνει χώρα είτε:

α) στην κύρια αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή

β) ελλείψει κύριας αγοράς, στην πλέον συμφέρουσα αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

- 17 Μια οντότητα δεν χρειάζεται να πραγματοποιήσει εξαντλητική έρευνα όλων των πιθανών αγορών για να εντοπίσει την κύρια αγορά ή, απουσία κύριας αγοράς, την πλέον συμφέρουσα αγορά, αλλά λαμβάνει υπόψη της όλες τις ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες. Απουσία σχετικών αποδείξεων για το αντίθετο, η αγορά στην οποία μια οντότητα θα πραγματοποιούσε κανονικά μια συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης θεωρείται ότι είναι η κύρια αγορά ή, απουσία κύριας αγοράς, η πλέον συμφέρουσα αγορά.

- 18 Εάν υπάρχει κύρια αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντιπροσωπεύει την τιμή στη αγορά αυτή (είτε η τιμή αυτή είναι άμεσα παρατηρήσιμη είτε εκτιμάται με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης), ακόμα και εάν η τιμή σε μια διαφορετική αγορά είναι ενδεχομένως περισσότερο συμφέρουσα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
- 19 Η οντότητα πρέπει να έχει πρόσβαση στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Δεδομένου ότι διαφορετικές οντότητες (και επιχειρήσεις εντός αυτών των οντοτήτων) με διαφορετικές δραστηριότητες δύναται να έχουν πρόσβαση σε διαφορετικές αγορές, η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση δύναται να διαφέρει για διαφορετικές οντότητες (και επιχειρήσεις εντός αυτών των οντοτήτων). Ως εκ τούτου, η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά (και, συνεπώς, οι συμμετέχοντες στην αγορά) εξετάζονται από την οπτική της οντότητας· έτσι δύναται να υπάρχουν διαφορές μεταξύ οντοτήτων με διαφορετικές δραστηριότητες.
- 20 Αν και μια οντότητα πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση στην αγορά, δεν χρειάζεται να είναι σε θέση να πωλήσει το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή να μεταβιβάσει τη συγκεκριμένη υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να μπορεί να επιμετρήσει την εύλογη αξία βάσει της τιμής στην αγορά αυτή.
- 21 Ακόμα και όταν δεν υφίσταται παρατηρήσιμη αγορά για την παροχή πληροφοριών τιμολόγησης σχετικά με την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι μια συναλλαγή πραγματοποιείται κατά την ημερομηνία αυτή και η συναλλαγή εξετάζεται από την οπτική ενός συμμετέχοντος στην αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση. Αυτή η υποτιθέμενη συναλλαγή αποτελεί τη βάση εκτίμησης της τιμής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης.

Συμμετέχοντες στην αγορά

- 22 **Μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης χρησιμοποιώντας τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, υποθέτοντας ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά ενεργούν προς το βέλτιστο οικονομικό τους συμφέρον.**
- 23 Κατά την ανάπτυξη των υποθέσεων αυτών, μια οντότητα δεν χρειάζεται να προσδιορίσει συγκεκριμένους συμμετέχοντες στην αγορά. Αντιθέτως, η οντότητα προσδιορίζει χαρακτηριστικά που διακρίνουν τους συμμετέχοντες στην αγορά γενικά, εξετάζοντας παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα όλα τα εξής:
- α) το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση,
 - β) την κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και
 - γ) τους συμμετέχοντες στην εν λόγω αγορά με τους οποίους θα συναλλασσόταν η οντότητα.

Η τιμή

- 24 **Εύλογη αξία είναι η τιμή που μια οντότητα θα λάμβανε κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή κατά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς (ήτοι, τιμή εξόδου) ανεξαρτήτως του εάν η τιμή αυτή είναι άμεσα παρατηρήσιμη ή εκτιμάται με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης.**
- 25 Η τιμή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης δεν προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα έξοδα συναλλαγής. Τα έξοδα συναλλαγής λογιστικοποιούνται σύμφωνα με άλλα ΔΠΧΑ. Τα έξοδα συναλλαγής δεν αποτελούν χαρακτηριστικό ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αντιθέτως, αφορούν συγκεκριμένα μια συναλλαγή και διαφέρουν ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα εκτελεί μια συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
- 26 Στα έξοδα συναλλαγής δεν περιλαμβάνονται τα μεταφορικά έξοδα. Εάν η τοποθεσία είναι χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου (όπως ενδέχεται να συμβαίνει στην περίπτωση, για παράδειγμα, ενός εμπορεύματος), η τιμή στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά προσαρμόζεται ώστε να περιλαμβάνει τα έξοδα, εφόσον υπάρχουν, για τη μεταφορά του περιουσιακού στοιχείου από την τρέχουσα τοποθεσία του στην εν λόγω αγορά.

Εφαρμογή σε μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Μέγιστη και βέλτιστη χρήση για μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- 27 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει υπόψη την ικανότητα ενός συμμετέχοντος στην αγορά να παράγει οικονομικά οφέλη κάνοντας *μέγιστη και βέλτιστη* χρήση του περιουσιακού στοιχείου ή πωλώντας το σε άλλο συμμετέχοντα στην αγορά που θα χρησιμοποιούσε το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο κατά τον μέγιστο και βέλτιστο τρόπο.

- 28 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει υπόψη τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου που είναι φυσικά δυνατή, νομικά επιτρεπτή και οικονομικά εφικτή, ως εξής:
- α) Μια φυσικά δυνατή χρήση λαμβάνει υπόψη τα φυσικά χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου τα οποία θα λάμβαναν υπόψη οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου (π.χ. η τοποθεσία ή το μέγεθος ενός ακινήτου).
 - β) Μια νομικά επιτρεπτή χρήση λαμβάνει υπόψη οποιουδήποτε νομικούς περιορισμούς στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου (π.χ. πολεοδομικοί κανονισμοί που ισχύουν για ένα ακίνητο).
 - γ) Μια οικονομικά εφικτή χρήση λαμβάνει υπόψη το εάν η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου που είναι φυσικά δυνατή και νομικά επιτρεπτή παράγει επαρκή έσοδα ή ταμειακές ροές (λαμβανομένου υπόψη του κόστους της μετατροπής του περιουσιακού στοιχείου για τη συγκεκριμένη χρήση) για την επίτευξη απόδοσης επένδυσης που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα απαιτούσαν από μια επένδυση στο συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο μέσω της συγκεκριμένης χρήσης του.
- 29 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση προσδιορίζεται από την οπτική των συμμετεχόντων στην αγορά, ακόμα και εάν η οντότητα σκοπεύει να κάνει διαφορετική χρήση. Ωστόσο, η τρέχουσα χρήση από μια οντότητα ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του, εκτός εάν οι παράγοντες της αγοράς ή άλλοι παράγοντες δείχνουν ότι μια διαφορετική χρήση από τους συμμετέχοντες στην αγορά θα μεγιστοποιούσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου.
- 30 Για την προστασία της ανταγωνιστικής της θέσης ή για άλλους λόγους, μια οντότητα δύναται να μην προτιμάται να χρησιμοποιήσει ένα αποκτηθέν μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ενεργά ή να μην το χρησιμοποιήσει κατά τον μέγιστο και βέλτιστο τρόπο. Για παράδειγμα, αυτό δύναται να ισχύει στην περίπτωση ενός αποκτηθέντος άυλου περιουσιακού στοιχείου που η οντότητα σκοπεύει να χρησιμοποιήσει αμυντικά, αποτρέποντας τη χρήση του από άλλους. Μολαταύτα, η οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου υποθέτοντας τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του από τους συμμετέχοντες στην αγορά.

Βάση αποτίμησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

- 31 Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζει τη βάση αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου ως εξής:
- α) Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δύναται να παρέχει μέγιστη αξία στους συμμετέχοντες στην αγορά μέσω της χρήσης του σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία στο πλαίσιο μιας ομάδας (όπως έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση) ή σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. μια επιχείρηση).
 - i) Εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι να χρησιμοποιείται το περιουσιακό στοιχείο σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή την οποία θα λάμβανε μια οντότητα σε μια τρέχουσα συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου υποθέτοντας ότι το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις και ότι τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (ήτοι, τα συμπληρωματικά του περιουσιακά στοιχεία και οι συνδεδεμένες υποχρεώσεις) θα είναι διαθέσιμα στους συμμετέχοντες στην αγορά.
 - ii) Οι υποχρεώσεις που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο και τα συμπληρωματικά του περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν υποχρεώσεις που χρηματοδοτούν το κεφάλαιο κίνησης αλλά δεν περιλαμβάνουν υποχρεώσεις που χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση περιουσιακών στοιχείων πέραν αυτών που περιλαμβάνονται στην ομάδα περιουσιακών στοιχείων.
 - iii) Οι υποθέσεις για τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου συμφωνούν για όλα τα περιουσιακά στοιχεία (που έχουν σχετική μέγιστη και βέλτιστη χρήση) της ομάδας περιουσιακών στοιχείων ή της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της οποίας θα χρησιμοποιούταν το περιουσιακό στοιχείο.
 - β) Η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δύναται να παρέχει μέγιστη αξία στους συμμετέχοντες στην αγορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ανεξάρτητα. Εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι η ανεξάρτητη χρήση του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα σε μια τρέχουσα συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε συμμετέχοντες στην αγορά που θα χρησιμοποιούσαν το περιουσιακό στοιχείο ανεξάρτητα.
- 32 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προϋποθέτει ότι το περιουσιακό στοιχείο πωλείται σύμφωνα με τη λογιστική μονάδα που προσδιορίζεται σε άλλα ΔΠΧΑ (η οποία δύναται να είναι ένα επιμέρους περιουσιακό στοιχείο). Αυτό ισχύει ακόμα και όταν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι η μέγιστη και βέλτιστη χρήση του περιουσιακού στοιχείου είναι να χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι ο συμμετέχων στην αγορά κατέχει ήδη τα συμπληρωματικά περιουσιακά στοιχεία και τις συνδεδεμένες υποχρεώσεις.
- 33 Στην παράγραφο Β3 περιγράφεται η εφαρμογή της έννοιας της βάσης αποτίμησης για μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Εφαρμογή στις υποχρεώσεις και τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους μιας οντότητας*Γενικές αρχές*

34 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας θεωρείται ότι μια χρηματοοικονομική ή μη χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένας ίδιος συμμετοχικός τίτλος μιας οντότητας (π.χ. συμμετοχές στο εταιρικό κεφάλαιο εκδιδόμενες ως αντάλλαγμα μιας συνένωσης επιχειρήσεων) μεταβιβάζεται σε έναν συμμετέχοντα στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Κατά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας θεωρούνται δεδομένα τα εξής:

α) Μια υποχρέωση θα παραμείνει σε εκκρεμότητα και ο συμμετέχων στην αγορά στον οποίο μεταβιβάζεται θα πρέπει να εκπληρώσει τη σχετική υποχρέωση. Η υποχρέωση δεν θα εκκαθαριστεί με τον αντισυμβαλλόμενο ή άλλως εξοφληθεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

β) Ο ίδιος συμμετοχικός τίτλος μιας οντότητας θα παραμείνει σε κυκλοφορία και ο συμμετέχων στην αγορά στον οποίο μεταβιβάζεται θα αναλάβει τα δικαιώματα και τις ευθύνες που συνδέονται με τον τίτλο. Ο τίτλος δεν θα ακυρωθεί ή άλλως εξοφληθεί κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

35 Ακόμα και εάν δεν υπάρχει παρατηρήσιμη αγορά για την παροχή πληροφοριών αποτίμησης σχετικά με τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή του ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας (π.χ. διότι συμβατικοί και άλλοι νομικοί περιορισμοί εμποδίζουν τη μεταβίβαση των εν λόγω στοιχείων), δύναται να υπάρχει παρατηρήσιμη αγορά για τα εν λόγω στοιχεία εάν τα κατέχουν άλλα μέρη ως περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εταιρική ομολογία ή δικαίωμα αγοράς των μετοχών μιας οντότητας).

36 Σε κάθε περίπτωση, η οντότητα μεγιστοποιεί τη χρήση των συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιεί τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών ώστε να εκπληρώσει τον στόχο της επιμέτρησης της εύλογης αξίας, ήτοι να εκτιμήσει την τιμή στην οποία μια κανονική συναλλαγή για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης ή του ίδιου συμμετοχικού τίτλου θα λάμβανε χώρα μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία

37 Όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη επίσημη τιμή για τη μεταβίβαση μιας πανομοιότυπης ή παρόμοιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας και το πανομοιότυπο στοιχείο βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου από την οπτική ενός συμμετέχοντος στην αγορά που κατέχει το πανομοιότυπο στοιχείο ως περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

38 Στις εν λόγω περιπτώσεις, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου ως εξής:

α) με τη χρήση της επίσημης τιμής σε μια ενεργό αγορά για το πανομοιότυπο στοιχείο που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, εάν υπάρχει διαθέσιμη τέτοια τιμή·

β) εάν η τιμή αυτή δεν είναι διαθέσιμη, με τη χρήση άλλων παρατηρήσιμων εισροών, όπως η επίσημη τιμή σε μια αγορά που δεν είναι ενεργός για το πανομοιότυπο στοιχείο που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο·

γ) εάν οι παρατηρήσιμες τιμές στα στοιχεία α) και β) ανωτέρω δεν είναι διαθέσιμες, με τη χρήση άλλης τεχνικής αποτίμησης, όπως οι εξής:

i) μια προσέγγιση βάσει εισοδήματος (π.χ. μια τεχνική παρούσας αξίας που λαμβάνει υπόψη τις μελλοντικές ταμειακές ροές που αναμένει να λάβει ένας συμμετέχων στην αγορά από την κατοχή της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου ως περιουσιακού στοιχείου· βλ. παραγράφους B10 και B11)·

ii) μια προσέγγιση βάσει της αγοράς (π.χ. με τη χρήση επίσημων τιμών για παρόμοιες υποχρεώσεις ή συμμετοχικούς τίτλους στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία· βλ. παραγράφους B5-B7)·

39 Μια οντότητα προσαρμόζει την επίσημη τιμή μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο μόνο εάν υπάρχουν συγκεκριμένοι παράγοντες για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο που δεν ισχύουν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου. Μια οντότητα εξασφαλίζει ότι η τιμή του περιουσιακού στοιχείου δεν αντανάκλα το αποτέλεσμα περιορισμού που εμποδίζει την πώληση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Ορισμένοι από τους παράγοντες που μπορεί να δείχνουν ότι θα πρέπει να προσαρμοστεί η επίσημη τιμή του περιουσιακού στοιχείου είναι οι εξής:

- α) Η επίσημη τιμή του περιουσιακού στοιχείου αφορά παρεμφερή (αλλά όχι πανομοιότυπη) υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο. Για παράδειγμα, η υποχρέωση ή ο συμμετοχικός τίτλος δύναται να έχουν κάποιο ιδιαίτερο χαρακτηριστικό (π.χ. την πιστωτική ποιότητα του εκδότη) το οποίο διαφέρει από το χαρακτηριστικό που αντανακλάται στην εύλογη αξία της παρεμφερούς υποχρέωσης ή συμμετοχικού τίτλου που βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο.
- β) Η λογιστική μονάδα για το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ίδια με τη λογιστική μονάδα για την υποχρέωση ή τον συμμετοχικό τίτλο. Για παράδειγμα, όσον αφορά τις υποχρεώσεις, σε ορισμένες περιπτώσεις η τιμή για ένα περιουσιακό στοιχείο αντανακλά μια σύνθετη τιμή για ένα πακέτο που περιέχει τα οφειλόμενα από τον εκδότη ποσά και μια πιστωτική ενίσχυση τρίτου μέρους. Εάν η λογιστική μονάδα της υποχρέωσης δεν είναι η λογιστική μονάδα του σύνθετου πακέτου, στόχος είναι η επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης του εκδότη και όχι της εύλογης αξίας του σύνθετου πακέτου. Ως εκ τούτου, στις εν λόγω περιπτώσεις, η οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει την παρατηρούμενη τιμή για το περιουσιακό στοιχείο ώστε να αποκλειστεί η επίδραση της πιστωτικής ενίσχυσης τρίτου μέρους.

Υποχρεώσεις και συμμετοχικοί τίτλοι που δεν βρίσκονται στην κατοχή άλλων μερών ως περιουσιακά στοιχεία

- 40** Όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη επίσημη τιμή για τη μεταβίβαση μιας πανομοιότυπης ή παρεμφερούς υποχρέωσης ή ιδίου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας και το πανομοιότυπο στοιχείο δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της υποχρέωσης ή του συμμετοχικού τίτλου χρησιμοποιώντας τεχνική αποτίμησης από την οπτική ενός συμμετέχοντος στην αγορά που οφείλει την υποχρέωση ή έχει εκδώσει την αξίωση επί των ιδίων κεφαλαίων.
- 41 Για παράδειγμα, κατά την εφαρμογή μιας τεχνικής παρούσας αξίας, μια οντότητα δύναται να λαμβάνει υπόψη οποιοδήποτε από τα εξής:
- α) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που αναμένει ένας συμμετέχων στην αγορά να προκύψουν από την εκπλήρωση της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης που απαιτεί ένας συμμετέχων στην αγορά για την ανάληψη της υποχρέωσης (βλ. παραγράφους B31-B33).
- β) το ποσό που θα λάβει ένας συμμετέχων στην αγορά για τη σύναψη ή την έκδοση πανομοιότυπης υποχρέωσης ή συμμετοχικού τίτλου, χρησιμοποιώντας τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του πανομοιότυπου στοιχείου (π.χ. το οποίο διαθέτει τα ίδια πιστωτικά χαρακτηριστικά) στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για την έκδοση μιας υποχρέωσης ή ενός συμμετοχικού τίτλου με τους ίδιους συμβατικούς όρους.

Κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων

- 42** Η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης αντανακλά την επίδραση του κινδύνου μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων. Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τον πιστωτικό κίνδυνο μιας οντότητας (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις). Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων θεωρείται ότι είναι ο ίδιος πριν και μετά τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης.
- 43 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη το αποτέλεσμα του πιστωτικού της κινδύνου (πιστοληπτική ικανότητα) και άλλους παράγοντες που δύναται να επηρεάζουν την πιθανότητα εκπλήρωσης ή μη εκπλήρωσης της υποχρέωσης. Το αποτέλεσμα αυτό δύναται να διαφέρει ανάλογα με την υποχρέωση, για παράδειγμα:
- α) ανάλογα με το εάν η υποχρέωση είναι υποχρέωση παράδοσης διαθεσίμων (χρηματοοικονομική υποχρέωση) ή υποχρέωση παράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών (μη χρηματοοικονομική υποχρέωση).
- β) ανάλογα με τους όρους των πιστωτικών ενισχύσεων που σχετίζονται με την υποχρέωση, εάν υπάρχουν.
- 44 Η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης αντανακλά το αποτέλεσμα του κινδύνου μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων βάσει της λογιστικής της μονάδας. Ο εκδότης μιας υποχρέωσης που εκδίδεται με αδιαχώριστη πιστωτική ενίσχυση τρίτου η οποία λογιστικοποιείται ξεχωριστά από την υποχρέωση δεν περιλαμβάνει την επίδραση της πιστωτικής ενίσχυσης (π.χ. εγγύηση χρέους τρίτου) στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης. Εάν η πιστωτική ενίσχυση λογιστικοποιείται ξεχωριστά από την υποχρέωση, ο εκδότης λαμβάνει υπόψη τη δική του πιστοληπτική ικανότητα και όχι την πιστοληπτική ικανότητα του τρίτου εγγυητή κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης.

Περιορισμοί στη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ιδίου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας

- 45 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης ή ενός ιδίου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας, μια οντότητα δεν περιλαμβάνει χωριστές εισροές ή προσαρμογές άλλων εισροών σχετικά με την ύπαρξη περιορισμού που εμποδίζει τη μεταβίβαση του στοιχείου. Η επίδραση ενός περιορισμού στη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης ή ενός ιδίου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας περιλαμβάνεται σιωπηρά ή ρητά στις άλλες εισροές στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

46 Για παράδειγμα, κατά την ημερομηνία συναλλαγής, αμφότεροι ο πιστωτής και ο οφειλέτης αποδέχθηκαν την τιμή συναλλαγής για την υποχρέωση έχοντας πλήρη επίγνωση ότι η υποχρέωση περιλαμβάνει έναν περιορισμό στη μεταβίβασή της. Δεδομένου ότι ο περιορισμός περιλαμβάνεται στην τιμή συναλλαγής, δεν απαιτείται χωριστή εισροή ή προσαρμογή σε υφιστάμενη εισροή κατά την ημερομηνία συναλλαγής ώστε να αντανακλάται η επίδραση του περιορισμού στη μεταβίβαση. Αντιστοίχως, δεν απαιτείται χωριστή εισροή ή προσαρμογή σε υφιστάμενη εισροή σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να αντανακλάται η επίδραση του περιορισμού στη μεταβίβαση.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση με χαρακτηριστικό απαίτησης

47 Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. κατάθεση όψεως) δεν είναι κατώτερη του πληρωτέου κατ' απαίτηση ποσού, προεξοφλημένου από την πρώτη ημερομηνία κατά την οποία δύναται να είχε απαιτηθεί η καταβολή του ποσού.

Εφαρμογή σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις με θέσεις συμψηφισμού σε κινδύνους αγοράς ή πιστωτικό κίνδυνο αντισυμβαλλομένου

48 Μια οντότητα που κατέχει μια ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων εκτίθεται σε κινδύνους αγοράς (όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 7) και στον πιστωτικό κίνδυνο (όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 7) καθενός εκ των αντισυμβαλλομένων. Εάν η οντότητα διαχειρίζεται την εν λόγω ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της καθαρής έκθεσής της είτε σε κινδύνους αγοράς είτε στον πιστωτικό κίνδυνο, η οντότητα δύναται να εφαρμόσει εξαίρεση στο παρόν ΔΠΧΑ για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Η εξαίρεση αυτή επιτρέπει στην οντότητα να επιμετρά την εύλογη αξία μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της τιμής που θα λάμβανε εάν πωλούσε μια καθαρή θέση αγοράς (ήτοι ένα περιουσιακό στοιχείο) για μια συγκεκριμένη έκθεση σε κίνδυνο ή που θα κατέβαλλε εάν μεταβίβαζε μια καθαρή θέση πώλησης (ήτοι μια υποχρέωση) για μια συγκεκριμένη έκθεση σε κίνδυνο σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Αντιστοίχως, μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με το πώς οι συμμετέχοντες στην αγορά θα τιμολογούσαν την καθαρή έκθεση σε κίνδυνο κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

49 Μια οντότητα επιτρέπεται να χρησιμοποιεί την εξαίρεση της παραγράφου 48 μόνο εάν πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) διαχειρίζεται την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων βάσει της καθαρής έκθεσής της οντότητας σε ένα συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς ή στον πιστωτικό κίνδυνο συγκεκριμένου αντισυμβαλλομένου σύμφωνα με την τεκμηριωμένη στρατηγική διαχείρισης κινδύνου ή επενδύσεων της οντότητας,

β) παρέχει πληροφορίες στη βάση αυτή για την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στα βασικά στελέχη διοίκησης της οντότητας, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών και

γ) απαιτείται ή έχει επιλέξει να επιμετρά τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία στην έκθεση οικονομικής κατάστασης στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς.

50 Η εξαίρεση της παραγράφου 48 δεν αφορά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η βάση για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στην έκθεση οικονομικής κατάστασης διαφέρει από τη βάση επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων, για παράδειγμα, εάν ένα ΔΠΧΑ δεν απαιτεί ή δεν επιτρέπει την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων σε καθαρή βάση. Στις εν λόγω περιπτώσεις, ενδέχεται μια οντότητα να πρέπει να καταλείψει τις προσαρμογές σε επίπεδο χαρτοφυλακίου (βλ. παραγράφους 53-56) στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που απαρτίζουν την ομάδα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων η οποία υφίσταται διαχείριση βάσει της καθαρής έκθεσής της οντότητας στον κίνδυνο. Η οντότητα πραγματοποιεί τις εν λόγω κατανομές εύλογα και με συνέπεια χρησιμοποιώντας κατάλληλη μεθοδολογία για τις περιστάσεις.

51 Μια οντότητα λαμβάνει απόφαση για τη λογιστική της πολιτική σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη ώστε να χρησιμοποιήσει την εξαίρεση της παραγράφου 48. Η οντότητα που χρησιμοποιεί την εξαίρεση οφείλει να εφαρμόζει τη συγκεκριμένη λογιστική πολιτική, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής για την κατανομή προσαρμογών προσφοράς-ζήτησης (βλ. παραγράφους 53-55) και των πιστωτικών προσαρμογών (βλ. παράγραφο 56), κατά περίπτωση, με συνέπεια μεταξύ των περιόδων για ένα συγκεκριμένο χαρτοφυλάκιο.

52 Η εξαίρεση της παραγράφου 48 εφαρμόζεται μόνο σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και άλλες συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα (ή του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση, εάν δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί το ΔΠΧΑ 9). Οι αναφορές σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στις παραγράφους 48-51 και 53-56 πρέπει να εκλαμβάνονται ως ισχύουσες σε όλες τις συμβάσεις εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 (ή του ΔΛΠ 39, εάν το ΔΠΧΑ 9 δεν έχει ακόμη υιοθετηθεί) και να αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει αυτού, ανεξαρτήτως εάν εμπίπτουν στους ορισμούς των χρηματοοικονομικών μέσων ή των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση.

Έκθεση σε κινδύνους της αγοράς

- 53 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48 για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων η διαχείριση των οποίων γίνεται βάσει της καθαρής έκθεσης της οντότητας σε συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς, η οντότητα χρησιμοποιεί την τιμή εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς που είναι πλέον αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας, στις συγκεκριμένες περιστάσεις, για την καθαρή έκθεση της οντότητας στους εν λόγω κινδύνους της αγοράς (βλ. παραγράφους 70-71).
- 54 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, μια οντότητα εξασφαλίζει ότι ο κίνδυνος (ή οι κίνδυνοι) της αγοράς στον οποίο αυτή εκτίθεται εντός της συγκεκριμένης ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων είναι ουσιαστικά ο ίδιος. Για παράδειγμα, μια οντότητα δεν θα πρέπει να συνδυάζει τον κίνδυνο επιτοκίου που συνδέεται με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με τον κίνδυνο της τιμής εμπορεύματος που σχετίζεται με μια χρηματοοικονομική υποχρέωση διότι αυτό δεν μετριάξει την έκθεση της οντότητας στον κίνδυνο επιτοκίου ή στον κίνδυνο τιμής εμπορεύματος. Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, κάθε βασικός κίνδυνος που προκύπτει από το γεγονός ότι οι παράμετροι κινδύνου της αγοράς δεν είναι πανομοιότυποι λαμβάνεται υπόψη στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εντός της ομάδας.
- 55 Αντιστοίχως, η διάρκεια της έκθεσης μιας οντότητας σε συγκεκριμένο κίνδυνο (ή κινδύνους) της αγοράς που προκύπτει από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι ουσιαστικά η ίδια. Για παράδειγμα, μια οντότητα που χρησιμοποιεί δωδεκάμηνη προθεσμιακή σύμβαση έναντι των ταμειακών ροών που σχετίζονται με τη δωδεκάμηνη αξία της έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου ενός πενταετούς χρηματοοικονομικού μέσου εντός μιας ομάδας που απαρτίζεται μόνο από τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρά την εύλογη αξία της έκθεσης στον δωδεκάμηνο κίνδυνο επιτοκίου σε καθαρή βάση και της υπολειπόμενης έκθεσης σε κίνδυνο επιτοκίου (ήτοι, κατά τα έτη 2-5) σε ακαθάριστη βάση.

Έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο συγκεκριμένου αντισυμβαλλομένου

- 56 Κατά τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48 για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που έχει συναφθεί με έναν συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο, η οντότητα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα της καθαρής έκθεσης της οντότητας στον πιστωτικό κίνδυνο του εν λόγω αντισυμβαλλομένου ή της καθαρής έκθεσης του αντισυμβαλλομένου στον πιστωτικό κίνδυνο της οντότητας κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, όταν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη τυχόν υφιστάμενες διευθετήσεις που μετριάζουν την έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο σε περίπτωση αθέτησης (π.χ. μια σύμβαση-πλαίσιο συμφητισμού με τον αντισυμβαλλόμενο ή μια συμφωνία που απαιτεί την ανταλλαγή πρόσθετων ασφαλειών βάσει της καθαρής έκθεσης κάθε μέρους στον πιστωτικό κίνδυνο του ετέρου μέρους). Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντανακλά τις προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με την πιθανότητα να είναι νομικά εφαρμοστέα μια τέτοια διευθέτηση στην περίπτωση αθέτησης των υποχρεώσεων.

Εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση

- 57 Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση περιλαμβάνεται σε μια συναλλαγή ανταλλαγής για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, η τιμή συναλλαγής είναι η τιμή που θα καταβληθεί για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή που θα ληφθεί για την ανάληψη της υποχρέωσης (τιμή εισόδου). Αντιθέτως, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης είναι η τιμή που λαμβάνεται για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης (τιμή εξόδου). Οι οντότητες δεν πωλούν απαραίτητως τα περιουσιακά στοιχεία στην τιμή που κατέβαλαν για να τα αποκτήσουν. Αντιστοίχως, οι οντότητες δεν μεταβιβάζουν απαραίτητως υποχρεώσεις στην τιμή που έλαβαν για να τις αναλάβουν.
- 58 Σε πολλές περιπτώσεις, η τιμή συναλλαγής ισούται με την εύλογη αξία (π.χ. αυτό δύναται να ισχύει όταν κατά την ημερομηνία συναλλαγής η συναλλαγή για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου λαμβάνει χώρα στην αγορά στην οποία θα πωλείτο το περιουσιακό στοιχείο).
- 59 Για να προσδιοριστεί εάν η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ισούται με την τιμή συναλλαγής, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα τη συναλλαγή και το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Στην παράγραφο Β4 περιγράφονται καταστάσεις στις οποίες η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντανακλά την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση.
- 60 Εάν, βάσει άλλου ΔΠΧΑ, απαιτείται ή επιτρέπεται αρχικά η επιμέτρηση από μια οντότητα ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης στην εύλογη αξία και η τιμή συναλλαγής διαφέρει από την εύλογη αξία, η οντότητα αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει στα αποτελέσματά της, εκτός εάν άλλως προσδιορίζεται στο συγκεκριμένο ΔΠΧΑ.

Τεχνικές αποτίμησης

- 61 Μια οντότητα χρησιμοποιεί τεχνικές αποτίμησης που είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις και για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή δεδομένα για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, μεγιστοποιώντας τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιώντας τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών.

- 62 Ο στόχος της χρήσης μιας τεχνικής αποτίμησης είναι η εκτίμηση της τιμής στην οποία λαμβάνει χώρα μια κανονική συναλλαγή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Τρεις ευρέως χρησιμοποιούμενες τεχνικές αποτίμησης είναι η προσέγγιση βάσει της αγοράς, η προσέγγιση βάσει του κόστους και η προσέγγιση βάσει του εισοδήματος. Οι κύριες πτυχές των εν λόγω προσεγγίσεων συνοψίζονται στις παραγράφους B5-B11. Μια οντότητα χρησιμοποιεί τεχνικές αποτίμησης σύμφωνες με μία ή περισσότερες από τις προσεγγίσεις αυτές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας.
- 63 Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι κατάλληλη η χρήση μίας μόνο τεχνικής αποτίμησης (π.χ. κατά την αποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης με τη χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών σε ενεργό αγορά για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Σε άλλες περιπτώσεις, είναι κατάλληλη η χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης (π.χ. αυτό μπορεί να ισχύει κατά την αποτίμηση μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών). Εάν χρησιμοποιούνται πολλαπλές τεχνικές αποτίμησης για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, τα αποτελέσματα (ήτοι οι αντίστοιχες ενδείξεις εύλογης αξίας) αξιολογούνται λαμβάνοντας υπόψη το εύλογο του εύρους τιμών που δείχνουν τα αποτελέσματα αυτά. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας είναι το σημείο εντός αυτού του εύρους που είναι το πλέον αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας στις συγκεκριμένες περιστάσεις.
- 64 Εάν η τιμή συναλλαγής είναι η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση και πρόκειται να χρησιμοποιηθεί τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί μη παρατηρήσιμες εισροές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας σε μεταγενέστερες περιόδους, η τεχνική αποτίμησης βαθμονομείται έτσι ώστε, κατά την αρχική αναγνώριση, το αποτέλεσμα της τεχνικής αποτίμησης να ισούται με την τιμή συναλλαγής. Η βαθμονόμηση εξασφαλίζει ότι η τεχνική αποτίμησης αντανακλά τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς και βοηθά μια οντότητα να προσδιορίσει εάν απαιτείται προσαρμογή στην τεχνική αποτίμησης (π.χ. ενδέχεται να υπάρχει χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που δεν λαμβάνεται υπόψη από την τεχνική αποτίμησης). Μετά την αρχική αναγνώριση, κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας με τη χρήση τεχνικής ή τεχνικών αποτίμησης που χρησιμοποιούν μη παρατηρήσιμες εισροές, μια οντότητα πρέπει να εξασφαλίζει ότι οι εν λόγω τεχνικές αποτίμησης αντανακλούν παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς (π.χ. την τιμή για παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση) κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
- 65 Οι τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας εφαρμόζονται με συνέπεια. Ωστόσο, δύναται να απαιτείται αλλαγή στην τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της (π.χ. αλλαγή στη στάθμισή της όταν χρησιμοποιούνται πολλαπλές τεχνικές αποτίμησης ή αλλαγή σε μια προσαρμογή που πραγματοποιείται σε μια τεχνική αποτίμησης) εάν η αλλαγή οδηγεί σε επιμέτρηση που είναι εξίσου ή περισσότερο αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας υπό τις παρούσες περιστάσεις. Αυτό δύναται να ισχύει, για παράδειγμα, εάν λαμβάνει χώρα οποιοδήποτε από τα εξής:

- α) αναπτύσσονται νέες αγορές,
- β) καθίστανται διαθέσιμες νέες πληροφορίες,
- γ) δεν είναι πλέον διαθέσιμες πληροφορίες που χρησιμοποιούνταν στο παρελθόν,
- δ) βελτιώνονται οι τεχνικές αποτίμησης ή
- ε) μεταβάλλονται οι συνθήκες της αγοράς.

- 66 Οι αναθεωρήσεις που προκύπτουν από μια μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της λογιστικοποιούνται ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Ωστόσο, δεν απαιτούνται οι γνωστοποιήσεις βάσει του ΔΛΠ 8 για μεταβολή σε μια λογιστική εκτίμηση στην περίπτωση αναθεωρήσεων που προκύπτουν από μεταβολή σε μια τεχνική αποτίμησης ή την εφαρμογή της.

Εισροές σε τεχνικές αποτίμησης

Γενικές αρχές

- 67 **Οι τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μεγιστοποιούν τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιούν τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών.**
- 68 Παραδείγματα αγορών στις οποίες δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες εισροές για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. χρηματοοικονομικά μέσα) περιλαμβάνουν τα χρηματιστήρια, τις αγορές διαπραγματευτών (dealer markets), τις αγορές μεσιτών (brokered markets) και τις αγορές άμεσης διαπραγμάτευσης (principal-to-principal markets) (βλ. παράγραφο B34).
- 69 Μια οντότητα επιλέγει εισροές που συμφωνούν με τα χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που θα λάμβαναν υπόψη οι συμμετέχοντες στην αγορά σε μια συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (βλ. παραγράφους 11 και 12). Σε ορισμένες περιπτώσεις τα εν λόγω χαρακτηριστικά οδηγούν στην εφαρμογή μιας προσαρμογής, όπως υπερτιμήματος ή έκπτωσης (π.χ. υπερτίμημα για την απόκτηση ελέγχου ή έκπτωση για μη ελέγχουσα συμμετοχή). Ωστόσο, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας δεν περιλαμβάνει υπερτίμημα ή έκπτωση που δεν συμφωνεί με τη λογιστική μονάδα στο ΔΠΧΑ που απαιτεί ή επιτρέπει την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (βλ. παραγράφους 13 και 14). Τα υπερτιμήματα ή οι εκπτώσεις που αντανακλούν το μέγεθος ως χαρακτηριστικό της συμμετοχής μιας οντότητας (συγκεκριμένα, συντελεστής αποκλεισμού που προσαρμόζει την επίσημη τιμή ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης διότι ο κανονικός ημερήσιος όγκος συναλλαγών της αγοράς δεν επαρκεί για να απορροφήσει την ποσότητα που κατέχει η οντότητα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 80) αντί ως χαρακτηριστικό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης (π.χ. υπερτίμημα για την απόκτηση ελέγχου κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας ελέγχουσας συμμετοχής) δεν

επιτρέπονται κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Σε όλες τις περιπτώσεις, εάν υπάρχει επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά (ήτοι εισροές 1ου επιπέδου) για ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση, μια οντότητα χρησιμοποιεί την τιμή αυτή χωρίς προσαρμογή κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, με την εξαίρεση όσων προσδιορίζονται στην παράγραφο 79.

Εισροές με βάση τις τιμές ζήτησης και προσφορές

- 70 Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση αποτιμώμενη στην εύλογη αξία διαθέτει τιμή ζήτησης και τιμή προσφοράς (π.χ. εισροή από αγορά διαπραγματευτών), η τιμή εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς που είναι η πλέον αντιπροσωπευτική της εύλογης αξίας υπό τις δεδομένες περιστάσεις χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ανεξαρτήτως του πού ταξινομείται η εισροή εντός της ιεραρχίας εύλογης αξίας (ήτοι 1ο, 2ο ή 3ο επίπεδο, βλ. παραγράφους 72-90). Η χρήση τιμών ζήτησης για θέσεις περιουσιακών στοιχείων και τιμών προσφοράς για θέσεις υποχρεώσεων επιτρέπεται αλλά δεν απαιτείται.
- 71 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αποκλείει τη χρήση τιμολόγησης σε μεσαίες τιμές αγοράς ή άλλων συμβάσεων τιμολόγησης που χρησιμοποιούνται από τους συμμετέχοντες στην αγορά ως ένα πρακτικό μέσο επιμέτρησης της εύλογης αξίας εντός του περιθωρίου ζήτησης-προσφοράς.

Ιεραρχία εύλογης αξίας

- 72 Για την αύξηση της συνέπειας και της συγκρισιμότητας στις επιμετρήσεις εύλογης αξίας και τις συναφείς γνωστοποιήσεις, το παρόν ΔΠΧΑ καθορίζει ιεραρχία εύλογης αξίας που κατηγοριοποιεί σε τρία επίπεδα (βλ. παραγράφους 76-90) τις εισροές στις τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Η ιεράρχηση εύλογης αξίας δίνει μέγιστη προτεραιότητα στις επίσημες τιμές (χωρίς προσαρμογές) σε ενεργές αγορές για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις (εισροές 1ου επιπέδου) και ελάχιστη προτεραιότητα σε μη παρατηρήσιμες εισροές (εισροές 3ου επιπέδου).
- 73 Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι εισροές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης δύναται να κατηγοριοποιούνται εντός διαφορετικών επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Στις περιπτώσεις αυτές, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας κατηγοριοποιείται στο σύνολο της στο ίδιο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας με αυτό της εισροής κατώτατου επιπέδου που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση. Η αξιολόγηση της σημασίας μιας επιμέρους εισροής σε ολόκληρη την επιμέτρηση απαιτεί τη λήψη απόφασης κατά περίπτωση, λαμβανομένων υπόψη παραγόντων σχετικών με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Οι προσαρμογές που οδηγούν σε επιμετρήσεις βάσει της εύλογης αξίας, όπως το κόστος πώλησης κατά την επιμέτρηση εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του επιπέδου στην ιεραρχία εύλογης αξίας εντός του οποίου κατηγοριοποιείται η επιμέτρηση της εύλογης αξίας.
- 74 Η διαθεσιμότητα συναφών εισροών και η σχετική τους υποκειμενικότητα δύναται να επηρεάζουν την επιλογή κατάλληλων τεχνικών αποτίμησης (βλ. παράγραφο 61). Ωστόσο, η ιεράρχηση εύλογης αξίας κατηγοριοποιεί κατά προτεραιότητα τις εισροές στις τεχνικές αποτίμησης και όχι τις τεχνικές αποτίμησης που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, η επιμέτρηση μιας εύλογης αξίας που αναπτύσσεται με τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας δύναται να κατηγοριοποιείται στο 2ο ή το 3ο επίπεδο, ανάλογα με τις εισροές που είναι σημαντικές για ολόκληρη την επιμέτρηση και το επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας εντός του οποίου κατηγοριοποιούνται οι εν λόγω εισροές.
- 75 Εάν μια παρατηρήσιμη εισροή απαιτεί προσαρμογή με τη χρήση μη παρατηρήσιμης εισροής και η προσαρμογή αυτή οδηγήσει σε επιμέτρηση σημαντικά υψηλότερης ή χαμηλότερης αξίας, η επιμέτρηση που προκύπτει θα πρέπει να κατηγοριοποιηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, εάν ένας συμμετέχων στην αγορά λάβει υπόψη την επίδραση ενός περιορισμού στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την εκτίμηση της τιμής για το περιουσιακό στοιχείο, μια οντότητα θα πρέπει να προσαρμόσει την επίσημη τιμή ώστε να αντανακλά την επίδραση του περιορισμού αυτού. Εάν αυτή η επίσημη τιμή είναι εισροή 2ου επιπέδου και η προσαρμογή είναι μη παρατηρήσιμη εισροή που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση, η επιμέτρηση θα πρέπει να ταξινομηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

Εισροές 1ου επιπέδου

- 76 Οι εισροές 1ου επιπέδου είναι οι επίσημες χρηματιστηριακές τιμές (χωρίς προσαρμογή) στις ενεργές αγορές για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στις οποίες έχει πρόσβαση η οντότητα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
- 77 Μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά παρέχει τις πλέον αξιόπιστες αποδείξεις της εύλογης αξίας και χρησιμοποιείται χωρίς προσαρμογή για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας όποτε υπάρχει διαθέσιμη, με την εξαίρεση όσων προσδιορίζονται στην παράγραφο 79.
- 78 Εισροή 1ου επιπέδου θα υπάρχει διαθέσιμη για πολλά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ορισμένα εκ των οποίων δύναται να ανταλλάσσονται σε πολλαπλές ενεργές αγορές (π.χ. σε διαφορετικά χρηματιστήρια). Ως εκ τούτου, έμφαση στο 1ο επίπεδο δίδεται στον προσδιορισμό αμφοτέρων των εξής:
- α) της κύριας αγοράς για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή, απουσία κύριας αγοράς, της πλέον συμφέρουσας αγοράς για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και

β) του εάν μια οντότητα δύναται να πραγματοποιήσει συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση χρησιμοποιώντας την τιμή στην αγορά αυτή κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.

79 Μια οντότητα πραγματοποιεί προσαρμογή στις εισροές 1ου επιπέδου μόνο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν μια οντότητα κατέχει μεγάλο αριθμό παρεμφερών (αλλά όχι πανομοιότυπων) περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων (π.χ. χρεωστικούς τίτλους) που επιμετρούνται στην εύλογη αξία και υπάρχει διαθέσιμη επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά αλλά δεν είναι άμεσα προσβάσιμη για καθένα από τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις μεμονωμένα (ήτοι, δεδομένου του μεγάλου αριθμού παρεμφερών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που κατέχει η οντότητα, είναι δύσκολο να ληφθούν πληροφορίες τιμολόγησης για καθένα επιμέρους περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης). Στην περίπτωση αυτή, ως πρακτικό μέσο, η οντότητα δύναται να επιμετρήσει την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας εναλλακτική μέθοδο αποτίμησης που δεν βασίζεται αποκλειστικά σε επίσημες χρηματιστηριακές τιμές [π.χ. τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου (matrix pricing)]. Ωστόσο, η χρήση εναλλακτικής μεθόδου τιμολόγησης οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας σε χαμηλότερο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

β) Όταν μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή σε ενεργό αγορά δεν αντανακλά την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Αυτό δύναται να συμβαίνει εάν, για παράδειγμα, σημαντικά γεγονότα (όπως συναλλαγές σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης, συναλλαγές σε αγορά μεσιτών ή ανακοινώσεις) λαμβάνουν χώρα μετά το κλείσιμο μιας αγοράς αλλά πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης. Μια οντότητα θεσπίζει και εφαρμόζει με συνοχή πολιτική για τον εντοπισμό τέτοιων γεγονότων που ενδέχεται να επηρεάζουν τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας. Ωστόσο, εάν η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή προσαρμοστεί βάσει των νέων πληροφοριών, η προσαρμογή οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας εντός κατώτερου επιπέδου της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

γ) Όταν η εύλογη αξία μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας επιμετράται με τη χρήση της επίσημης χρηματιστηριακής τιμής για το πανομοιότυπο στοιχείο που ανταλλάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο σε μια ενεργό αγορά και η τιμή αυτή πρέπει να προσαρμοστεί βάσει παραγόντων που αφορούν συγκεκριμένα το στοιχείο ή το περιουσιακό στοιχείο (βλ. παράγραφο 39). Εάν δεν απαιτείται προσαρμογή στην επίσημη χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου, αυτό οδηγεί σε κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας στο 1ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας. Ωστόσο, κάθε προσαρμογή στην επίσημη χρηματιστηριακή τιμή του περιουσιακού στοιχείου οδηγεί στην κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας σε χαμηλότερο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας.

80 Εάν μια οντότητα κατέχει μια θέση σε ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση (συμπεριλαμβανομένης μιας θέσης που περιλαμβάνει μεγάλο αριθμό πανομοιότυπων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, όπως η κατοχή χρηματοοικονομικών μέσων) και το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση τυγχάνει διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης επιμετράται στο 1ο επίπεδο ως το γινόμενο της επίσημης χρηματιστηριακής τιμής για το επιμέρους περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επί την ποσότητα που κατέχει η οντότητα. Αυτό ισχύει ακόμα και εάν ο κανονικός ημερήσιος όγκος συναλλαγών μιας αγοράς δεν επαρκεί ώστε να απορροφήσει την ποσότητα που κατέχει η οντότητα και η χορήγηση εντολής για την πώληση της θέσης σε μια μεμονωμένη συναλλαγή δύναται να επηρεάσει την επίσημη τιμή.

Εισροές 2ου επιπέδου

81 Οι εισροές 2ου επιπέδου είναι εισροές πέραν των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών που περιλαμβάνονται στο 1ο επίπεδο οι οποίες είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση είτε άμεσα είτε έμμεσα.

82 Εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση διαθέτει προκαθορισμένη (συμβατική) διάρκεια, μια εισροή 2ου επιπέδου πρέπει να είναι παρατηρήσιμη για την πλήρη, ουσιαστικά, διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Στις εισροές 2ου επιπέδου περιλαμβάνονται οι εξής:

α) επίσημες τιμές για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε ενεργές αγορές

β) επίσημες τιμές για πανομοιότυπα ή παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε αγορές που δεν είναι ενεργές

γ) εισροές πέραν των επίσημων τιμών που είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, όπως, για παράδειγμα:

i) επιτόκια και καμπύλες απόδοσης παρατηρήσιμες σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα,

ii) τεκμαρτές μεταβλητότητες και

iii) πιστωτικά περιθώρια.

δ) εισροές στηριζόμενες από την αγορά.

83 Οι προσαρμογές στις εισροές 2ου επιπέδου ποικίλουν ανάλογα με παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση. Στους παράγοντες αυτούς περιλαμβάνονται οι εξής:

- α) η κατάσταση και η θέση του περιουσιακού στοιχείου,
- β) ο βαθμός στον οποίο οι εισροές αφορούν στοιχεία συγκρίσιμα με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (συμπεριλαμβανομένων των παραγόντων που περιγράφονται στην παράγραφο 39) και
- γ) ο όγκος ή το επίπεδο δραστηριότητας στις αγορές εντός των οποίων παρατηρούνται οι εισροές.

84 Μια προσαρμογή στις εισροές 2ου επιπέδου που είναι σημαντική για ολόκληρη την επιμέτρηση δύναται να οδηγήσει σε κατηγοριοποίηση της επιμέτρησης της εύλογης αξίας στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας εάν η προσαρμογή χρησιμοποιεί σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές.

85 Στην παράγραφο B35 περιγράφεται η χρήση εισροών 2ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Εισροές 3ου επιπέδου

86 Οι εισροές 3ου επιπέδου είναι μη παρατηρήσιμες εισροές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

87 Μη παρατηρήσιμες εισροές χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στον βαθμό που δεν υπάρχουν διαθέσιμες συναφείς παρατηρήσιμες εισροές, γεγονός που καλύπτει καταστάσεις στις οποίες υπάρχει ελάχιστη ή δεν υπάρχει καμία δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Ωστόσο, ο σκοπός της επιμέτρησης της εύλογης αξίας παραμένει ο ίδιος, ήτοι μια τιμή εξόδου κατά την ημερομηνία επιμέτρησης από την οπτική ενός συμμετέχοντος στη αγορά που κατέχει το περιουσιακό στοιχείο ή οφείλει την υποχρέωση. Ως εκ τούτου, οι μη παρατηρήσιμες εισροές αντανakλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο.

88 Οι υποθέσεις σχετικά με τον κίνδυνο περιλαμβάνουν τον κίνδυνο που ενυπάρχει σε μια συγκεκριμένη τεχνική αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (όπως ένα μοντέλο τιμολόγησης) και τον κίνδυνο που ενυπάρχει στις εισροές στην τεχνική αποτίμησης. Μια επιμέτρηση που δεν περιλαμβάνει προσαρμογή βάσει του κινδύνου δεν αποτελεί επιμέτρηση της εύλογης αξίας εάν οι συμμετέχοντες στην αγορά θα περιλάμβαναν μια τέτοια προσαρμογή κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Για παράδειγμα, δύναται να απαιτείται να γίνει προσαρμογή βάσει του κινδύνου όταν υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα στην επιμέτρηση (π.χ. όταν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας σε σύγκριση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και η οντότητα έχει αποφασίσει ότι η τιμή συναλλαγής ή η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντανakλά την εύλογη αξία, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B37-B47).

89 Μια οντότητα αναπτύσσει μη παρατηρήσιμες εισροές χρησιμοποιώντας τις καλύτερες πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της βάσει των περιστάσεων, στις οποίες δύναται να περιλαμβάνονται τα ίδια δεδομένα της εταιρείας. Κατά την ανάπτυξη μη παρατηρήσιμων εισροών, μια οντότητα δύναται να ξεκινήσει με τα δικά της δεδομένα αλλά πρέπει να προσαρμόσει τα δεδομένα αυτά, εάν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που δείχνουν ότι άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικά δεδομένα ή εάν υπάρχει κάτι συγκεκριμένο σχετικά με την οντότητα το οποίο δεν είναι διαθέσιμο στους άλλους συμμετέχοντες της αγοράς (π.χ. μια συνέργεια που αφορά συγκεκριμένα την οντότητα). Μια οντότητα δεν χρειάζεται να καταβάλει εξαντλητικές προσπάθειες για να λάβει πληροφορίες σχετικά με τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά. Ωστόσο, μια οντότητα λαμβάνει υπόψη όλες τις πληροφορίες για τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά που είναι ευλόγως διαθέσιμες. Οι μη παρατηρήσιμες εισροές που αναπτύσσονται κατά τον τρόπο που περιγράφεται ανωτέρω θεωρούνται υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά και πληρούν τον στόχο της επιμέτρησης της εύλογης αξίας.

90 Στην παράγραφο B36 περιγράφεται η χρήση εισροών 3ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

91 Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων να εκτιμήσουν αμφότερα τα εξής:

- α) για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρούμενες στην εύλογη αξία σε επαναλαμβανόμενη ή μη επαναλαμβανόμενη βάση στην έκθεση οικονομικής κατάστασης μετά την αρχική αναγνώριση, τις τεχνικές αποτίμησης και τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των εν λόγω επιμετρήσεων·**
- β) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας με τη χρήση σημαντικών μη παρατηρήσιμων εισροών (3ο επίπεδο), την επίδραση των μετρήσεων στα κέρδη ή τις ζημιές ή στα λοιπά συνολικά έσοδα της περιόδου.**

92 Για την επίτευξη των στόχων της παραγράφου 91, η οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τα εξής:

- α) το επίπεδο λεπτομέρειας που απαιτείται για την εκπλήρωση των απαιτήσεων γνωστοποίησης·
- β) την έμφαση που πρέπει να δίδεται σε καθεμία από τις διάφορες απαιτήσεις·
- γ) τον απαιτούμενο βαθμό συγκέντρωσης ή διαχωρισμού· και
- δ) εάν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται επιπλέον πληροφορίες για την αξιολόγηση των γνωστοποιούμενων ποσοτικών πληροφοριών.

Εάν οι προβλεπόμενες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ και με άλλα ΔΠΧΑ γνωστοποιήσεις δεν επαρκούν για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 91, η οντότητα γνωστοποιεί επιπλέον πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση των στόχων αυτών.

93 Για την εκπλήρωση των στόχων της παραγράφου 91, η οντότητα γνωστοποιεί, τουλάχιστον, τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (βλ. παράγραφο 94 για πληροφορίες για τον προσδιορισμό κατάλληλων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων) επιμετρούμενων στην εύλογη αξία (συμπεριλαμβανομένων μετρήσεων βάσει της εύλογης αξίας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ) στην έκθεση οικονομικής κατάστασης μετά την αρχική αναγνώριση:

- α) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, την επιμέτρηση εύλογης αξίας στο τέλος της περιόδου αναφοράς, και για μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, τους λόγους της επιμέτρησης. Επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων είναι αυτές που απαιτούνται ή επιτρέπονται βάσει άλλων ΔΠΧΑ στην έκθεση οικονομικής κατάστασης στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων είναι αυτές που απαιτούνται ή επιτρέπονται βάσει άλλων ΔΠΧΑ στην έκθεση οικονομικής κατάστασης σε συγκεκριμένες περιστάσεις (π.χ. όταν η οντότητα επιμετρά ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται προς πώληση στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*, διότι η εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης του περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη από τη λογιστική του αξία)·
- β) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας, το επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας στο οποίο ταξινομούνται στο σύνολό τους οι επιμετρήσεις εύλογης αξίας (1ο, 2ο ή 3ο επίπεδο)·
- γ) για περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που κατέχει η οντότητα στο τέλος της περιόδου αναφοράς και που επιμετρούνται στην εύλογη αξία σε επαναλαμβανόμενη βάση, τα ποσά οποιωνδήποτε μεταφορών μεταξύ του 1ου και του 2ου επιπέδου της ιεραρχίας εύλογης αξίας, τους λόγους για τις εν λόγω μεταφορές και την πολιτική της οντότητας για τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν μεταφορές μεταξύ επιπέδων (βλ. παράγραφο 95). Οι μεταφορές προς κάθε επίπεδο γνωστοποιούνται και συζητούνται χωριστά από τις μεταφορές από κάθε επίπεδο·
- δ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας που έχουν ταξινομηθεί στο 2ο και στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, περιγραφή των τεχνικών αποτίμησης και των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Εάν έχει υπάρξει μεταβολή στην τεχνική αποτίμησης (π.χ. στροφή από προσέγγιση βάσει της αγοράς σε μια προσέγγιση βάσει εισοδήματος ή χρήση επιπρόσθετης τεχνικής αποτίμησης), η οντότητα γνωστοποιεί τη μεταβολή αυτή και τους λόγους πραγματοποίησής της. Για επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, η οντότητα παρέχει ποσοτικές πληροφορίες για τις σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Η οντότητα δεν απαιτείται να δημιουργεί ποσοτικές πληροφορίες για να συμμορφώνεται με τη συγκεκριμένη απαίτηση γνωστοποίησης εάν δεν έχει αναπτύξει ποσοτικές μη παρατηρήσιμες εισροές κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (π.χ. όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τιμές από προηγούμενες συναλλαγές ή πληροφορίες τιμολόγησης τρίτων χωρίς προσαρμογή). Ωστόσο, κατά τη γνωστοποίηση αυτή, η οντότητα δεν δύναται να αγνοεί ποσοτικές μη παρατηρήσιμες εισροές που είναι σημαντικές για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας και είναι ευλόγως διαθέσιμες στην οντότητα·
- ε) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, συμφωνία των υπολοίπων της αρχής της περιόδου με τα υπόλοιπα του τέλους περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου που οφείλονται στα εξής:
 - i) συνολικά κέρδη ή ζημιές για την περίοδο αναγνωρισμένα στα αποτελέσματα, καθώς και τα κονδύλια των αποτελεσμάτων στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω κέρδη ή ζημιές
 - ii) συνολικά κέρδη ή ζημιές για την περίοδο αναγνωρισμένα στα λοιπά συνολικά έσοδα, καθώς και τα κονδύλια των λοιπών συνολικών εσόδων στα οποία αναγνωρίζονται τα εν λόγω κέρδη ή ζημιές

- iii) αγορές, πωλήσεις, εκδόσεις και εκκαθαρίσεις (κάθε είδος μεταβολής γνωστοποιείται ξεχωριστά)
- iv) τα ποσά οποιωνδήποτε μεταφορών προς ή από το 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, τους λόγους των εν λόγω μεταφορών και την πολιτική της οντότητας για τον προσδιορισμό του χρόνου κατά τον οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές μεταξύ των επιπέδων (βλ. παράγραφο 95). Οι μεταφορές στο 3ο επίπεδο γνωστοποιούνται και αναλύονται ξεχωριστά από τις μεταφορές εκτός του 3ου επιπέδου·
- στ) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, το ποσό των συνολικών κερδών ή ζημιών της περιόδου που αναφέρεται στο στοιχείο ε) σημείο i) το οποίο περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα και οφείλεται στη μεταβολή στα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημιές σε σχέση με τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που κατέχει η οντότητα στο τέλος της περιόδου αναφοράς, καθώς και το κονδύλι στα αποτελέσματα στο οποίο αναγνωρίζονται τα εν λόγω μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημιές·
- ζ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας, περιγραφή των διεργασιών αποτίμησης που χρησιμοποιεί η οντότητα (συμπεριλαμβανομένου, για παράδειγμα, του τρόπου με τον οποίο η οντότητα αποφασίζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες αποτίμησης και αναλύει τις μεταβολές στις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας από τη μια περίοδο στην άλλη)·
- η) για επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας:
- i) για κάθε τέτοια επιμέτρηση, λεπτομερή περιγραφή της ευαισθησίας της επιμέτρησης εύλογης αξίας στις μεταβολές σε μη παρατηρήσιμες εισροές εάν μια διαφορετικού ύψους μεταβολή στις εν λόγω εισροές δύναται να οδηγήσει σε επιμέτρηση σημαντικά υψηλότερης ή χαμηλότερης εύλογης αξίας. Εάν υπάρχουν διασυνδέσεις μεταξύ των εν λόγω εισροών και άλλων μη παρατηρήσιμων εισροών που χρησιμοποιούνται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας, η οντότητα οφείλει να περιγράψει επίσης τις εν λόγω διασυνδέσεις και πώς αυτές ενδέχεται να μεγιστοποιούν ή να μειώνουν το αποτέλεσμα των μεταβολών στις μη παρατηρήσιμες εισροές στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Για να υπάρχει συμμόρφωση με την εν λόγω απαίτηση γνωστοποίησης, η λεπτομερής περιγραφή της ευαισθησίας στις μεταβολές στις μη παρατηρήσιμες εισροές περιλαμβάνει τουλάχιστον τις μη παρατηρήσιμες εισροές που γνωστοποιούνται κατά τη συμμόρφωση με το στοιχείο δ)
- ii) για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, εάν η μεταβολή μίας ή περισσότερων μη παρατηρήσιμων εισροών με σκοπό να αντανakλώνται ευλόγως πιθανές εναλλακτικές υποθέσεις θα προκαλούσε σημαντική μεταβολή της εύλογης αξίας, η οντότητα οφείλει να δηλώνει το γεγονός αυτό και να γνωστοποιεί το αποτέλεσμα των μεταβολών αυτών. Η οντότητα γνωστοποιεί τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το αποτέλεσμα μιας μεταβολής η οποία πραγματοποιήθηκε για να αντανakλάται μια ευλόγως πιθανή εναλλακτική υπόθεση. Για τον σκοπό αυτό, η σημασία κρίνεται με βάση τα αποτελέσματα και τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία ή τις συνολικές υποχρεώσεις ή, όταν οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, με βάση το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων
- θ) για επαναλαμβανόμενες και μη επαναλαμβανόμενες επιμετρήσεις της εύλογης αξίας, εάν η μέγιστη και βέλτιστη χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από την τρέχουσα χρήση του, η οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και τον λόγο για τον οποίο το μη χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται κατά τρόπο διαφορετικό από τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του.

94 Η οντότητα προσδιορίζει κατάλληλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων βάσει των εξής:

- α) της φύσης, των χαρακτηριστικών και των κινδύνων του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης και
- β) του επιπέδου στην ιεραρχία της εύλογης αξίας στο οποίο κατηγοριοποιείται η επιμέτρηση της εύλογης αξίας.

Ο αριθμός των κατηγοριών δύναται να είναι μεγαλύτερος για επιμετρήσεις εύλογης αξίας ταξινομούμενες στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας διότι οι επιμετρήσεις αυτές ενέχουν μεγαλύτερο βαθμό αβεβαιότητας και υποκειμενικότητας. Ο προσδιορισμός κατάλληλων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για τις οποίες πρέπει να παρέχονται γνωστοποιήσεις για τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας απαιτεί τη λήψη απόφασης κατά περίπτωση. Μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων συχνά απαιτεί μεγαλύτερο διαχωρισμό από τα κονδύλια που παρουσιάζονται στην έκθεση οικονομικής κατάστασης. Ωστόσο, η οντότητα παρέχει πληροφορίες που αρκούν ώστε να είναι δυνατή η συμφωνία με τα κονδύλια που παρουσιάζονται στην έκθεση οικονομικής κατάστασης. Εάν άλλο ΔΠΧΑ προσδιορίζει την κατηγορία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, η οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει την κατηγορία αυτή κατά την παροχή των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται στο παρόν ΔΠΧΑ, εάν η κατηγορία αυτή πληροί τις απαιτήσεις της παρούσας παραγράφου.

95 Μια οντότητα γνωστοποιεί και εφαρμόζει με συνέπεια την πολιτική της για να προσδιορίζει πότε θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές μεταξύ των επιπέδων της ιεραρχίας εύλογης αξίας σύμφωνα με την παράγραφο 93 στοιχείο γ) και στοιχείο ε) σημείο iv). Η πολιτική για τον χρονικό προσδιορισμό της αναγνώρισης των μεταφορών είναι η ίδια για τις μεταφορές προς τα επίπεδα και για τις μεταφορές από τα επίπεδα. Παραδείγματα πολιτικών χρονικού προσδιορισμού των μεταφορών είναι, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- α) η ημερομηνία του περιστατικού ή της μεταβολής στις περιστάσεις που προκάλεσε τη μεταφορά,
 - β) η έναρξη της περιόδου αναφοράς,
 - γ) το τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 96 Εάν μια οντότητα λάβει μια απόφαση λογιστικής πολιτικής για τη χρήση της εξαίρεσης της παραγράφου 48, οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.
- 97 Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δεν επιμετρούνται στην εύλογη αξία στην έκθεση οικονομικής κατάστασης αλλά για την οποία γνωστοποιείται η εύλογη αξία, η οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 93 στοιχεία β), δ) και θ). Ωστόσο, η οντότητα δεν απαιτείται να παρέχει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις σχετικά με σημαντικές μη παρατηρήσιμες εισροές που χρησιμοποιήθηκαν στις επιμετρήσεις εύλογης αξίας που έχουν ταξινομηθεί στο 3ο επίπεδο της ιεραρχίας εύλογης αξίας βάσει της παραγράφου 93 στοιχείο δ). Για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, η οντότητα δεν χρειάζεται να πραγματοποιεί τις άλλες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ.
- 98 Για μια υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία και εκδίδεται με αδιαχώριστη πιστωτική ενίσχυση τρίτου, ο εκδότης οφείλει να γνωστοποιεί την ύπαρξη της εν λόγω πιστωτικής ενίσχυσης και κατά πόσον αυτή αντανακλάται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης.
- 99 Η οντότητα παρουσιάζει τις ποσοτικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει του παρόντος ΔΠΧΑ σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή θεωρείται καταλληλότερη.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ.

ενεργός αγορά	Αγορά στην οποία οι συναλλαγές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση λαμβάνουν χώρα με επαρκή συχνότητα και όγκο ώστε να παρέχονται συνεχώς πληροφορίες τιμολόγησης.
προσέγγιση βάσει κόστους	Τεχνική αποτίμησης που αντανακλά το ποσό που θα απαιτείτο σήμερα για την αντικατάσταση της ικανότητας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (αποκαλούμενο συχνά «τρέχον κόστος αντικατάστασης»).
τιμή εισόδου	Η τιμή που καταβάλλεται για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που λαμβάνεται για την ανάληψη μιας υποχρέωσης σε μια συναλλαγή ανταλλαγής.
τιμή εξόδου	Η τιμή που λαμβάνεται για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης.
αναμενόμενη ταμειακή ροή	Ο σταθμισμένος βάσει πιθανοτήτων μέσος όρος (ήτοι, μέσος της κατανομής) των πιθανών μελλοντικών ταμειακών ροών.
εύλογη αξία	Η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε μια οντότητα για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
μέγιστη και βέλτιστη χρήση	Η χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από συμμετέχοντες στην αγορά που θα μεγιστοποιούσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της ομάδας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων (π.χ. μια επιχείρηση) εντός της οποίας θα χρησιμοποιούταν το περιουσιακό στοιχείο.
προσέγγιση βάσει εισοδήματος	Τεχνικές αποτίμησης που μετατρέπουν μελλοντικά ποσά (π.χ. ταμειακές ροές ή έσοδα και έξοδα) σε ένα τρέχον (ήτοι προεξοφλημένο) ποσό. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας προσδιορίζεται βάσει της αξίας που δείχνουν οι τρέχουσες προσδοκίες της αγοράς για τα εν λόγω μελλοντικά ποσά.
εισορές	<p>Οι υποθέσεις που χρησιμοποιούν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο, όπως οι εξής:</p> <p>α) ο κίνδυνος που ενυπάρχει σε μια συγκεκριμένη τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας (όπως ένα μοντέλο τιμολόγησης) και</p> <p>β) ο κίνδυνος που ενυπάρχει στις εισορές σε μια τεχνική αποτίμησης.</p> <p>Οι εισορές δύναται να είναι παρατηρήσιμες ή μη παρατηρήσιμες.</p>
εισορές 1ου επιπέδου	Επίσημες χρηματιστηριακές τιμές (χωρίς προσαρμογή) σε ενεργές αγορές για πανομοιότυπα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στις οποίες έχει πρόσβαση η οντότητα κατά την ημερομηνία επιμέτρησης.
εισορές 2ου επιπέδου	Εισορές εκτός των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών που περιλαμβάνονται στο 1ο επίπεδο οι οποίες είναι παρατηρήσιμες για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση είτε άμεσα είτε έμμεσα.
εισορές 3ου επιπέδου	Μη παρατηρήσιμες εισορές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.

προσέγγιση βάσει της αγοράς	Τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιεί τιμές και άλλες συναφείς πληροφορίες παραγόμενες από τις συναλλαγές της αγοράς που περιλαμβάνουν πανομοιότυπα ή συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως μια επιχείρηση.
εισορές στηριζόμενες από την αγορά	Εισορές προερχόμενες κυρίως ή στηριζόμενες από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς μέσω συσχετισμού ή με άλλα μέσα.
συμμετέχοντες στην αγορά	Αγοραστές και πωλητές στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που διαθέτουν όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: <ul style="list-style-type: none">α) Είναι ανεξάρτητοι μεταξύ τους, ήτοι δεν είναι συνδεδεμένα μέρη κατά την έννοια του ΔΛΠ 24, παρόλο που η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών δύναται να χρησιμοποιηθεί ως εισροή σε μια επιμέτρηση εύλογης αξίας, εάν η οντότητα έχει αποδείξει ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τους όρους της αγοράς.β) Διαθέτουν ουσιαστική γνώση και κατανοούν ευλόγως το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και τη συναλλαγή χρησιμοποιώντας όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών που μπορούν να λάβουν μέσω συνηθισμένων και καθιερωμένων προσπαθειών δέουσας επιμέλειας.γ) Είναι σε θέση να πραγματοποιήσουν συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.δ) Είναι πρόθυμοι να συνάψουν συναλλαγή για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, ήτοι διαθέτουν κίνητρο αλλά δεν είναι αναγκασμένοι ή άλλως υποχρεωμένοι να το πράξουν.
πλέον συμφέρουσα αγορά	Η αγορά που μεγιστοποιεί το ποσό που λαμβάνεται από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή ελαχιστοποιεί το ποσό που καταβάλλεται για τη μεταβίβαση της υποχρέωσης, λαμβάνοντας υπόψη τα έξοδα συναλλαγής και τα μεταφορικά έξοδα.
κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων	Ο κίνδυνος μια οντότητα να μην εκπληρώσει μια υποχρέωση. Ο κίνδυνος μη εκπλήρωσης υποχρεώσεων περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τον πιστωτικό κίνδυνο της οντότητας.
παρατηρήσιμες εισορές	Εισορές που αναπτύσσονται με τη χρήση δεδομένων της αγοράς, όπως δημοσίως διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με πραγματικά γεγονότα ή συναλλαγές, και που αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.
κανονική συναλλαγή	Μια συναλλαγή που υποθέτει έκθεση στην αγορά για μια περίοδο πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να επιτρέπει εμπορικές δραστηριότητες που είναι συνηθισμένες και καθιερωμένες για συναλλαγές που περιλαμβάνουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις· δεν είναι υποχρεωτική συναλλαγή (π.χ. αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση λόγω δυσχερούς θέσης).
κύρια αγορά	Η αγορά που διαθέτει τον μεγαλύτερο όγκο και επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
ασφάλιστρο κινδύνου	Αποζημίωση που επιδιώκουν συμμετέχοντες στην αγορά που αποστρέφονται τον κίνδυνο ώστε να αναλάβουν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Αποκαλείται επίσης «προσαρμογή βάσει του κινδύνου».
έξοδα συναλλαγής	Το κόστος πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης μιας υποχρέωσης στην κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που οφείλεται άμεσα στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης και πληροί αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια: <ul style="list-style-type: none">α) Απορρέει άμεσα από τη συναλλαγή και είναι ουσιαστικής σημασίας για τη συναλλαγή.β) Η οντότητα δεν θα επιβαρυνόταν με αυτό εάν δεν είχε ληφθεί η απόφαση πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης (παρόμοιο με το κόστος πώλησης του ΔΠΧΑ 5).

μεταφορικά έξοδα

Τα έξοδα που προκύπτουν για τη μεταφορά ενός περιουσιακού στοιχείου από την τρέχουσα θέση του στην κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά.

λογιστική μονάδα

Το επίπεδο στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση συνδυάζεται ή διαχωρίζεται σε ένα ΔΠΧΑ για σκοπούς αναγνώρισης.

μη παρατηρήσιμες εισροές

Εισροές για τις οποίες δεν υπάρχουν διαθέσιμα δεδομένα της αγοράς και οι οποίες αναπτύσσονται με τη χρήση των βέλτιστων διαθέσιμων πληροφοριών σχετικά με τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-99 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

B1 Οι αποφάσεις που λαμβάνονται σε διάφορες καταστάσεις αποτίμησης δύναται να διαφέρουν. Το παρόν προσάρτημα περιγράφει τις αποφάσεις που δύναται να λαμβάνονται όταν μια οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία σε διάφορες καταστάσεις αποτίμησης.

Η ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

B2 Ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας είναι η εκτίμηση της τιμής στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου ή μεταβίβασης της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, η οντότητα πρέπει να προσδιορίσει τα εξής:

- a) το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που αποτελεί το αντικείμενο της επιμέτρησης (σύμφωνα με τη λογιστική του μονάδα)·
- β) στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, την κατάλληλη για την επιμέτρηση βάση αποτίμησης (σύμφωνα με τη μέγιστη και βέλτιστη χρήση του)·
- γ) την κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση·
- δ) την κατάλληλη για την επιμέτρηση τεχνική αποτίμησης, λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα δεδομένα για την ανάπτυξη εισροών που αντανακλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης και το επίπεδο στην ιεραρχία εύλογης αξίας στο οποίο ταξινομούνται οι εισροές.

ΒΑΣΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΜΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 31-33)

B3 Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ως ομάδα (όπως έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση) ή σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. μια επιχείρηση), η επίδραση της βάσης αποτίμησης εξαρτάται από τις περιστάσεις. Για παράδειγμα:

- a) η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου δύναται να είναι η ίδια είτε το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ανεξάρτητα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία είτε με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Αυτό μπορεί να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι μια επιχείρηση την επιχειρηματική δραστηριότητα της οποίας θα εξακολουθήσουν να ασκούν οι συμμετέχοντες στην αγορά. Στην περίπτωση αυτή, η συναλλαγή θα περιλάμβανε την αποτίμηση της επιχείρησης στο σύνολό της. Η χρήση των περιουσιακών στοιχείων ως ομάδας σε μια συνεχιζόμενη επιχείρηση θα δημιουργούσε συνέργειες διαθέσιμες στους συμμετέχοντες στην αγορά (ήτοι συνέργειες των συμμετεχόντων στην αγορά που, ως εκ τούτου, θα επηρέαζαν την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είτε ανεξάρτητα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις)
- β) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μέσω προσαρμογών στην αξία του ανεξάρτητα χρησιμοποιούμενου περιουσιακού στοιχείου. Αυτό δύναται να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι μηχανήμα και η επιμέτρηση της εύλογης αξίας του προσδιορίζεται με τη χρήση μιας παρατηρούμενης τιμής για παρεμφερές μηχανήμα (που δεν έχει εγκατασταθεί ή άλλως διαμορφωθεί προς χρήση), προσαρμοσμένη βάσει των εξόδων μεταφοράς και εγκατάστασης έτσι ώστε η επιμέτρηση της εύλογης αξίας να αντανακλά την τρέχουσα κατάσταση και θέση του μηχανήματος (εγκατεστημένου και διαμορφωμένου προς χρήση)·
- γ) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μέσω των υποθέσεων που χρησιμοποίησαν οι συμμετέχοντες στην αγορά για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, εάν το περιουσιακό στοιχείο είναι απόθεμα ημιτελών προϊόντων το οποίο είναι μοναδικό και οι συμμετέχοντες στην αγορά πρόκειται να μετατρέψουν το απόθεμα σε τελικά προϊόντα, για την εύλογη αξία του αποθέματος θεωρείται ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά έχουν αποκτήσει ή πρόκειται να αποκτήσουν κάθε εξειδικευμένο μηχανήμα απαραίτητο για τη μετατροπή του αποθέματος σε τελικά προϊόντα·

- δ) η χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δύναται να ενσωματώνεται στην τεχνική αποτίμησης που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αυτό δύναται να ισχύει όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος πλεοναζόντων κερδών (excess earnings) πολλαπλών χρήσεων για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου διότι αυτή η τεχνική αποτίμησης λαμβάνει συγκεκριμένα υπόψη τη συμβολή οποιωνδήποτε συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων και των συναφών υποχρεώσεων στην ομάδα στην οποία θα χρησιμοποιούταν το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο·
- ε) σε πιο περιορισμένες καταστάσεις, όταν μια οντότητα χρησιμοποιεί ένα περιουσιακό στοιχείο εντός μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων, μπορεί να επιμετρήσει το περιουσιακό στοιχείο σε ποσό που προσεγγίζει την εύλογη αξία του κατά την κατανομή της εύλογης αξίας της ομάδας περιουσιακών στοιχείων στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία της ομάδας. Αυτό δύναται να ισχύει εάν η αποτίμηση περιλαμβάνει ακίνητα και η εύλογη αξία βελτιωμένων ακινήτων (ήτοι μιας ομάδας περιουσιακών στοιχείων) κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία που την απαρτίζουν (όπως γη και βελτιώσεις).

ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 57-60)

- B4 Για να προσδιοριστεί εάν η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ισούται με την τιμή συναλλαγής, η οντότητα λαμβάνει υπόψη παράγοντες που αφορούν συγκεκριμένα τη συναλλαγή και το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για παράδειγμα, η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση εάν ισχύει μια από τις ακόλουθες συνθήκες:
- α) Η συναλλαγή πραγματοποιείται μεταξύ συνδεδεμένων μερών, παρόλο που η τιμή σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών δύναται να χρησιμοποιηθεί ως εισροή στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας εάν η οντότητα διαθέτει αποδείξεις ότι η συναλλαγή διενεργήθηκε σύμφωνα με τους όρους της αγοράς.
- β) Η συναλλαγή λαμβάνει χώρα υπό πίεση ή ο πωλητής εξαναγκάζεται να αποδεχθεί την τιμή της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει εάν ο πωλητής αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες.
- γ) Η λογιστική μονάδα που αντιπροσωπεύεται στην τιμή συναλλαγής διαφέρει από τη λογιστική μονάδα του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που επιμετράται στην εύλογη αξία. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να ισχύει εάν το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση που επιμετράται στην εύλογη αξία είναι μόνο ένα από τα στοιχεία στη συναλλαγή (π.χ. σε μια συνένωση επιχειρήσεων), εάν η συναλλαγή περιλαμβάνει μη δηλωθέντα δικαιώματα και προνόμια που επιμετρούνται ξεχωριστά σύμφωνα με άλλο ΔΠΧΑ ή εάν η τιμή της συναλλαγής περιλαμβάνει τα έξοδα συναλλαγής.
- δ) Η αγορά στην οποία λαμβάνει χώρα η συναλλαγή διαφέρει από την κύρια (ή την πλέον συμφέρουσα) αγορά. Για παράδειγμα, οι αγορές δύναται να διαφέρουν εάν η οντότητα είναι διαπραγματευτής που πραγματοποιεί συναλλαγές με τους πελάτες στη λιανική αγορά αλλά η κύρια (ή πλέον συμφέρουσα) αγορά για τη συναλλαγή εξόδου είναι η αγορά διαπραγματευτών με τη συμμετοχή άλλων διαπραγματευτών.

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 61-66)

Προσέγγιση βάσει της αγοράς

- B5 Η προσέγγιση βάσει της αγοράς χρησιμοποιεί τιμές και άλλες συναφείς πληροφορίες παραγόμενες από τις συναλλαγές στην αγορά που περιλαμβάνουν πανομοιότυπα ή συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως μια επιχείρηση.
- B6 Για παράδειγμα, οι τεχνικές αποτίμησης που συμφωνούν με την προσέγγιση βάσει της αγοράς χρησιμοποιούν συχνά πολλαπλάσια της αγοράς προερχόμενα από ένα σύνολο συγκρίσιμων στοιχείων. Τα πολλαπλάσια μπορούν να είναι σε διαστήματα με διαφορετικό πολλαπλάσιο για κάθε συγκρίσιμο στοιχείο. Η επιλογή του κατάλληλου πολλαπλάσιου εντός του διαστήματος απαιτεί λήψη απόφασης κατά περίπτωση, λαμβανομένων υπόψη ποιοτικών και ποσοτικών παραγόντων που αφορούν συγκεκριμένα τη μέτρηση.
- B7 Στις τεχνικές αποτίμησης που συμφωνούν με την προσέγγιση βάσει της αγοράς περιλαμβάνεται η τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου (matrix pricing). Η τιμολόγηση βάσει συγκεκριμένου μοντέλου είναι μια μαθηματική τεχνική που χρησιμοποιείται κυρίως για την αποτίμηση ορισμένων τύπων χρηματοοικονομικών μέσων, όπως τα χρεόγραφα, χωρίς να βασίζεται η οντότητα αποκλειστικά σε επίσημες χρηματιστηριακές τιμές για τα συγκεκριμένα χρεόγραφα, αλλά στη σχέση των χρεογράφων με άλλα συγκρίσιμα χρεόγραφα αναφοράς με επίσημες χρηματιστηριακές τιμές.

Προσέγγιση βάσει κόστους

- B8 Η προσέγγιση βάσει του κόστους αντανakλά το ποσό που θα απαιτείτο σήμερα για την αντικατάσταση της ικανότητας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (αποκαλούμενο συχνά «τρέχον κόστος αντικατάστασης»).
- B9 Από την οπτική ενός πωλητή-συμμετέχοντος στην αγορά, η τιμή που θα λαμβανόταν για το περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στο κόστος με το οποίο θα επιβαρυνόταν ένας αγοραστής-συμμετέχων στην αγορά για να αποκτήσει ή να κατασκευάσει ένα υποκατάστατο περιουσιακό στοιχείο συγκρίσιμης χρηστικότητας, προσαρμοσμένο βάσει απαρχαίωσης. Αυτό συμβαίνει διότι ένας αγοραστής-συμμετέχων στην αγορά δεν θα πλήρωνε περισσότερα για ένα περιουσιακό στοιχείο από το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να αντικαταστήσει την ικανότητα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Η απαρχαίωση περιλαμβάνει τη φυσική επιδείνωση, τη λειτουργική (τεχνολογική) απαρχαίωση και την οικονομική (εξωτερική) απαρχαίωση και είναι ευρύτερη από την απόσβεση για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς (κατανομή ιστορικού κόστους) ή για φορολογικούς σκοπούς (χρησιμοποιώντας καθορισμένες διάρκειες ζωής). Σε πολλές περιπτώσεις, η μέθοδος του τρέχοντος κόστους αντικατάστασης χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενσώματων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις.

Προσέγγιση βάσει εισοδήματος

- B10 Η προσέγγιση βάσει εισοδήματος μετατρέπει μελλοντικά ποσά (π.χ. ταμειακές ροές ή έσοδα και έξοδα) σε ένα τρέχον (ήτοι προεξοφλημένο) ποσό. Όταν χρησιμοποιείται η προσέγγιση βάσει του εισοδήματος, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας αντανakλά τις τρέχουσες προσδοκίες της αγοράς για τα εν λόγω μελλοντικά ποσά.
- B11 Οι εν λόγω τεχνικές αποτίμησης περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τα εξής:
- α) τεχνικές παρούσας αξίας (βλ. παραγράφους B12-B30)·
 - β) μοντέλα αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης, όπως ο τύπος Black-Scholes-Merton ή ένα διωνυμικό μοντέλο (ήτοι μοντέλο πλέγματος), που ενσωματώνουν τεχνικές παρούσας αξίας και αντανakλούν τόσο τη χρονική αξία όσο και την εσωτερική αξία ενός δικαιώματος προαίρεσης· και
 - γ) τη μέθοδο πλεοναζόντων κερδών πολλαπλών χρήσεων η οποία χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ορισμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Τεχνικές παρούσας αξίας

- B12 Στις παραγράφους B13-B30 περιγράφεται η χρήση τεχνικών παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Οι παράγραφοι αυτές εστιάζουν σε μια τεχνική προσαρμογής του προεξοφλητικού επιτοκίου και σε μια τεχνική αναμενόμενων ταμειακών ροών (αναμενόμενης παρούσας αξίας). Στις παραγράφους αυτές δεν προβλέπεται η χρήση μιας συγκεκριμένης τεχνικής παρούσας αξίας ούτε περιορίζεται η χρήση τεχνικών παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στις τεχνικές που παρουσιάζονται. Η τεχνική παρούσας αξίας που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας εξαρτάται από τα γεγονότα και τις συνθήκες που αφορούν συγκεκριμένα το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (π.χ. εάν δύναται να παρατηρηθούν στην αγορά τιμές για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις) και τη διαθεσιμότητα επαρκών δεδομένων.

Τα συστατικά στοιχεία της επιμέτρησης της παρούσας αξίας

- B13 Η παρούσα αξία (ήτοι η εφαρμογή της προσέγγισης βάσει του εισοδήματος) είναι εργαλείο που χρησιμοποιείται για τη σύνδεση μελλοντικών ποσών (π.χ. ταμειακών ροών ή αξιών) με ένα υφιστάμενο ποσό με τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης με τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας περιλαμβάνει όλα τα ακόλουθα στοιχεία από την οπτική των συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης:
- α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών για το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση
 - β) προσδοκίες για τις πιθανές διακυμάνσεις του ποσού και τον χρονικό προσδιορισμό των ταμειακών ροών που αντανakλούν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές
 - γ) τη χρονική αξία των χρημάτων, την οποία αντιπροσωπεύει το επιτόκιο χρηματικών περιουσιακών στοιχείων άνευ κινδύνου που διαθέτουν ημερομηνίες λήξης ή διάρκειες οι οποίες συμπίπτουν με την περίοδο που καλύπτουν οι ταμειακές ροές και δεν προκαλούν ούτε αβεβαιότητα στον χρονικό προσδιορισμό ούτε κίνδυνο αθέτησης υποχρεώσεων στον κάτωχο (ήτοι επιτόκιο άνευ κινδύνου)·

- δ) την τιμή για την ανάληψη της αβεβαιότητας που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές (ήτοι ασφάλιστρο κινδύνου).
 - ε) άλλους παράγοντες που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα λάμβαναν υπόψη βάσει των περιστάσεων.
- στ) για μια υποχρέωση, τον κίνδυνο μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που αφορά τη συγκεκριμένη υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένου του πιστωτικού κινδύνου της ίδιας της οντότητας (ήτοι του οφειλέτη).

Γενικές αρχές

- B14 Οι τεχνικές παρούσας αξίας διαφέρουν στον τρόπο με τον οποίο περιλαμβάνουν τα στοιχεία της παραγράφου B13. Ωστόσο, όλες οι ακόλουθες γενικές αρχές διέπουν την εφαρμογή οποιασδήποτε τεχνικής παρούσας αξίας που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας:
- α) Οι ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να αντανakλούν τις υποθέσεις που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης.
 - β) Οι ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να λαμβάνουν υπόψη μόνο τους παράγοντες που οφείλονται στο επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.
 - γ) Για να αποφευχθεί ο διπλός λογισμός ή η παράλειψη των αποτελεσμάτων παραγόντων κινδύνου, τα προεξοφλητικά επιτόκια πρέπει να αντανakλούν υποθέσεις που συμφωνούν με τις υποθέσεις που ενυπάρχουν στις ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντανakλά την αβεβαιότητα στις προσδοκίες σχετικά με μελλοντικές αθέτησεις υποχρεώσεων είναι κατάλληλο εάν χρησιμοποιεί τις συμβατικές ταμειακές ροές ενός δανείου (ήτοι τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου). Το ίδιο επιτόκιο δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται εάν χρησιμοποιούνται αναμενόμενες (ήτοι σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων) ταμειακές ροές (ήτοι τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας) διότι οι αναμενόμενες ταμειακές ροές αντανakλούν ήδη υποθέσεις για την αβεβαιότητα σε μελλοντικές καταστάσεις αθέτησης υποχρεώσεων· αντίθετα, θα πρέπει να χρησιμοποιείται προεξοφλητικό επιτόκιο ανάλογο του κινδύνου που ενυπάρχει στις αναμενόμενες ταμειακές ροές.
 - δ) Οι υποθέσεις για τις ταμειακές ροές και τα προεξοφλητικά επιτόκια θα πρέπει να παρουσιάζουν εσωτερική συνέπεια. Για παράδειγμα, οι ονομαστικές ταμειακές ροές, οι οποίες περιλαμβάνουν τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο που περιλαμβάνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Το ονομαστικό επιτόκιο άνευ κινδύνου περιλαμβάνει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Οι πραγματικές ταμειακές ροές, οι οποίες αποκλείουν τις επιπτώσεις του πληθωρισμού, θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο που αποκλείει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού. Αντιστοίχως, οι ταμειακές ροές μετά την αφαίρεση του φόρου θα πρέπει να προεξοφλούνται με τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου μετά την αφαίρεση του φόρου. Οι προ φόρου ταμειακές ροές θα πρέπει να προεξοφλούνται με επιτόκιο σύμφωνο με αυτές τις ταμειακές ροές.
 - ε) Τα προεξοφλητικά επιτόκια θα πρέπει να συμφωνούν με τους υποκείμενους οικονομικούς παράγοντες του νομίματος στο οποίο εκφράζονται οι ταμειακές ροές.

Κίνδυνος και αβεβαιότητα

- B15 Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας με τη χρήση τεχνικών παρούσας αξίας πραγματοποιείται υπό συνθήκες αβεβαιότητας διότι οι χρησιμοποιούμενες ταμειακές ροές είναι εκτιμήσεις και όχι γνωστά ποσά. Σε πολλές περιπτώσεις, το ποσό και ο χρονικός προσδιορισμός των ταμειακών ροών είναι αβέβαια. Ακόμα και συμβατικά καθορισμένα ποσά, όπως οι δόσεις δανείου, είναι αβέβαια, εάν υπάρχει κίνδυνος αθέτησης των υποχρεώσεων.
- B16 Οι συμμετέχοντες στην αγορά επιδιώκουν γενικά αποζημίωση (ήτοι ασφάλιστρο κινδύνου) ώστε να αναλάβουν την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας θα πρέπει να περιλαμβάνει ασφάλιστρο κινδύνου που να αντανakλά το ποσό που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ζητούσαν ως αποζημίωση για την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές. Διαφορετικά, η επιμέτρηση δεν θα αντανakλά πιστά την εύλογη αξία. Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να είναι δύσκολος ο προσδιορισμός του κατάλληλου ασφαλιστρο κινδύνου. Ωστόσο, ο βαθμός δυσκολίας δεν είναι από μόνος του επαρκής λόγος για την εξαίρεση ενός ασφαλιστρο κινδύνου.
- B17 Οι τεχνικές παρούσας αξίας διαφέρουν στον τρόπο με τον οποίο προβλέπουν προσαρμογή βάσει του κινδύνου και στον τύπο ταμειακών ροών που χρησιμοποιούν. Για παράδειγμα:
- α) Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου (βλ. παραγράφους B18-B22) χρησιμοποιεί ένα προσαρμοσμένο βάσει του κινδύνου προεξοφλητικό επιτόκιο και συμβατικές, υπεσχημένες ή πιθανότερες ταμειακές ροές.

- β) Η 1η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας (βλ. παράγραφο Β25) χρησιμοποιεί αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου και επιτόκιο άνευ κινδύνου.
- γ) Η 2η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας (βλ. παράγραφο Β26) χρησιμοποιεί αναμενόμενες ταμειακές ροές μη προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου και προεξοφλητικό επιτόκιο προσαρμοσμένο ώστε να περιλαμβάνει το ασφαλιστρό κινδύνου που απαιτούν οι συμμετέχοντες στην αγορά. Το επιτόκιο αυτό διαφέρει από το επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου.

Τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου

- B18 Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου χρησιμοποιεί ένα μεμονωμένο σύνολο ταμειακών ροών από το εύρος πιθανών εκτιμώμενων ποσών, είτε αυτές είναι συμβατικές είτε υπεσχημένες (όπως στην περίπτωση ομολογίας) είτε πιθανότερες ταμειακές ροές. Σε όλες τις περιπτώσεις, αυτές οι ταμειακές ροές εξαρτώνται από την επέλευση προσδιορισμένων γεγονότων (π.χ. οι συμβατικές ή υπεσχημένες ταμειακές ροές για μια ομολογία εξαρτώνται από τη μη αθέτηση των υποχρεώσεων από μέρους του οφειλέτη). Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου προέρχεται από παρατηρούμενες αποδόσεις συγκρίσιμων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων τα οποία τυγχάνουν διαπραγμάτευσης στην αγορά. Αντιστοίχως, οι συμβατικές, υπεσχημένες ή πιθανότερες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με παρατηρούμενο ή εκτιμώμενο επιτόκιο της αγοράς για τις εν λόγω εξαρτώμενες ταμειακές ροές (ήτοι απόδοση της αγοράς).
- B19 Η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου απαιτεί ανάλυση δεδομένων της αγοράς για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Η συγκρισιμότητα προσδιορίζεται με την εξέταση της φύσης των ταμειακών ροών (π.χ. εάν οι ταμειακές ροές είναι συμβατικές ή μη συμβατικές και είναι πιθανόν να ανταποκρίνονται παρόμοια σε αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες), καθώς και άλλων παραγόντων (π.χ. πιστοληπτική ικανότητα, πρόσθετες ασφάλειες, διάρκεια, περιοριστικά σύμφωνα και ρευστότητα). Εναλλακτικά, εάν ένα μεμονωμένο συγκρίσιμο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση δεν αντανακλά ορθά τον κίνδυνο που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που επιμετρύται, μπορεί να είναι εφικτός ο προσδιορισμός προεξοφλητικού επιτοκίου με τη χρήση δεδομένων για διάφορα συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σε συνάρτηση με την άνευ κινδύνου καμπύλη απόδοσης [ήτοι με τη χρήση μιας προσέγγισης συγκέντρωσης (build-up approach)].
- B20 Για να διασαφηνιστεί η προσέγγιση συγκέντρωσης, ας υποθεθεί ότι το περιουσιακό στοιχείο Α είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 800NM⁽⁵⁷⁾ σε ένα έτος (ήτοι δεν υπάρχει χρονική αβεβαιότητα). Υπάρχει μια καθιερωμένη αγορά για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες για τα στοιχεία αυτά, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με την τιμή. Από αυτά τα συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία:
- α) Το στοιχείο Β είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 1,200NM σε ένα έτος και έχει αγοραία τιμή 1,083NM. Συνεπώς, η συναγόμενη ετήσια απόδοση (ήτοι απόδοση στην αγορά μετά από ένα έτος) είναι 10,8 τοις εκατό $[(1,200\text{NM}/1,083\text{NM}) - 1]$.
- β) Το περιουσιακό στοιχείο Γ είναι συμβατικό δικαίωμα λήψης 700NM σε δύο έτη και έχει αγοραία τιμή 566NM. Συνεπώς, η συναγόμενη ετήσια απόδοση (ήτοι απόδοση στην αγορά μετά από δύο έτη) είναι 11,2 τοις εκατό $[(700\text{NM}/566\text{NM})^{0,5} - 1]$.
- γ) Και τα τρία περιουσιακά στοιχεία είναι συγκρίσιμα όσον αφορά τον κίνδυνο (ήτοι διασπορά των πιθανών αποπληρωμών και της πίστωσης).
- B21 Βάσει του χρονικού προσδιορισμού των συμβατικών πληρωμών που θα ληφθούν για το στοιχείο Α σε σχέση με τον χρονικό προσδιορισμό για το στοιχείο Β και το στοιχείο Γ (ήτοι ένα έτος για το στοιχείο Β έναντι δύο ετών για το στοιχείο Γ), το στοιχείο Β θεωρείται πιο συγκρίσιμο με το στοιχείο Α. Χρησιμοποιώντας τη συμβατική πληρωμή που θα ληφθεί για το στοιχείο Α (800NM) και το ετήσιο επιτόκιο της αγοράς που προέρχεται από το στοιχείο Β (10,8 τοις εκατό), η εύλογη αξία του στοιχείου Α είναι 722NM (800NM/1,108). Εναλλακτικά, απουσία διαθέσιμων πληροφοριών στην αγορά για το στοιχείο Β, το ετήσιο επιτόκιο της αγοράς θα μπορούσε να ληφθεί από το στοιχείο Γ με τη χρήση της προσέγγισης συγκέντρωσης. Στην περίπτωση αυτή, το διετές επιτόκιο της αγοράς που αναφέρεται για το στοιχείο Γ (11,2 τοις εκατό) θα προσαρμοζόταν σε ετήσιο επιτόκιο της αγοράς με τη χρήση της διαχρονικής διάρθρωσης της άνευ κινδύνου καμπύλης απόδοσης. Πρόσθετες πληροφορίες και ανάλυση δύναται να απαιτούνται για να προσδιοριστεί εάν τα ασφαλιστρό κινδύνου για το μονοετές και το διετές περιουσιακό στοιχείο είναι τα ίδια. Εάν προσδιοριστεί ότι τα ασφαλιστρό κινδύνου για το μονοετές και το διετές περιουσιακό στοιχείο δεν είναι τα ίδια, θα πρέπει να γίνει η σχετική περαιτέρω προσαρμογή της διετούς απόδοσης της αγοράς.
- B22 Όταν εφαρμόζεται η τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου για σταθερές εισπράξεις ή πληρωμές, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές του επιμετρούμενου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης περιλαμβάνεται στο προεξοφλητικό επιτόκιο. Σε ορισμένες εφαρμογές της τεχνικής προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου σε ταμειακές ροές που δεν είναι σταθερές εισπράξεις ή πληρωμές, δύναται να απαιτείται προσαρμογή στις ταμειακές ροές ώστε να επιτυγχάνεται συγκρισιμότητα με το παρατηρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από το οποίο προέρχεται το προεξοφλητικό επιτόκιο.

⁽⁵⁷⁾ Στο παρόν ΔΠΧΑ τα χρηματικά ποσά εκφράζονται σε «νομισματικές μονάδες (NM)».

Τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας

- B23 Η τεχνική αναμενόμενης παρούσας αξίας χρησιμοποιεί ως αφετηρία ένα σύνολο ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύει τον σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο όλων των πιθανών μελλοντικών ταμειακών ροών (ήτοι τις αναμενόμενες ταμειακές ροές). Η εκτίμηση που προκύπτει είναι πανομοιότυπη με την αναμενόμενη αξία η οποία, σε στατιστικούς όρους, είναι ο σταθμισμένος μέσος όρος των πιθανών τιμών μιας διακριτής τυχαίας μεταβλητής, με τη χρήση των αντίστοιχων πιθανοτήτων για τη στάθμιση. Δεδομένου ότι όλες οι πιθανές ταμειακές ροές είναι σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων, η αναμενόμενη ταμειακή ροή που προκύπτει δεν εξαρτάται από την επέλευση οποιουδήποτε προσδιορισμένου γεγονότος (σε αντίθεση με τις ταμειακές ροές που χρησιμοποιούνται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου).
- B24 Κατά τη λήψη μιας επενδυτικής απόφασης οι συμμετέχοντες στην αγορά που αποστρέφονται τον κίνδυνο θα λάμβαναν υπόψη τον κίνδυνο οι πραγματικές ταμειακές ροές να διαφέρουν από τις αναμενόμενες ταμειακές ροές. Η θεωρία του χαρτοφυλακίου πραγματοποιεί διάκριση μεταξύ δύο ειδών κινδύνου:
- α) του μη συστηματικού (διαφοροποιήσιμου) κινδύνου, ήτοι του κινδύνου που αφορά συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση·
- β) του συστηματικού (μη διαφοροποιήσιμου) κινδύνου, ήτοι του κοινού κινδύνου που ενέχει ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από κοινού με άλλα στοιχεία σε ένα διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο.
- Η θεωρία του χαρτοφυλακίου υποστηρίζει ότι σε μια αγορά που βρίσκεται σε ισορροπία οι συμμετέχοντες στην αγορά αποζημιώνονται μόνο για την ανάληψη του συστηματικού κινδύνου που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές. (Σε ανεπαρκείς ή εκτός ισορροπίας αγορές δύναται να είναι διαθέσιμες άλλες μορφές απόδοσης ή αποζημίωσης.)
- B25 Η 1η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας προσαρμόζει τις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς) αφαιρώντας ένα ασφάλιστρο ταμειακού κινδύνου (ήτοι αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου). Αυτές οι προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου αναμενόμενες ταμειακές ροές αντιπροσωπεύουν μια ταμειακή ροή βάσει της αρχής του βέβαιου ισοδυνάμου, η οποία προεξοφλείται με άνευ κινδύνου επιτόκιο. Μια ταμειακή ροή βάσει της αρχής του βέβαιου ισοδυνάμου αφορά μια αναμενόμενη ταμειακή ροή (όπως προσδιορίζεται) προσαρμοσμένη βάσει του κινδύνου, έτσι ώστε ο συμμετέχων στην αγορά να μην ενδιαφέρεται να ανταλλάξει μια σίγουρη ταμειακή ροή με μια αναμενόμενη ταμειακή ροή. Για παράδειγμα, εάν ένας συμμετέχων στην αγορά ήταν πρόθυμος να ανταλλάξει μια αναμενόμενη ταμειακή ροή 1,200NM με μια σίγουρη ροή 1,000NM, τα 1,000NM είναι το βέβαιο ισοδύναμο των 1,200NM (ήτοι οι 200NM αντιπροσωπεύουν το ασφάλιστρο κινδύνου). Στην περίπτωση αυτή ο συμμετέχων στην αγορά είναι αδιάφορος ως προς το κατεχόμενο περιουσιακό στοιχείο.
- B26 Αντιθέτως, η 2η μέθοδος της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας προβλέπει προσαρμογή βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς) με την εφαρμογή ενός ασφάλιστρο κινδύνου στο άνευ κινδύνου επιτόκιο. Αντιστοίχως, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με επιτόκιο που αντιστοιχεί σε ένα αναμενόμενο επιτόκιο που σχετίζεται με σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές (ήτοι αναμενόμενη απόδοση). Τα υποδείγματα που χρησιμοποιούνται για την αποτίμηση ριψοκίνδυνων περιουσιακών στοιχείων, όπως το υπόδειγμα αποτίμησης κεφαλαίου-ουχικών περιουσιακών στοιχείων, δύναται να χρησιμοποιηθούν για την εκτίμηση της αναμενόμενης απόδοσης. Δεδομένου ότι το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στην τεχνική προσαρμογής προεξοφλητικού επιτοκίου αποτελεί απόδοση σχετική με εξαρτώμενες ταμειακές ροές, είναι πιθανό να είναι υψηλότερο από το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται στη 2η μέθοδο της τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας, το οποίο είναι μια αναμενόμενη απόδοση που σχετίζεται με αναμενόμενες ή σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές.
- B27 Για να διασαφηνιστούν η 1η και η 2η μέθοδος, ας υποθεθεί ότι ένα περιουσιακό στοιχείο διαθέτει αναμενόμενες ταμειακές ροές ύψους 780NM κατ' έτος, προσδιορισμένες βάσει των πιθανών ταμειακών ροών και των πιθανοτήτων που παρουσιάζονται ακολούθως. Το ισχύον άνευ κινδύνου επιτόκιο για τις ταμειακές ροές είναι 5 τοις εκατό με ορίζοντα ενός έτους και το ασφάλιστρο συστηματικού κινδύνου για ένα περιουσιακό στοιχείο με το ίδιο προφίλ κινδύνου είναι 3 τοις εκατό.

Πιθανές ταμειακές ροές	Πιθανότητα	Σταθμισμένες βάσει πιθανοτήτων ταμειακές ροές
500NM	15 %	75NM
800NM	60 %	480NM
900NM	25 %	225NM
Αναμενόμενες ταμειακές ροές		780NM

B28 Σε αυτό το απλό παράδειγμα οι αναμενόμενες ταμειακές ροές (780NM) αντιπροσωπεύουν το σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο των τριών πιθανών αποτελεσμάτων. Σε πιο ρεαλιστικές καταστάσεις δύναται να υπάρχουν πολλά πιθανά αποτελέσματα. Ωστόσο, για την εφαρμογή της τεχνικής της αναμενόμενης παρούσας αξίας, δεν είναι πάντα απαραίτητο να λαμβάνονται υπόψη οι κατανομές όλων των πιθανών ταμειακών ροών με τη χρήση πολύπλοκων μοντέλων και τεχνικών. Αντιθέτως, μπορεί να είναι δυνατή η ανάπτυξη περιορισμένου αριθμού διακριτών σεναρίων και πιθανοτήτων που περιλαμβάνουν το εύρος πιθανών ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, μια οντότητα δύναται να χρησιμοποιήσει πραγματοποιημένες ταμειακές ροές για κάποια σχετική περίοδο στο παρελθόν, προσαρμοσμένες βάσει των αλλαγών στις συνθήκες που έλαβαν χώρα στη συνέχεια (π.χ. μεταβολές σε εξωτερικούς παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων οικονομικών συνθηκών ή συνθηκών της αγοράς, τάσεων του κλάδου και του ανταγωνισμού, καθώς και μεταβολές σε εσωτερικούς παράγοντες που επηρεάζουν πιο συγκεκριμένα την οντότητα), λαμβάνοντας υπόψη τις υποθέσεις των συμμετεχόντων στην αγορά.

B29 Θεωρητικά, η παρούσα αξία (ήτοι η εύλογη αξία) των ταμειακών ροών του περιουσιακού στοιχείου είναι η ίδια είτε έχει προσδιοριστεί με τη χρήση της 1ης μεθόδου είτε έχει προσδιοριστεί με τη χρήση της 2ης μεθόδου, ως εξής:

α) Με τη χρήση της 1ης μεθόδου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προσαρμόζονται βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς). Ελλείψει δεδομένων της αγοράς που να δείχνουν άμεσα το ύψος της προσαρμογής βάσει του κινδύνου, η εν λόγω προσαρμογή δύναται να προκύψει από ένα υπόδειγμα αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιεί την έννοια του βέβαιου ισοδύναμου. Για παράδειγμα, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου (ήτοι το ασφαλιστρο ταμειακού κινδύνου των 22NM) δύναται να προσδιοριστεί με τη χρήση του ασφαλιστρο συστηματικού κινδύνου ύψους 3 τοις εκατό ($780\text{NM} - [780\text{NM} \times (1,05/1,08)]$), γεγονός που οδηγεί σε προσαρμοσμένες βάσει του κινδύνου αναμενόμενες ταμειακές ροές ύψους 758NM ($780\text{NM} - 22\text{NM}$). Το ποσό των 758NM είναι το βέβαιο ισοδύναμο των 780NM και προεξοφλείται με επιτόκιο άνευ κινδύνου (5 τοις εκατό). Η παρούσα αξία (ήτοι εύλογη αξία) του περιουσιακού στοιχείου είναι 722NM ($758\text{NM}/1,05$).

β) Με τη χρήση της 2ης μεθόδου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές δεν προσαρμόζονται βάσει του συστηματικού κινδύνου (ήτοι του κινδύνου της αγοράς). Αντιθέτως, η προσαρμογή βάσει του κινδύνου αυτού περιλαμβάνεται στο προεξοφλητικό επιτόκιο. Ως εκ τούτου, οι αναμενόμενες ταμειακές ροές προεξοφλούνται με αναμενόμενη απόδοση της τάξης του 8 τοις εκατό (ήτοι 5 τοις εκατό επιτόκιο άνευ κινδύνου συν 3 τοις εκατό ασφαλιστρο συστηματικού κινδύνου). Η παρούσα αξία (ήτοι εύλογη αξία) του περιουσιακού στοιχείου είναι 722NM ($780\text{NM}/1,08$).

B30 Κατά τη χρήση μιας τεχνικής αναμενόμενης παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, δύναται να χρησιμοποιηθεί είτε η 1η είτε η 2η μέθοδος. Η επιλογή της 1ης ή της 2ης μεθόδου εξαρτάται από γεγονότα και περιστάσεις που αφορούν συγκεκριμένα το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, τον βαθμό στον οποίο υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή δεδομένα και τις αποφάσεις που έχουν ληφθεί κατά περίπτωση.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΞΙΑΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΟΥΣ ΙΔΙΟΥΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ ΜΙΑΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΟΧΗ ΑΛΛΩΝ ΜΕΡΩΝ ΩΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 40 ΚΑΙ 41)

B31 Κατά τη χρήση μιας τεχνικής παρούσας αξίας για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης που δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο (π.χ. υποχρέωση παροπλισμού), η οντότητα εκτιμά, μεταξύ άλλων, τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ανέμεναν να προκύψουν από την εκπλήρωση της υποχρέωσης. Αυτές οι μελλοντικές ταμειακές εκροές περιλαμβάνουν τις προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με το κόστος εκπλήρωσης της υποχρέωσης και την αποζημίωση που ένας συμμετέχων στην αγορά θα απαιτούσε για την ανάληψη της υποχρέωσης. Η εν λόγω αποζημίωση περιλαμβάνει την απόδοση που θα απαιτούσε ένας συμμετέχων στην αγορά για τα ακόλουθα:

α) για την ανάληψη της δραστηριότητας (ήτοι την αξία της εκπλήρωσης της υποχρέωσης, π.χ. χρησιμοποιώντας πόρους που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για άλλες δραστηριότητες)· και

β) για την ανάληψη του κινδύνου που σχετίζεται με την υποχρέωση (ήτοι ασφαλιστρο κινδύνου που αντανάκλα τον κίνδυνο πιθανής διαφοράς των πραγματικών ταμειακών εκροών από τις αναμενόμενες ταμειακές εκροές· βλ. παράγραφο B33).

B32 Για παράδειγμα, μια μη χρηματοοικονομική υποχρέωση δεν περιλαμβάνει συμβατική απόδοση και δεν υπάρχει παρατηρήσιμη απόδοση στην αγορά για την εν λόγω υποχρέωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι συνιστώσες της απόδοσης που θα απαιτούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά δεν είναι διακριτές μεταξύ τους (π.χ. κατά τη χρήση της τιμής που ένας τρίτος ανάδοχος θα χρέωνε βάσει σταθερής προμήθειας). Σε άλλες περιπτώσεις, η οντότητα θα πρέπει να εκτιμήσει τις εν λόγω συνιστώσες χωριστά (ήτοι κατά τη χρήση της τιμής που ένας τρίτος ανάδοχος θα χρέωνε βάσει κόστους παραγωγής και μεταπώλησης διότι, στην περίπτωση αυτή, ο ανάδοχος δεν θα αναλάμβανε τον κίνδυνο μελλοντικών μεταβολών στο κόστος).

B33 Μια οντότητα δύναται να περιλαμβάνει ασφάλιστρο κινδύνου στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας υποχρέωσης ή ενός ίδιου συμμετοχικού τίτλου μιας οντότητας που δεν βρίσκεται στην κατοχή άλλου μέρους ως περιουσιακό στοιχείο με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

- α) μέσω της προσαρμογής των ταμειακών ροών (ήτοι ως αύξηση στο ύψος των ταμειακών εκροών): ή
- β) μέσω της προσαρμογής του επιτοκίου που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών στις παρούσες αξίες τους (ήτοι ως μείωση στο προεξοφλητικό επιτόκιο).

Η οντότητα εξασφαλίζει ότι δεν λαμβάνει υπόψη της δύο φορές ή ότι δεν παραλείπει προσαρμογές βάσει του κινδύνου. Για παράδειγμα, εάν οι εκτιμώμενες ταμειακές ροές αυξάνονται ώστε να λαμβάνουν υπόψη την αποζημίωση για την ανάληψη του κινδύνου που σχετίζεται με την υποχρέωση, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν θα πρέπει να προσαρμόζεται ώστε να αντανakλά τον κίνδυνο αυτό.

ΕΙΣΡΟΕΣ ΣΤΙΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 67-71)

B34 Στα παραδείγματα αγορών στις οποίες δύναται να υπάρχουν παρατηρήσιμες εισροές για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (π.χ. χρηματοοικονομικά μέσα) περιλαμβάνονται τα εξής:

- α) *Χρηματιστήρια*. Σε ένα χρηματιστήριο, οι τιμές κλεισίματος είναι άμεσα διαθέσιμες και γενικά αντιπροσωπευτικές της εύλογης αξίας. Παράδειγμα τέτοιας αγοράς είναι το χρηματιστήριο του Λονδίνου.
- β) *Αγορές διαπραγματευτών*. Στις αγορές διαπραγματευτών, οι διαπραγματευτές είναι έτοιμοι να πραγματοποιήσουν συναλλαγές (είτε να αγοράσουν είτε να πωλήσουν για δικό τους λογαριασμό), ως εκ τούτου παρέχουν ρευστότητα χρησιμοποιώντας το κεφάλαιό τους για να κρατήσουν απόθεμα των ειδών για τα οποία δημιουργούν μια αγορά. Συνήθως, οι τιμές ζήτησης και προσφοράς (που αντιπροσωπεύουν την τιμή στην οποία ο διαπραγματευτής είναι πρόθυμος να αγοράσει και την τιμή στην οποία είναι πρόθυμος να πωλήσει, αντιστοίχως) είναι πιο άμεσα διαθέσιμες από τις τιμές κλεισίματος. Οι εξωχρηματιστηριακές αγορές (για τις οποίες δηλώνονται δημόσια οι τιμές) είναι αγορές διαπραγματευτών. Υπάρχουν επίσης αγορές διαπραγματευτών για ορισμένα άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, συμπεριλαμβανομένων ορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων, εμπορευμάτων και φυσικών περιουσιακών στοιχείων (π.χ. μεταχειρισμένος εξοπλισμός).
- γ) *Αγορές μεσιτών*. Στις αγορές μεσιτών, οι μεσίτες επιχειρούν να συνδέσουν αγοραστές με πωλητές αλλά δεν είναι έτοιμοι να πραγματοποιήσουν συναλλαγές για δικό τους λογαριασμό. Με άλλα λόγια, οι μεσίτες δεν χρησιμοποιούν το δικό τους κεφάλαιο για να κρατήσουν απόθεμα των ειδών για τα οποία δημιουργούν αγορά. Ο μεσίτης γνωρίζει τις τιμές ζήτησης και προσφοράς των αντιστοιχών μερών αλλά κάθε μέρος συνήθως δεν γνωρίζει τις απαιτήσεις του ετέρου μέρους ως προς την τιμή. Ορισμένες φορές είναι διαθέσιμες οι τιμές ολοκληρωμένων συναλλαγών. Στις αγορές μεσιτών περιλαμβάνονται τα ηλεκτρονικά τηλεπικοινωνιακά δίκτυα, στα οποία αντιστοιχούνται εντολές αγοράς και πώλησης, καθώς και οι αγορές εμπορικών και οικιστικών ακινήτων.
- δ) *Αγορές άμεσης διαπραγμάτευσης*. Σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης, οι διαπραγματευτές επί συναλλαγών, τόσο δημιουργίας όσο και μεταπώλησης, πραγματοποιούνται ανεξάρτητα χωρίς ενδιάμεσους. Ελάχιστες πληροφορίες για τις συναλλαγές αυτές δύναται να είναι διαθέσιμες δημοσίως.

ΙΕΡΑΡΧΙΑ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 72-90)

Εισροές 2ου επιπέδου (παράγραφοι 81-85)

B35 Στα παραδείγματα εισροών 2ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις περιλαμβάνονται τα εξής:

- α) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει του διατραπεζικού επιτοκίου του Λονδίνου (LIBOR) για τις συμβάσεις ανταλλαγής*. Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το επιτόκιο LIBOR για τις συμβάσεις ανταλλαγής εάν το επιτόκιο αυτό είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για την πλήρη σχεδόν διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής.
- β) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει μιας καμπύλης απόδοσης εκφρασμένης σε συνάλλαγμα*. Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το επιτόκιο ανταλλαγής βάσει μιας καμπύλης απόδοσης εκφρασμένης σε συνάλλαγμα που είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για την πλήρη σχεδόν διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής. Αυτό θα συμβεί εάν η διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής είναι 10 έτη και το επιτόκιο είναι παρατηρήσιμο σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα για 9 χρόνια, εφόσον η τυχόν εύλογη παρέκταση της καμπύλης απόδοσης για το 10ο έτος δεν είναι σημαντική για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας της σύμβασης ανταλλαγής στο σύνολό της.

- γ) *Σύμβαση ανταλλαγής επιτοκίου κυμαινόμενου-πληρωμής/ σταθερού-είσπραξης βάσει του βασικού επιτοκίου μιας συγκεκριμένης τράπεζας.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι το βασικό επιτόκιο της τράπεζας λαμβανόμενο μέσω παρέκτασης εάν οι τιμές παρέκτασης στηρίζονται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, για παράδειγμα, μέσω συσχετισμού με επιτόκιο που είναι παρατηρήσιμο ουσιαστικά καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης ανταλλαγής.
- δ) *Τριετές δικαίωμα προαίρεσης για μετοχές διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι η τεκμαρτή μεταβλητότητα των μετοχών λαμβανόμενη μέσω παρέκτασης στο 3ο έτος, εάν πληρούνται αμφότερες οι κάτωθι προϋποθέσεις:
- i) Οι τιμές για τα μονοετή και διετή δικαιώματα προαίρεσης για μετοχές είναι παρατηρήσιμες.
 - ii) Η κατά παρέκταση τεκμαρτή μεταβλητότητα του τριετούς δικαιώματος προαίρεσης στηρίζεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς για την πλήρη σχεδόν διάρκεια του δικαιώματος προαίρεσης.
- Στην περίπτωση αυτή, η τεκμαρτή μεταβλητότητα δύναται να λαμβάνεται μέσω παρέκτασης της τεκμαρτής μεταβλητότητας των μονοετών και διετών δικαιωμάτων προαίρεσης για μετοχές και να στηρίζεται από την τεκμαρτή μεταβλητότητα των τριετών δικαιωμάτων προαίρεσης για μετοχές συγκρίσιμων οντοτήτων, εφόσον τεκμηριώνεται ο συσχετισμός με τις τεκμαρτές μεταβλητότητες των μονοετών και διετών δικαιωμάτων προαίρεσης.
- ε) *Συμφωνία παραχώρησης άδειας.* Για μια συμφωνία παραχώρησης άδειας που λαμβάνεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων και η οποία ήταν πρόσφατα αντικείμενο διαπραγμάτευσης με μη συνδεδεμένο μέρος από την αποκτηθείσα οντότητα (το μέρος στη συμφωνία παραχώρησης άδειας), μια εισροή 2ου επιπέδου δύναται να είναι το ποσοστό για τη χορήγηση άδειας στη σύμβαση με το μη συνδεδεμένο μέρος κατά τη σύναψη της συμφωνίας.
- στ) *Απόθεμα τελικών προϊόντων σε πρατήριο.* Για το απόθεμα τελικών προϊόντων που αποκτάται μέσω συνένωσης επιχειρήσεων, μια εισροή 2ου επιπέδου δύναται να είναι είτε η τιμή που προσφέρεται στους πελάτες στη λιανική αγορά είτε η τιμή που προσφέρεται σε λιανεμπόρους στη χονδρική αγορά, προσαρμοσμένη βάσει των διαφορών μεταξύ της κατάστασης και της θέσης του είδους στο απόθεμα και των συγκρίσιμων (ήτοι παρεμφερών) ειδών στο απόθεμα έτσι ώστε η επιμέτρηση της εύλογης αξίας να αντανakλά την τιμή που λαμβάνεται σε μια συναλλαγή για την πώληση του αποθέματος σε άλλο λιανέμπορο που θα ολοκλήρωνε τις απαιτούμενες προσπάθειες πώλησης. Θεωρητικά, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας θα είναι η ίδια είτε γίνουν προσαρμογές σε τιμή λιανικής (καθοδικές) είτε σε τιμή χονδρικής (ανοδικές). Γενικά, η τιμή που απαιτεί τις ελάχιστες υποκειμενικές προσαρμογές θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας.
- ζ) *Κτίριο σε κατοχή και χρήση.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι η τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο για το κτίριο (πολλαπλάσιο αποτίμησης) που λαμβάνεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, π.χ. πολλαπλάσια προερχόμενα από τιμές σε παρατηρηθείσες συναλλαγές που περιλαμβάνουν συγκρίσιμα (ήτοι παρεμφερή) κτίρια σε παρόμοιες τοποθεσίες.
- η) *Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.* Μια εισροή 2ου επιπέδου θα είναι ένα πολλαπλάσιο αποτίμησης (π.χ. πολλαπλάσιο κερδών ή εσόδων ή παρόμοιου μέτρου απόδοσης) που λαμβάνεται από παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς, π.χ. πολλαπλάσια προερχόμενα από τιμές σε παρατηρηθείσες συναλλαγές που περιλαμβάνουν συγκρίσιμες (ήτοι παρεμφερείς) επιχειρήσεις, λαμβάνοντας υπόψη λειτουργικούς, χρηματοοικονομικούς, μη χρηματοοικονομικούς παράγοντες και παράγοντες της αγοράς.

Εισροές 3ου επιπέδου (παράγραφοι 86-90)

- B36 Στα παραδείγματα εισροών 3ου επιπέδου για συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις περιλαμβάνονται τα εξής:
- α) *Μακροπρόθεσμη συμφωνία ανταλλαγής νομισμάτων.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν το επιτόκιο σε ένα προσδιορισμένο νόμισμα που δεν είναι παρατηρήσιμο και δεν δύναται να στηριχθεί με παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς σε κοινώς καθοριζόμενα διαστήματα ή διαφορετικά για την πλήρη σχεδόν διάρκεια της συμφωνίας ανταλλαγής νομισμάτων. Τα επιτόκια σε μια συμφωνία ανταλλαγής νομισμάτων είναι τα επιτόκια ανταλλαγής που υπολογίζονται βάσει των καμπυλών απόδοσης των αντίστοιχων χωρών.
 - β) *Τριετές δικαίωμα προαίρεσης για μετοχές διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν η ιστορική μεταβλητότητα, ήτοι η μεταβλητότητα των μετοχών που λαμβάνεται από τις ιστορικές τιμές των μετοχών. Η ιστορική μεταβλητότητα συνήθως δεν αντιπροσωπεύει τις τρέχουσες προσδοκίες των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με τη μελλοντική μεταβλητότητα, ακόμα και εάν είναι η μόνη πληροφορία η οποία είναι διαθέσιμη για την αποτίμηση ενός δικαιώματος προαίρεσης.
 - γ) *Συμφωνία ανταλλαγής επιτοκίων.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια προσαρμογή μιας μεσαίας αγοραίας τιμής συναίνεσης (μη δεσμευτικής) για τη συμφωνία ανταλλαγής η οποία αναπτύσσεται με τη χρήση δεδομένων που δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμα και δεν είναι δυνατόν να στηριχθούν με άλλο τρόπο σε παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς.

- δ) *Υποχρέωση παροπλισμού που αναλαμβάνεται σε συνένωση επιχειρήσεων.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια τρέχουσα εκτίμηση με τη χρήση των ιδίων δεδομένων της οντότητας σχετικά με τις μελλοντικές ταμειακές εκροές που θα πρέπει να καταβληθούν για την εκπλήρωση της υποχρέωσης (συμπεριλαμβανομένων των προσδοκίων των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με τα έξοδα εκπλήρωσης της υποχρέωσης και την αποζημίωση που θα απαιτούσε ένας συμμετέχων στην αγορά για την ανάληψη της υποχρέωσης αποσυναρμολόγησης του περιουσιακού στοιχείου) εάν δεν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που να δείχνουν ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικές υποθέσεις. Οι εισροές 3ου επιπέδου θα χρησιμοποιούνταν σε μια τεχνική παρούσας αξίας από κοινού με άλλες εισροές, π.χ. ένα τρέχον επιτόκιο άνευ κινδύνου ή ένα προσαρμοσμένο βάσει της πίστωσης επιτόκιο άνευ κινδύνου, εάν το αποτέλεσμα της πιστοληπτικής ικανότητας της οντότητας στην εύλογη αξία της υποχρέωσης αντανακλάται στο προεξοφλητικό επιτόκιο και όχι στην εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών εκροών.
- ε) *Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.* Μια εισροή 3ου επιπέδου θα ήταν μια οικονομική πρόγνωση (π.χ. ταμειακών ροών ή αποτελεσμάτων) που αναπτύσσεται χρησιμοποιώντας τα ίδια δεδομένα της οντότητας, εάν δεν υπάρχουν ευλόγως διαθέσιμες πληροφορίες που να δείχνουν ότι οι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν διαφορετικές υποθέσεις.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΤΑΝ Ο ΟΓΚΟΣ Η ΤΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ Η ΜΙΑ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΕΧΕΙ ΜΕΙΩΘΕΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ

- B37 Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης δύναται να επηρεαστεί εάν υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Για να προσδιοριστεί εάν, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων, έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, η οντότητα αξιολογεί τη σημασία και τη συνάφεια παραγόντων όπως οι εξής:
- α) Υπάρχουν λίγες πρόσφατες συναλλαγές.
 - β) Δεν αναπτύσσονται προσφορές τιμών με τη χρήση τρεχουσών πληροφοριών.
 - γ) Οι προσφορές τιμών διαφέρουν σημαντικά είτε με το πέρασμα του χρόνου είτε μεταξύ διαπραγματευτών της αγοράς (π.χ. σε ορισμένες αγορές μεσιτών).
 - δ) Οι δείκτες που προηγουμένως σχετιζόνταν ιδιαίτερος με τις εύλογες αξίες του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης δεν σχετίζονται πλέον αποδεδειγμένα με τις πρόσφατες ενδείξεις εύλογης αξίας για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
 - ε) Υπάρχει σημαντική αύξηση στα ασφάλιστρα κινδύνου τεκμαρτής ρευστότητας, τις αποδόσεις ή τους δείκτες επιδόσεων (όπως τα ποσοστά κινδύνου αθέτησης υποχρέωσης ή ο βαθμός σοβαρότητας της ζημίας) για παρατηρούμενες συναλλαγές ή επίσημες χρηματιστηριακές τιμές σε σύγκριση με την εκτίμηση των αναμενόμενων ταμειακών ροών της οντότητας, λαμβανομένων υπόψη όλων των διαθέσιμων δεδομένων της αγοράς σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο και άλλο κίνδυνο μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
 - στ) Υπάρχει ευρύ περιθώριο ζήτησης-προσφοράς ή σημαντική αύξηση στο περιθώριο ζήτησης-προσφοράς.
 - ζ) Υπάρχει σημαντική μείωση στη δραστηριότητα της αγοράς ή απουσία αγοράς για νέες εκδόσεις (ήτοι πρωτογενής αγορά) για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.
 - η) Υπάρχουν δημοσίως διαθέσιμες ελάχιστες πληροφορίες (π.χ. για συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα σε μια αγορά άμεσης διαπραγμάτευσης).

- B38 Εάν μια οντότητα καταλήξει ότι έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις), απαιτείται περαιτέρω ανάλυση των συναλλαγών ή των επίσημων χρηματιστηριακών τιμών. Η μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας από μόνη της ενδέχεται να μην δείχνει ότι η τιμή συναλλαγής ή η επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία ή ότι μια συναλλαγή στην αγορά αυτή δεν είναι κανονική. Ωστόσο, εάν η οντότητα αποφασίσει ότι μια συναλλαγή ή μια επίσημη χρηματιστηριακή τιμή δεν αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία (π.χ. ενδέχεται να υπάρχουν συναλλαγές που δεν είναι κανονικές), η προσαρμογή στις συναλλαγές ή τις επίσημες χρηματιστηριακές τιμές θα είναι απαραίτητη εάν η οντότητα χρησιμοποιήσει τις τιμές αυτές ως βάση επιμέτρησης της εύλογης αξίας και η προσαρμογή αυτή δύναται να είναι σημαντική για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας στο σύνολό της. Προσαρμογές δύναται να είναι επίσης απαραίτητες σε άλλες περιπτώσεις (π.χ. όταν μια τιμή για παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο απαιτεί σημαντική προσαρμογή ώστε αυτό να καταστεί συγκρίσιμο με το επιμετρούμενο περιουσιακό στοιχείο ή όταν η τιμή είναι παλαιά).

- B39 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν προσδιορίζει μεθοδολογία για την πραγματοποίηση σημαντικών προσαρμογών σε συναλλαγές ή επίσημες χρηματιστηριακές τιμές. Βλ. παραγράφους 61-66 και B5-B11 για την ανάλυση της χρήσης τεχνικών αποτίμησης κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας. Ανεξαρτήτως της τεχνικής αποτίμησης που χρησιμοποιείται, η οντότητα περιλαμβάνει κατάλληλες προσαρμογές βάσει του κινδύνου, συμπεριλαμβανομένου ενός ασφαλιστρου κινδύνου που αντανακλά το ποσό το οποίο θα ζητούσαν συμμετέχοντες στην αγορά ως αποζημίωση για την αβεβαιότητα που ενυπάρχει στις ταμειακές ροές ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης (βλ. παράγραφο B17). Διαφορετικά, η επιμέτρηση δεν αντανακλά πιστά την εύλογη αξία. Σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να είναι δύσκολος ο προσδιορισμός της κατάλληλης προσαρμογής βάσει του κινδύνου. Ωστόσο, ο βαθμός δυσκολίας δεν είναι από μόνος του επαρκής λόγος για την εξαίρεση μιας προσαρμογής βάσει του κινδύνου. Η προσαρμογή βάσει του κινδύνου θα είναι αντιπροσωπευτική μιας κανονικής συναλλαγής μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.
- B40 Εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, ενδέχεται να χρειάζεται αλλαγή στην τεχνική αποτίμησης ή χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης (π.χ. χρήση μιας προσέγγισης της αγοράς και μιας τεχνικής παρούσας αξίας). Κατά τη στάθμιση των ενδείξεων εύλογης αξίας που προκύπτουν από τη χρήση πολλαπλών τεχνικών αποτίμησης, η οντότητα εξετάζει τον ορθολογικό χαρακτήρα του εύρους επιμετρήσεων εύλογης αξίας. Στόχος είναι να καθοριστεί το σημείο εντός του εύρους που είναι το πλέον αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς. Ένα μεγάλο εύρος μετρήσεων εύλογης αξίας δύναται να υποδεικνύει την ανάγκη διενέργειας περαιτέρω ανάλυσης.
- B41 Ακόμα και όταν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας παραμένει ο ίδιος. Εύλογη αξία είναι η τιμή που θα λάμβανε μια οντότητα για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή που θα κατέβαλε για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια κανονική συναλλαγή (ήτοι όχι σε μια αναγκαστική εκκαθάριση ή πώληση λόγω δυσχερούς θέσης) μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.
- B42 Η εκτίμηση της τιμής στην οποία συμμετέχοντες στην αγορά θα ήταν πρόθυμοι να συνάψουν συναλλαγή κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς, εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις κατά την ημερομηνία επιμέτρησης και απαιτεί λήψη κατάλληλης απόφασης κατά περίπτωση. Η πρόθεση μιας οντότητας να διακρατήσει το περιουσιακό στοιχείο ή να εκκαθαρίσει ή άλλως εκπληρώσει την υποχρέωση δεν είναι συναφής κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας διότι η εύλογη αξία είναι μέτρηση που βασίζεται στην αγορά, όχι μέτρηση που αφορά συγκεκριμένα την οντότητα.

Αναγνώριση συναλλαγών που δεν είναι κανονικές

- B43 Είναι δυσκολότερο να προσδιοριστεί εάν μια συναλλαγή είναι κανονική (ή δεν είναι κανονική) εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε σχέση με την κανονική δραστηριότητα στην αγορά για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση (ή για παρεμφερή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις). Στις εν λόγω περιπτώσεις, δεν είναι σωστό να συμπεράνουμε ότι όλες οι συναλλαγές στην αγορά αυτή δεν είναι κανονικές (ήτοι αναγκαστικές εκκαθαρίσεις ή πωλήσεις λόγω δυσχερούς θέσης). Στις περιστάσεις που δύναται να υποδεικνύουν ότι μια συναλλαγή δεν είναι κανονική περιλαμβάνονται οι εξής:
- α) Δεν υπάρχει επαρκής έκθεση στην αγορά για την περίοδο πριν από την ημερομηνία επιμέτρησης ώστε να μπορούν να διενεργούνται εμπορικές δραστηριότητες που είναι συνήθεις και καθιερωμένες για συναλλαγές που περιλαμβάνουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.
 - β) Υπάρχει συνήθης και καθιερωμένη περίοδος εμπορίας, αλλά ο πωλητής προώθησε το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση σε έναν μεμονωμένο συμμετέχοντα στην αγορά.
 - γ) Ο πωλητής βρίσκεται σε πτώχευση ή υπό αναγκαστική διαχείριση ή κοντά σε μια τέτοια κατάσταση (ήτοι ο πωλητής είναι σε δυσχερή θέση).
 - δ) Ο πωλητής έπρεπε να πωλήσει για να εκπληρώσει κανονιστικές ή νομικές απαιτήσεις (ήτοι ο πωλητής εξαναγκάστηκε).
 - ε) Η τιμή συναλλαγής είναι έκτροπη σε σύγκριση με άλλες πρόσφατες συναλλαγές για το ίδιο ή παρεμφερές περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

Η οντότητα αξιολογεί τις περιστάσεις ώστε να προσδιορίσει εάν, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων, η συναλλαγή είναι κανονική.

B44 Η οντότητα μελετά όλα τα ακόλουθα κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή την εκτίμηση ασφαλιστρών κινδύνου της αγοράς:

α) Εάν τα στοιχεία δείχνουν ότι μια συναλλαγή δεν είναι κανονική, η οντότητα σταθμίζει ελάχιστα, ή καθόλου, τη συγκεκριμένη τιμή συναλλαγής (σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας).

β) Εάν τα στοιχεία δείχνουν ότι μια συναλλαγή είναι κανονική, η οντότητα λαμβάνει υπόψη τη συγκεκριμένη τιμή συναλλαγής. Η στάθμιση της εν λόγω τιμής συναλλαγής σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας εξαρτάται από γεγονότα και περιστάσεις, όπως:

i) τον όγκο της συναλλαγής.

ii) τη συγκρισιμότητα της συναλλαγής με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που επιμετράται.

iii) την εγγύτητα της συναλλαγής με την ημερομηνία επιμέτρησης.

γ) Εάν η οντότητα δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες ώστε να συμπεράνει εάν μια συναλλαγή είναι κανονική, λαμβάνει υπόψη την τιμή συναλλαγής. Ωστόσο, αυτή η τιμή συναλλαγής δύναται να μην αντιπροσωπεύει την εύλογη αξία (ήτοι η τιμή συναλλαγής δεν είναι απαραίτητως η μοναδική ή η κύρια βάση για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας ή την εκτίμηση των ασφαλιστρών κινδύνου της αγοράς). Όταν η οντότητα δεν διαθέτει επαρκείς πληροφορίες ώστε να καταλήξει εάν συγκεκριμένες συναλλαγές είναι κανονικές, η οντότητα σταθμίζει λιγότερο τις συναλλαγές αυτές σε σύγκριση με άλλες συναλλαγές που είναι γνωστό ότι είναι κανονικές.

Η οντότητα δεν χρειάζεται να καταβάλει εξαντλητικές προσπάθειες ώστε να προσδιορίσει εάν μια συναλλαγή είναι κανονική, αλλά δεν πρέπει να αγνοεί πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες. Όταν η οντότητα είναι μέρος μιας συναλλαγής, θεωρείται ότι διαθέτει επαρκείς πληροφορίες για να προσδιορίσει εάν η συναλλαγή είναι κανονική.

Χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών παρεχόμενων από τρίτους

B45 Το παρόν ΔΠΧΑ δεν αποκλείει τη χρήση επίσημων χρηματιστηριακών τιμών παρεχόμενων από τρίτους, όπως από υπηρεσίες αποτίμησης ή μεσίτες, εάν η οντότητα προσδιορίσει ότι οι παρεχόμενες από τα εν λόγω μέρη επίσημες τιμές έχουν αναπτυχθεί σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

B46 Εάν έχει υπάρξει σημαντική μείωση στον όγκο ή το επίπεδο δραστηριότητας για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, η οντότητα αξιολογεί εάν οι παρεχόμενες από τρίτους επίσημες τιμές έχουν αναπτυχθεί με τη χρήση τρεχουσών πληροφοριών που αντανακλούν κανονικές συναλλαγές ή μιας τεχνικής αποτίμησης που αντανακλά τις υποθέσεις συμμετεχόντων στην αγορά (συμπεριλαμβανομένων υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο). Κατά τη στάθμιση μιας επίσημης τιμής ως εισροής σε μια επιμέτρηση εύλογης αξίας, η οντότητα σταθμίζει λιγότερο (σε σύγκριση με άλλες ενδείξεις της εύλογης αξίας που αντανακλούν τα αποτελέσματα συναλλαγών) επίσημες τιμές που δεν αντανακλούν το αποτέλεσμα συναλλαγών.

B47 Επιπλέον, η φύση μιας προσφοράς τιμής (π.χ. εάν η προσφορά είναι ενδεικτική τιμή ή δεσμευτική προσφορά) λαμβάνεται υπόψη κατά τη στάθμιση των διαθέσιμων στοιχείων, ενώ μεγαλύτερο βάρος δίδεται στις προσφορές τιμών που παρέχονται από τρίτους και αντιπροσωπεύουν δεσμευτικές προσφορές.

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ.

- Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν ΔΠΧΑ για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Γ2 Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται μελλοντικά από την έναρξη της ετήσιας περιόδου στην οποία εφαρμόζεται αρχικά.
- Γ3 Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης του παρόντος ΔΠΧΑ δεν χρειάζεται να εφαρμόζονται σε συγκριτικές πληροφορίες παρεχόμενες για περιόδους πριν από την αρχική εφαρμογή του παρόντος ΔΠΧΑ.
- Γ4 Με το έγγραφο *Κύκλος ετήσιων βελτιώσεων 2011–2013*, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2013, τροποποιήθηκε η παράγραφος 52. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2014 ή αργότερα. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση μελλοντικά από την αρχή της ετήσιας περιόδου στην οποία εφαρμόστηκε αρχικά το ΔΠΧΑ 13. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Γ5 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 52. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.
- Γ6 Με το ΔΠΧΑ 16 *Μισθώσεις*, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 15

Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι η καθιέρωση των αρχών που εφαρμόζονται από μια οικονομική οντότητα κατά την αναφορά χρήσιμων στοιχείων στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα των εσόδων και ταμειακών ροών που απορρέουν από μια σύμβαση με πελάτη.

Επίτευξη του σκοπού

- 2 Προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, η βασική αρχή του παρόντος προτύπου είναι η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει έσοδα ώστε να απεικονίζει τη μεταβίβαση υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών στους πελάτες σε ποσό που αντανακλά το αντάλλαγμα το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών.
- 3 Κατά την εφαρμογή του παρόντος προτύπου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο και χρησιμοποιεί οποιοδήποτε πρακτικές λύσεις με συνέπεια στις συμβάσεις που παρουσιάζουν παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις.
- 4 Το παρόν πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση μιας μεμονωμένης σύμβασης με πελάτη. Ωστόσο, ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε χαρτοφυλάκιο συμβάσεων (ή υποχρεώσεων εκτέλεσης) με παρόμοια χαρακτηριστικά, εφόσον εκτιμά εύλογα ότι η εφαρμογή του παρόντος προτύπου στο χαρτοφυλάκιο δεν θα έχει ουσιαστικά διαφορετικές επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή του παρόντος προτύπου στις μεμονωμένες συμβάσεις (ή υποχρεώσεις εκτέλεσης) του εν λόγω χαρτοφυλακίου. Κατά τη λογιστική αντιμετώπιση ενός χαρτοφυλακίου, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί εκτιμήσεις και παραδοχές που αντανακλούν το μέγεθος και τη σύνθεση του χαρτοφυλακίου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 5 Η 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) συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο σε ασφαλιστήρια συμβόλαια των οποίων ο πρωταρχικός σκοπός είναι η παροχή υπηρεσιών έναντι πάγιας αμοιβής σύμφωνα με την παράγραφο 8 του ΔΠΧΑ 17·
 - γ) χρηματοοικονομικά μέσα και λοιπά συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα, ΔΧΠΑ 10 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ΔΧΠΑ 11 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο, ΔΛΠ 27 Ατομικές οικονομικές καταστάσεις και ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες· και
 - δ) μη χρηματικές ανταλλαγές μεταξύ οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στο ίδιο αντικείμενο με στόχο τη διευκόλυνση των πωλήσεων σε πελάτες ή δυνητικούς πελάτες. Για παράδειγμα, το παρόν πρότυπο δεν θα εφαρμοζόταν στην περίπτωση μιας σύμβασης μεταξύ δύο εταιρειών πετρελαιοειδών που έχουν συμφωνήσει ανταλλαγές πετρελαίου με στόχο την κάλυψη της ζήτησης από τους πελάτες τους, εγκαίρως, σε διαφορετικές καθορισμένες γεωγραφικές περιοχές.
- 6 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε μια σύμβαση (πλην των συμβάσεων που παρατίθενται στην παράγραφο 5) μόνο εάν ο αντισυμβαλλόμενος στη σύμβαση είναι πελάτης. Πελάτης είναι το μέρος που έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία είναι αποτέλεσμα των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, έναντι ανταλλάγματος. Ένας αντισυμβαλλόμενος στη σύμβαση δεν θεωρείται πελάτης εάν, για παράδειγμα, ο αντισυμβαλλόμενος έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα με σκοπό τη συμμετοχή σε δραστηριότητα ή διαδικασία κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης μοιράζονται τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από τη δραστηριότητα ή τη διαδικασία (όπως η δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου στο πλαίσιο συνεργατικού σχήματος) αντί για την απόκτηση του αποτελέσματος των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

- 7 Μια σύμβαση με πελάτη δύναται να εμπίπτει εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου και εν μέρει στο πεδίο εφαρμογής των λοιπών προτύπων που παρατίθενται στην παράγραφο 5.
- α) Εάν τα λοιπά πρότυπα προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να διαχωριστούν και/ή να επιμετρηθούν αρχικά ένα ή περισσότερα τμήματα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει πρώτα τις απαιτήσεις διαχωρισμού και/ή τις απαιτήσεις επιμέτρησης που προβλέπονται στα εν λόγω πρότυπα. Η οντότητα εξαιρεί από την τιμή συναλλαγής το ποσό που αντιστοιχεί στο τμήμα (ή τα τμήματα) της σύμβασης τα οποία έχουν αρχικά επιμετρηθεί σύμφωνα με τα λοιπά πρότυπα και εφαρμόζει τις παραγράφους 73-86 για τον επιμερισμό του ποσού της τιμής συναλλαγής που υπολείπεται (εάν υπολείπεται) σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εμπίπτει στο παρόν πρότυπο και σε τυχόν άλλα τμήματα της σύμβασης που προσδιορίζονται στην παράγραφο 7 στοιχείο β).
- β) Εάν τα λοιπά πρότυπα δεν προσδιορίζουν τον τρόπο με τον οποίο μπορούν να διαχωριστούν και/ή να επιμετρηθούν αρχικά ένα ή περισσότερα τμήματα της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για τον διαχωρισμό και/ή την αρχική επιμέτρηση του τμήματος (ή των τμημάτων) της σύμβασης.
- 8 Το παρόν πρότυπο προσδιορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση του επαυξητικού κόστους εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη και των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση της σύμβασης με πελάτη, εάν οι εν λόγω δαπάνες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου (βλέπε παραγράφους 91-104). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παρούσες παραγράφους μόνο για δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και σχετίζονται με σύμβαση με πελάτη (ή με τμήμα της εν λόγω σύμβασης) που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Προσδιορισμός της σύμβασης

- 9 Μια οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί μια σύμβαση με πελάτη η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου μόνο όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω κριτήρια:
- α) τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει τη σύμβαση (γραφπώς, προφορικώς ή σύμφωνα με άλλες συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές) και έχουν δεσμευτεί να εκτελέσουν τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους
- β) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τα δικαιώματα κάθε μέρους αναφορικά με τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν·
- γ) η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τους όρους πληρωμής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν·
- δ) η σύμβαση έχει εμπορική υπόσταση (ήτοι ο κίνδυνος, ο χρόνος ή το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας αναμένεται να μεταβληθούν ως αποτέλεσμα της σύμβασης)· και
- ε) είναι πιθανό η οικονομική οντότητα να εισπράξει το ανταλλάγμα που δικαιούται έναντι των αγαθών και υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη. Προκειμένου να εκτιμήσει πόσο πιθανό είναι να εισπραχθεί ένα ποσό ανταλλάγματος, η οικονομική οντότητα εξετάζει μόνο την ικανότητα και την πρόθεση του πελάτη να καταβάλει το ποσό του ανταλλάγματος όταν αυτό καταστεί απαιτητό. Το ποσό του ανταλλάγματος που δικαιούται η οικονομική οντότητα ενδέχεται να είναι μικρότερο από την τιμή που αναφέρεται στη σύμβαση εάν το ανταλλάγμα είναι μεταβλητό επειδή η οικονομική οντότητα δύναται να προσφέρει στον πελάτη έκπτωση επί της τιμής (βλέπε παράγραφο 52).
- 10 Σύμβαση είναι μια συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η εκτελεστικότητα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από μια σύμβαση υπόκειται στον νόμο. Οι συμβάσεις δύναται να είναι γραπτές, προφορικές ή τεκμαρτές βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών μιας οικονομικής οντότητας. Οι πρακτικές και οι διαδικασίες σύναψης συμβάσεων με πελάτες διαφέρουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο και την οικονομική οντότητα. Επίσης, ενδέχεται να διαφέρουν και εντός της ίδιας οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, ενδέχεται να διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία πελάτη ή τη φύση των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών). Προκειμένου να καθορίσει εάν και πότε μια συμφωνία με πελάτη συνεπάγεται εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις εν λόγω πρακτικές και διαδικασίες.
- 11 Ορισμένες συμβάσεις με πελάτες ενδέχεται να μην έχουν προκαθορισμένη διάρκεια και μπορούν να καταγγελθούν ή να τροποποιηθούν από οποιοδήποτε μέρος ανά πάσα στιγμή. Άλλες συμβάσεις ενδέχεται να ανανεώνονται αυτόματα σε περιοδική βάση που προσδιορίζεται στη σύμβαση. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στη διάρκεια της σύμβασης (ήτοι στη συμβατική περίοδο) κατά την οποία τα μέρη της σύμβασης έχουν άμεσα εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.

- 12 Για τον σκοπό της εφαρμογής του παρόντος προτύπου, δεν υφίσταται σύμβαση εάν κάθε μέρος της σύμβασης διατηρεί το μονομερώς εκτελεστό δικαίωμα να καταγγείλει μια πλήρως ανεκτέλεστη σύμβαση χωρίς να αποζημιώσει το άλλο μέρος (ή μέρη). Μια σύμβαση θεωρείται πλήρως ανεκτέλεστη εάν πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) η οικονομική οντότητα δεν έχει μεταβιβάσει ακόμη κανένα υπεσχημένο αγαθό ή υπηρεσία στον πελάτη· και
 - β) η οικονομική οντότητα δεν έχει λάβει ακόμη, και δεν δικαιούται να λάβει ακόμη, οποιοδήποτε αντάλλαγμα έναντι υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών.
- 13 Εάν μια σύμβαση με πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επαναξιολογεί τα εν λόγω κριτήρια, παρά μόνο εάν υπάρχουν ενδείξεις σημαντικής μεταβολής στα γεγονότα και τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, εάν η ικανότητα ενός πελάτη να καταβάλει το αντάλλαγμα επιδεινωθεί σημαντικά, η οικονομική οντότητα θα επαναξιολογήσει κατά πόσο είναι πιθανό να εισπράξει το αντάλλαγμα που δικαιούται έναντι των υπολειπόμενων αγαθών ή υπηρεσιών που θα μεταβιβαστούν στον πελάτη.
- 14 Εάν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αξιολογεί τη σύμβαση προκειμένου να διαπιστώσει αν πληρούνται μεταγενέστερα τα κριτήρια της παραγράφου 9.
- 15 Όταν μια σύμβαση με πελάτη δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 9 και η οικονομική οντότητα λαμβάνει αντάλλαγμα από τον πελάτη, αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που λαμβάνει ως έσοδο μόνο εφόσον έχει επέλθει ένα από τα ακόλουθα γεγονότα:
- α) δεν εκκρεμούν υποχρεώσεις από πλευράς της οικονομικής οντότητας για μεταβίβαση αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη και το σύνολο, ή σχεδόν το σύνολο, του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης έχει ληφθεί από την οικονομική οντότητα και δεν είναι επιστρεπτέο· ή
 - β) η σύμβαση έχει καταγγελθεί και το αντάλλαγμα που έχει ληφθεί από τον πελάτη δεν είναι επιστρεπτέο.
- 16 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το αντάλλαγμα που έχει λάβει από πελάτη ως υποχρέωση μέχρις ότου προκύψει ένα από τα γεγονότα της παραγράφου 15 ή μέχρις ότου πληρωθούν στη συνέχεια τα κριτήρια της παραγράφου 9 (βλέπε παράγραφο 14). Ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που σχετίζονται με τη σύμβαση, η υποχρέωση που αναγνωρίζεται αντιπροσωπεύει την υποχρέωση της οικονομικής οντότητας είτε να μεταβιβάσει αγαθά ή υπηρεσίες στο μέλλον είτε να επιστρέψει το αντάλλαγμα που έχει λάβει. Σε κάθε περίπτωση, η υποχρέωση επιμετρύεται στο ποσό του ανταλλάγματος που έχει ληφθεί από τον πελάτη.

Συνδυασμός συμβάσεων

- 17 Η οικονομική οντότητα συνδυάζει δύο ή περισσότερες συμβάσεις τις οποίες έχει συνάψει την ίδια ή σχεδόν την ίδια χρονική στιγμή με τον ίδιο πελάτη (ή με μέρη συνδεδεμένα με τον πελάτη) και αντιμετωπίζει λογιστικά τις συμβάσεις ως μία ενιαία σύμβαση εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) η διαπραγμάτευση των συμβάσεων γίνεται σε συνολική βάση με κοινό εμπορικό στόχο·
 - β) το ποσό του ανταλλάγματος που πρόκειται να καταβληθεί στο πλαίσιο μιας σύμβασης εξαρτάται από την τιμή ή την απόδοση της άλλης σύμβασης· ή
 - γ) τα αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπονται στις συμβάσεις (ή ορισμένα από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προβλέπονται σε καθεμιά από τις συμβάσεις) συνιστούν ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30.

Τροποποιήσεις συμβάσεων

- 18 Η τροποποίηση σύμβασης είναι μια μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και στα δύο) μιας σύμβασης η οποία έχει εγκριθεί από τα μέρη της σύμβασης. Σε ορισμένους κλάδους και δικαιοδοσίες, η τροποποίηση σύμβασης ενδέχεται να περιγράφεται ως εντολή μεταβολής, διαφοροποίηση ή τροπολογία. Τροποποίηση σύμβασης υφίσταται όταν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν μια τροποποίηση η οποία είτε δημιουργεί νέα είτε μεταβάλλει τα υφιστάμενα εκτελεστά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών της σύμβασης. Η τροποποίηση της σύμβασης μπορεί να εγκριθεί γραπτώς, προφορικώς ή με τεκμαρτό τρόπο βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών. Εάν τα μέρη της σύμβασης δεν έχουν εγκρίνει μια τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εξακολουθεί να εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στην υφιστάμενη σύμβαση μέχρις ότου εγκριθεί η τροποποίηση της σύμβασης.

- 19 Τροποποίηση σύμβασης δύναται να υφίσταται ακόμη και εάν τα μέρη της σύμβασης διαφωνούν σχετικά με το πεδίο εφαρμογής ή την τιμή (ή και τα δύο) της τροποποίησης ή εάν τα μέρη έχουν εγκρίνει τη μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή. Προκειμένου να προσδιορίσει κατά πόσο είναι εκτελεστά τα δικαιώματα ή οι υποχρεώσεις που δημιουργούνται ή μεταβάλλονται λόγω της τροποποίησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των όρων της σύμβασης και άλλων υποστηρικτικών στοιχείων. Εάν τα μέρη της σύμβασης έχουν εγκρίνει μια μεταβολή στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης χωρίς να έχουν ακόμη προσδιορίσει την αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή, η οικονομική οντότητα εκτιμά τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής που απορρέει από την τροποποίηση σύμφωνα με τις παραγράφους 50-54 σχετικά με την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος και τις παραγράφους 56-58 σχετικά με τις εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.
- 20 Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά μια τροποποίηση σύμβασης ως χωριστή σύμβαση εφόσον ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης διευρύνεται λόγω της προσθήκης υπόσχησης αγαθών ή υπηρεσιών που είναι διακριτά (σύμφωνα με τις παραγράφους 26-30)· και
 - β) η τιμή της σύμβασης αυξάνεται κατά ένα ποσό ανταλλάγματος το οποίο αντανακλά τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο της υπόσχησης και τυχόν ενδεικνυόμενες προσαρμογές στην εν λόγω τιμή προκειμένου να αντανακλώνται οι συνθήκες της συγκεκριμένης σύμβασης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να προσαρμόσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός πρόσθετου αγαθού ή υπηρεσίας κατά ένα ποσό έκπτωσης που λαμβάνει ο πελάτης, επειδή η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επιβαρυνθεί με τις δαπάνες που σχετίζονται με την πώληση και με τις οποίες θα επιβαρυνόταν κατά την πώληση παρεμφερούς αγαθού ή υπηρεσίας σε νέο πελάτη.
- 21 Εάν η τροποποίηση σύμβασης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα υπεσχημένα αγαθά ή τις υπηρεσίες που δεν έχουν ακόμη μεταβιβαστεί κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (ήτοι τα υπολειπόμενα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες) με όποιον από τους ακόλουθους τρόπους ισχύει κατά περίπτωση:
- α) Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης σαν να συνιστά καταγγελία της υφιστάμενης σύμβασης και δημιουργία νέας σύμβασης, εφόσον τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες είναι διακριτά από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν μεταβιβαστεί κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης ή πριν από αυτή. Το ποσό του ανταλλάγματος που επιμερίζεται στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης [ή στα υπολειπόμενα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες στο πλαίσιο μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β)] ισούται με το άθροισμα:
 - i) του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης (συμπεριλαμβανομένων των ποσών που έχουν ήδη ληφθεί από τον πελάτη), το οποίο έχει συμπεριληφθεί στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής αλλά δεν έχει αναγνωριστεί ως έσοδο· και
 - ii) του υπεσχημένου ανταλλάγματος στο πλαίσιο της τροποποίησης της σύμβασης.
 - β) Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της σύμβασης σαν να αποτελούσε τμήμα της υφιστάμενης σύμβασης, εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες δεν είναι διακριτά και, κατά συνέπεια, αποτελούν τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης η οποία έχει εκπληρωθεί μερικώς κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης. Η επίδραση που έχει η τροποποίηση της σύμβασης στην τιμή συναλλαγής και στην επιμέτρηση, από την οικονομική οντότητα, της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, αναγνωρίζεται ως προσαρμογή στα έσοδα (είτε ως αύξηση είτε ως μείωση των εσόδων) κατά την ημερομηνία τροποποίησης της σύμβασης (δηλαδή η προσαρμογή των εσόδων πραγματοποιείται σε βάση σωρευτικής αναπλήρωσης).
 - γ) Εάν τα υπολειπόμενα αγαθά ή υπηρεσίες αποτελούν συνδυασμό των στοιχείων α) και β), η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις επιδράσεις της τροποποίησης στις μη εκπληρωθείσες (ή μερικώς μη εκπληρωθείσες) υποχρεώσεις εκτέλεσης στην τροποποιημένη σύμβαση με τρόπο που συνάδει με τους στόχους της παρούσας παραγράφου.

Προσδιορισμός των υποχρεώσεων εκτέλεσης

- 22 Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης με πελάτη και προσδιορίζει ως υποχρέωση εκτέλεσης κάθε υπόσχεση μεταβίβασης στον πελάτη είτε:

- α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/-ή ή

β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που είναι κατ' ουσίαν τα ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 23).

- 23 Μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) κάθε διακριτό αγαθό ή υπηρεσία της σειράς που η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 35 ώστε να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου· και
 - β) σύμφωνα με τις παραγράφους 39–40, χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης κάθε διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας της σειράς στον πελάτη.

Υποσχέσεις σε συμβάσεις με πελάτες

- 24 Μια σύμβαση με πελάτη συνήθως αναφέρει ρητά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει στον πελάτη. Ωστόσο, οι υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται σε μια σύμβαση με πελάτη δύνανται να μην περιορίζονται στα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρονται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Αυτό ισχύει επειδή μια σύμβαση με πελάτη μπορεί επίσης να περιλαμβάνει υποσχέσεις οι οποίες προκύπτουν με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις μιας οικονομικής οντότητας εάν, κατά τον χρόνο σύναψης της σύμβασης, οι εν λόγω υποσχέσεις δημιουργούν μια εύλογη προσδοκία στον πελάτη ότι η οικονομική οντότητα θα του μεταβιβάσει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία.
- 25 Οι υποχρεώσεις εκτέλεσης δεν περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες που πρέπει να διεξάγει μια οικονομική οντότητα για να εκπληρώσει μια σύμβαση, εκτός εάν με τις εν λόγω δραστηριότητες μεταβιβάζεται ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στον πελάτη. Για παράδειγμα, ένας πάροχος υπηρεσιών ενδέχεται να χρειάζεται να εκτελέσει διάφορες διοικητικές εργασίες για να καταρτίσει μια σύμβαση. Η εκτέλεση των εν λόγω εργασιών δεν συνεπάγεται τη μεταβίβαση υπηρεσίας στον πελάτη κατά την εκτέλεση των εργασιών. Συνεπώς, οι εν λόγω δραστηριότητες κατάρτισης δεν συνιστούν υποχρέωση εκτέλεσης.

Διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες

- 26 Ανάλογα με τη σύμβαση, τα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες δύνανται να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:
- α) την πώληση των αγαθών που παράγονται από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το απόθεμα ενός κατασκευαστή)·
 - β) τη μεταπώληση αγαθών που έχει αγοράσει η οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, το εμπόρευμα ενός λιανοπωλητή)·
 - γ) τη μεταπώληση δικαιωμάτων επί αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν αγοραστεί από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, ένα δελτίο που μεταπωλήθηκε από μια οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B34-B38)·
 - δ) την εκτέλεση συμφωνηθείσας, βάσει σύμβασης, εργασίας (ή εργασιών) για έναν πελάτη·
 - ε) την παροχή υπηρεσίας ετοιμότητας για την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών (για παράδειγμα, μη καθορισμένες επικαιροποιήσεις λογισμικού οι οποίες παρέχονται εάν και όταν είναι διαθέσιμες) 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 εντολοδόχος ενός τρίτου, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B34-B38)·
 - ζ) την εκχώρηση δικαιωμάτων σε αγαθά ή υπηρεσίες που θα παρασχεθούν μελλοντικά, τα οποία ο πελάτης μπορεί να μεταπωλήσει ή να παράσχει στον πελάτη του (για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που πωλεί ένα προϊόν σε έμπορο λιανικής υπόσχεται να μεταβιβάσει ένα πρόσοδeto αγαθό ή μια πρόσοδete υπηρεσία σε ένα άτομο το οποίο αγοράζει το προϊόν από τον έμπορο λιανικής)·
 - η) την κατασκευή, παραγωγή ή ανάπτυξη περιουσιακού στοιχείου για λογαριασμό πελάτη·

- θ) τη χορήγηση αδειών (βλέπε παραγράφους B52–B63)· και
- ι) την παραχώρηση δικαιωμάτων προαίρεσης για την αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών (όταν τα εν λόγω δικαιώματα προαίρεσης παρέχουν στον πελάτη ένα ουσιώδες δικαίωμα, όπως περιγράφεται στις παραγράφους B39–B43).
- 27 Ένα αγαθό ή μια υπηρεσία που υπόσχεται η οικονομική οντότητα στον πελάτη θεωρείται διακριτό/-ή όταν πληρούνται αμφοτέρωτα 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 χωριστά 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 υπεσχημένα στη σύμβαση αγαθά ή υπηρεσίες σε δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών που αντιπροσωπεύουν το συνδυαστικό αποτέλεσμα ή τα συνδυαστικά αποτελέσματα για τα οποία ο πελάτης συνήψε τη σύμβαση. Με άλλα λόγια, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως εισροές για να παραγάγει 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 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 αλληλοεπηρεάζονται 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 υπεσχημένο αγαθό ή υπηρεσία δεν είναι διακριτό/-ή, η οικονομική οντότητα συνδυάζει το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία με άλλα υπεσχημένα 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 υπεσχημένα αγαθά ή τις υπηρεσίες μιας σύμβασης ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης

- 31** Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα όταν (ή ενόσω) εκπληρώνει μια υποχρέωση εκτέλεσης με τη μεταβίβαση ενός υπεσχημένου αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ήτοι ενός περιουσιακού στοιχείου) σε πελάτη. Ένα περιουσιακό στοιχείο μεταβιβάζεται όταν (ή ενόσω) ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου.
- 32 Για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30, η οικονομική οντότητα καθορίζει κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης αν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε βάθος χρόνου (σύμφωνα με τις παραγράφους 35-37) ή αν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή (σύμφωνα με την παράγραφο 38). Εάν μια οικονομική οντότητα δεν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε βάθος χρόνου, η υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.
- 33 Τα αγαθά και οι υπηρεσίες συνιστούν περιουσιακά στοιχεία, έστω και στιγμιαία, όταν λαμβάνονται και χρησιμοποιούνται (όπως ισχύει στην περίπτωση πολλών υπηρεσιών). Ο έλεγχος ενός περιουσιακού στοιχείου αφορά τη δυνατότητα καθορισμού της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και αποκόμισης ουσιαστικά όλων των υπολειπόμενων οφελών που απορρέουν από αυτό. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη δυνατότητα παρεμπόδισης άλλων οικονομικών οντοτήτων ώστε να μην μπορούν να καθορίζουν τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζουν τα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Τα οφέλη ενός περιουσιακού στοιχείου έγκεινται στις δυνητικές ταμειακές ροές (εισροές ή εξοικονόμηση εκροών), οι οποίες μπορούν να εξασφαλιστούν άμεσα ή έμμεσα με πολλούς τρόπους, όπως:
- α) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για την παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων των δημόσιων υπηρεσιών)·
 - β) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για την ενίσχυση της αξίας άλλων περιουσιακών στοιχείων·
 - γ) με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου για τον διακανονισμό υποχρεώσεων ή τη μείωση των εξόδων·
 - δ) με την πώληση ή την ανταλλαγή του περιουσιακού στοιχείου·
 - ε) με την ενεχυρίαση του περιουσιακού στοιχείου σε εξασφάλιση δανείου· και
 - στ) με τη διακράτηση του περιουσιακού στοιχείου.
- 34 Προκειμένου να αξιολογήσει κατά πόσο ένας πελάτης αποκτά τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει κάθε συμφωνία επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου (βλέπε παραγράφους B64-76).

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου

- 35 Μια οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σε βάθος χρόνου και, ως εκ τούτου, εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης και αναγνωρίζει έσοδα σε βάθος χρόνου, εφόσον πληροῦται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, στη διάρκεια της εκτέλεσης αυτής (βλέπε παραγράφους B3-B4)·
 - β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (π.χ. ανεκτέλεστα έργα) του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη, καθώς δημιουργείται ή ενισχύεται το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο B5)· ή
 - γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν συνεπάγεται τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα (βλ παράγραφο 36) και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστικό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία (βλέπε παράγραφο 37).
- 36 Ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο δημιουργήθηκε από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα εάν η τελευταία δεν επιτρέπεται βάσει σύμβασης να προορίζει άμεσα το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, κατά τη δημιουργία ή την ενίσχυση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, ή εάν αντιμετωπίζει πρακτικούς περιορισμούς που δεν της επιτρέπουν να προορίζει άμεσα για διαφορετική χρήση το περιουσιακό στοιχείο στην ολοκληρωμένη του μορφή. Η αξιολόγηση του κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα πραγματοποιείται κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επικαιροποιεί την αξιολόγηση σχετικά με την εναλλακτική χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός εάν τα μέρη της σύμβασης εγκρίνουν τροποποίηση της σύμβασης η οποία μεταβάλλει ουσιαστικά την υποχρέωση εκτέλεσης. Οι παράγραφοι B6-B8 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αξιολόγηση του κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για μια οικονομική οντότητα.

- 37 Η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης, καθώς και τη νομοθεσία που διέπει τη σύμβαση, προκειμένου να αξιολογήσει αν διατηρεί εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία σύμφωνα με την παράγραφο 35 στοιχείο γ). Το δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία δεν είναι αναγκαίο να αντιστοιχεί σε σταθερό ποσό. Ωστόσο, ανά πάσα στιγμή κατά τη διάρκεια ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα πρέπει να δικαιούται ένα ποσό το οποίο τουλάχιστον θα την αποζημιώνει για την εκτέλεση που έχει ολοκληρώσει μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία εάν η σύμβαση καταγγελθεί από τον πελάτη ή άλλο μέρος για οποιοδήποτε λόγο πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να προβεί στην εκτέλεση που έχει υποσχεθεί. Οι παράγραφοι B9-B13 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την αξιολόγηση του κατά πόσο υφίσταται και είναι εκτελεστό ένα δικαίωμα πληρωμής και αν το δικαίωμα πληρωμής της οικονομικής οντότητας της παρέχει το δικαίωμα να πληρωθεί για την εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή

- 38 Εάν μια υποχρέωση εκτέλεσης δεν εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35-37, η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Προκειμένου η οικονομική οντότητα να καθορίσει τη δεδομένη χρονική στιγμή κατά την οποία ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του υπεσχημένου περιουσιακού στοιχείου και η ίδια εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, εξετάζει τις απαιτήσεις ελέγχου που παρατίθενται στις παραγράφους 31-34. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα εξετάζει δείκτες μεταβίβασης του ελέγχου, οι οποίοι περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

- α) Η οικονομική οντότητα έχει άμεσο δικαίωμα πληρωμής έναντι του περιουσιακού στοιχείου —εάν ο πελάτης είναι άμεσα υποχρεωμένος να καταβάλει πληρωμή έναντι ενός περιουσιακού στοιχείου, τότε αυτό δύναται να υποδηλώνει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και έχει ουσιαστικά αποκομίσει όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ως αντάλλαγμα.
- β) Ο πελάτης έχει τον νόμιμο τίτλο του περιουσιακού στοιχείου —ο νόμιμος τίτλος μπορεί να υποδεικνύει ποιο μέρος της σύμβασης έχει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ή να περιορίζει την πρόσβαση άλλων οικονομικών οντοτήτων στα εν λόγω οφέλη. Ως εκ τούτου, η μεταβίβαση του νόμιμου τίτλου ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου. Εάν η οικονομική οντότητα διατηρεί τον νόμιμο τίτλο αποκλειστικά ως προστασία έναντι της αδυναμίας του πελάτη να προβεί στην πληρωμή, τα εν λόγω δικαιώματα της οικονομικής οντότητας δεν θα εμπόδιζαν τον πελάτη να αποκτήσει τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου.
- γ) Η οικονομική οντότητα έχει μεταβιβάσει τη φυσική κατοχή του περιουσιακού στοιχείου —η φυσική κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό ή να περιορίζει την πρόσβαση άλλων οικονομικών οντοτήτων στα εν λόγω οφέλη. Εντούτοις, η φυσική κατοχή ενδέχεται να μην συμπίπτει με τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, σε ορισμένες συμφωνίες επαναγοράς και σε ορισμένες συμφωνίες παρακαταθήκης, ο πελάτης ή ο παραλήπτης ενδέχεται να έχουν στη φυσική κατοχή τους ένα περιουσιακό στοιχείο του οποίου ο έλεγχος ανήκει στην οικονομική οντότητα. Αντιστρόφως, σε ορισμένες συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα δύναται να έχει στη φυσική της κατοχή ένα περιουσιακό στοιχείο του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη. Οι παράγραφοι B64-B76, B77-B78 και B79-B82 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των συμφωνιών επαναγοράς, των συμφωνιών παρακαταθήκης και των συμφωνιών τιμολόγησης πριν από την παράδοση, αντίστοιχα.
- δ) Ο πελάτης αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους και απολαμβάνει σημαντικά οφέλη από την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου —η μεταβίβαση των σημαντικών κινδύνων και οφελών που απορρέουν από την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου στον πελάτη ενδέχεται να υποδεικνύει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Εντούτοις, κατά την αξιολόγηση των κινδύνων και των οφελών από την κυριότητα ενός υπεσχημένου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξαιρεί τυχόν κινδύνους που δημιουργούν χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης επιπλέον της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο ενός περιουσιακού στοιχείου σε πελάτη, χωρίς να έχει ακόμη εκπληρώσει την πρόσθετη υποχρέωση εκτέλεσης για παροχή υπηρεσιών συντήρησης που σχετίζονται με το μεταβιβασθέν περιουσιακό στοιχείο.
- ε) Ο πελάτης έχει αποδεχθεί το περιουσιακό στοιχείο —η αποδοχή ενός περιουσιακού στοιχείου από τον πελάτη ενδέχεται να υποδηλώνει ότι έχει αποκτήσει τη δυνατότητα να ορίζει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και να αποκομίζει ουσιαστικά όλα τα υπολειπόμενα οφέλη που απορρέουν από αυτό. Προκειμένου να αξιολογήσει την επίδραση της συμβατικής ρήτρας αποδοχής από τον πελάτη στον χρόνο μεταβίβασης του ελέγχου ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τις οδηγίες εφαρμογής στις παραγράφους B83-B86.

Επιμέτρηση της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης

- 39 Για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35-37, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα σε βάθος χρόνου επιμετρώντας την πρόοδο προς την πλήρη εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης εκτέλεσης. Στόχος κατά την επιμέτρηση της προόδου είναι να απεικονιστεί ο βαθμός στον οποίο η οικονομική οντότητα έχει εκτελέσει τη μεταβίβαση του ελέγχου των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών σε έναν πελάτη (ήτοι η εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης της οικονομικής οντότητας).

- 40 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει ενιαία διαδικασία επιμέτρησης της προόδου για κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου και εφαρμόζει τη διαδικασία αυτή με συνέπεια σε συναφείς υποχρεώσεις εκτέλεσης και συναφείς περιστάσεις. Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επιμετρά εκ νέου την πρόοδο της προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης σε βάθος χρόνου.

Μέθοδοι επιμέτρησης προόδου

- 41 Στις κατάλληλες μεθόδους επιμέτρησης προόδου περιλαμβάνονται οι μέθοδοι εισροών και οι μέθοδοι εκροών. Στις παραγράφους B14-B19 παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με τη χρήση των μεθόδων εκροών και εισροών για την επιμέτρηση της προόδου μιας οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης. Προκειμένου να προσδιορίσει την κατάλληλη μέθοδο επιμέτρησης της προόδου, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη φύση του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει υποσχεθεί να μεταβιβάσει στον πελάτη.
- 42 Κατά την εφαρμογή μιας μεθόδου επιμέτρησης προόδου, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τη μέτρηση της προόδου τυχόν αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία δεν έχει μεταβιβάσει τον έλεγχο στον πελάτη. Αντιστρόφως, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην επιμέτρηση προόδου τυχόν αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο στον πελάτη κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης.
- 43 Καθώς οι συνθήκες αλλάζουν σε βάθος χρόνου, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση της προόδου της προκειμένου αυτή να αντανακλά τυχόν μεταβολές στην έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Οι εν λόγω μεταβολές στη διαδικασία επιμέτρησης της προόδου μιας οικονομικής οντότητας αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

Εύλογες επιμετρήσεις προόδου

- 44 Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για μια υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου μόνο εάν μπορεί να επιμετρήσει εύλογα την πρόοδό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Μια οικονομική οντότητα δεν θα είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την πρόοδό της προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εάν δεν έχει στη διάθεσή της τα αξιόπιστα στοιχεία που απαιτούνται για την εφαρμογή κατάλληλης μεθόδου επιμέτρησης.
- 45 Σε ορισμένες περιπτώσεις (για παράδειγμα, στα αρχικά στάδια μιας σύμβασης), η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης, αλλά να εκτιμά ότι θα ανακτήσει τις δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε κατά την εκτέλεση της υποχρέωσης. Υπό αυτές τις συνθήκες, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο μόνο έως το ποσό των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι τη στιγμή κατά την οποία είναι σε θέση να επιμετρήσει εύλογα την έκβαση της υποχρέωσης εκτέλεσης.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

- 46 Όταν (ή ενόσω) εκπληρώνεται μια υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως έσοδο το ποσό της τιμής συναλλαγής (εξαιρουμένων των εκτιμήσεων του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς σύμφωνα με τις παραγράφους 56-58) το οποίο επιμερίζεται στην εν λόγω υποχρέωση εκτέλεσης.

Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής

- 47 Κατά τον καθορισμό της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους όρους της σύμβασης και τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της. Η τιμή συναλλαγής ισούται με το ποσό του ανταλλάγματος που μια οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών (για παράδειγμα, ορισμένοι φόροι επί των πωλήσεων). Το υπεσχημένο ανάλλαγμα που προβλέπεται σε μια σύμβαση με πελάτη δύναται να περιλαμβάνει σταθερά ποσά, μεταβλητά ποσά ή και τα δύο.
- 48 Η φύση, ο χρόνος και το ποσό του ανταλλάγματος που υπόσχεται ένας πελάτης επηρεάζουν την εκτίμηση της τιμής συναλλαγής. Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιδράσεις όλων των ακόλουθων παραμέτρων:
- α) μεταβλητό ανάλλαγμα (βλέπε παραγράφους 50-55 και 59)·
 - β) εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς (βλέπε παραγράφους 56-58)·
 - γ) ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση (βλέπε παραγράφους 60-65)·

- δ) μη χρηματικό αντάλλαγμα (βλέπε παραγράφους 66-69)· και
- ε) αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη (βλέπε παραγράφους 70-72).

49 Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι θα μεταβιβάσει στον πελάτη τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, όπως έχει υποσχεθεί σύμφωνα με την υφιστάμενη σύμβαση, και ότι η σύμβαση δεν θα ακυρωθεί, δεν θα ανανεωθεί ούτε θα τροποποιηθεί.

Μεταβλητό αντάλλαγμα

- 50 Εάν το υπεσχημένο αντάλλαγμα σε μια σύμβαση περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα εκτιμά το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.
- 51 Το ποσό ανταλλάγματος μπορεί να μεταβάλλεται λόγω εκπτώσεων, επιδοτήσεων τιμής, επιστροφών χρημάτων, πιστώσεων, μειώσεων τιμής, κινήτρων, πρόσθετων παροχών απόδοσης, κυρώσεων ή άλλων παρόμοιων στοιχείων. Το υπεσχημένο αντάλλαγμα μπορεί επίσης να μεταβάλλεται εάν το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας επί του ανταλλάγματος εξαρτάται από την επέλευση ή μη επέλευση μελλοντικού γεγονότος. Για παράδειγμα, ένα ποσό ανταλλάγματος θα είναι μεταβλητό εάν το προϊόν έχει πωληθεί με δικαίωμα επιστροφής ή εάν έχει δοθεί υπόσχεση σταθερού ποσού ως πρόσθετης παροχής απόδοσης για την επίτευξη συγκεκριμένου ορόσημου.
- 52 Η μεταβλητότητα που σχετίζεται με το αντάλλαγμα που υπόσχεται ένας πελάτης δύναται να αναφέρεται ρητά στη σύμβαση. Επιπλέον των όρων της σύμβασης, το υπεσχημένο αντάλλαγμα είναι μεταβλητό, όταν ισχύει μία από τις ακόλουθες συνθήκες:
- α) ο πελάτης έχει βάσιμη προσδοκία που απορρέει από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, τις δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας, σύμφωνα με τις οποίες η οικονομική οντότητα θα αποδεχθεί ένα ποσό ανταλλάγματος που υπολείπεται της τιμής που αναφέρεται στη σύμβαση. Αυτό σημαίνει ότι εκτιμάται ότι η οικονομική οντότητα θα προσφέρει έκπτωση επί της τιμής. Ανάλογα με τη δικαιοδοσία, τον κλάδο ή τον πελάτη, η εν λόγω προσφορά μπορεί να αναφέρεται ως έκπτωση, επιδότηση τιμής, επιστροφή χρημάτων ή πίστωση.
- β) άλλα γεγονότα και συνθήκες που υποδηλώνουν ότι η οικονομική οντότητα έχει την πρόθεση, όταν συνάπτει τη σύμβαση με τον πελάτη, να προσφέρει έκπτωση επί της τιμής στον πελάτη.
- 53 Η οικονομική οντότητα εκτιμά το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος χρησιμοποιώντας μία από τις ακόλουθες μεθόδους, ανάλογα με το ποια μέθοδος θεωρεί ότι προβλέπει καλύτερα το ποσό του ανταλλάγματος που θα δικαιούται:
- α) Εκτιμώμενη αξία —η εκτιμώμενη αξία ισούται με το άθροισμα των σταθμισμένων βάσει πιθανοτήτων ποσών σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Η εκτιμώμενη αξία αποτελεί κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος εάν η οικονομική οντότητα έχει μεγάλο αριθμό συμβάσεων με παρεμφερή χαρακτηριστικά.
- β) Το πιθανότερο ποσό —το πιθανότερο ποσό είναι το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα εύρος πιθανών ποσών ανταλλάγματος (ήτοι, η μοναδική πιθανότερη έκβαση της σύμβασης). Το πιθανότερο ποσό αποτελεί κατάλληλη εκτίμηση του ποσού μεταβλητού ανταλλάγματος εάν η σύμβαση έχει μόνο δύο πιθανές εκβάσεις (για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα είτε εξασφαλίζει πρόσθετη παροχή απόδοσης είτε όχι).
- 54 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει με συνέπεια την ίδια μέθοδο καθ' όλη τη διάρκεια της σύμβασης προκειμένου να εκτιμήσει την επίδραση της αβεβαιότητας στο ποσό μεταβλητού ανταλλάγματος που θα δικαιούται. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα στοιχεία (ιστορικά, τρέχοντα και προβλέψεις) τα οποία βρίσκονται εύλογα στη διάθεσή της και προσδιορίζει έναν εύλογο αριθμό πιθανών ποσών ανταλλάγματος. Τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η οικονομική οντότητα για να εκτιμήσει το ποσό του μεταβλητού ανταλλάγματος συνήθως είναι παρόμοια με τα στοιχεία που χρησιμοποιεί η διοίκηση της οικονομικής οντότητας κατά τη διαδικασία υποβολής προσφοράς και πρότασης και κατά την οριστικοποίηση των τιμών για τα υπεσχημένα αγαθά και τις υπηρεσίες.

Υποχρεώσεις επιστροφής χρημάτων

- 55 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει υποχρέωση επιστροφής χρημάτων όταν λαμβάνει αντάλλαγμα από πελάτη και αναμένει να επιστρέψει μέρος ή το σύνολο του εν λόγω ανταλλάγματος στον πελάτη. Η υποχρέωση επιστροφής χρημάτων επιμετράται στο ποσό του ανταλλάγματος που εισπράττεται (ή καθίσταται εισπρακτέο) το οποίο η οικονομική οντότητα δεν αναμένει ότι δικαιούται (ήτοι ποσά που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή συναλλαγής). Η υποχρέωση επιστροφής (και η αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής και, κατά συνέπεια, η *συμβατική υποχρέωση*) επικαιροποιείται στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς ανάλογα με τη μεταβολή των συνθηκών. Για τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων που σχετίζεται με την πώληση ενός δικαιώματος επιστροφής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις οδηγίες που παρέχονται στις παραγράφους B20-B27.

Εκτιμήσεις μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς

- 56 Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην τιμή συναλλαγής μέρος ή το σύνολο του μεταβλητού ανταλλάγματος που εκτιμάται σύμφωνα με την παράγραφο 53, μόνο στον βαθμό στον οποίο υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί όταν εξαλειφθεί στη συνέχεια η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό αντάλλαγμα.
- 57 Προκειμένου να αξιολογήσει εάν υπάρχει αυξημένη πιθανότητα να μην προκύψει σημαντική αναστροφή στο ποσό του συσσωρευμένου εσόδου που έχει αναγνωριστεί εφόσον εξαλειφθεί στη συνέχεια η αβεβαιότητα που σχετίζεται με το μεταβλητό αντάλλαγμα, η οικονομική οντότητα εξετάζει τόσο την πιθανότητα όσο και την έκταση της αναστροφής του εσόδου. Στους παράγοντες που θα μπορούσαν να αυξήσουν την πιθανότητα ή την έκταση μιας αναστροφής εσόδου περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) το ποσό του ανταλλάγματος εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από παράγοντες που δεν εμπίπτουν στην επιρροή της οικονομικής οντότητας. Στους εν λόγω παράγοντες μπορεί να περιλαμβάνονται η μεταβλητότητα μιας αγοράς, οι κρίσεις ή οι ενέργειες τρίτων μερών, οι καιρικές συνθήκες και ο αυξημένος κίνδυνος απαρχαίωσης του υπεσχημένου αγαθού ή της υπηρεσίας.
 - β) η αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό του ανταλλάγματος δεν αναμένεται να εξαλειφθεί για μεγάλο χρονικό διάστημα.
 - γ) η εμπειρία της οικονομικής οντότητας (ή άλλα υποστηρικτικά στοιχεία) σε συναφείς τύπους συμβάσεων είναι περιορισμένη ή η εν λόγω εμπειρία (ή τα υποστηρικτικά στοιχεία) έχουν περιορισμένη αξία σε επίπεδο πρόβλεψης.
 - δ) η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την πρακτική είτε της παροχής ευρέος φάσματος εκπτώσεων επί της τιμής είτε της μεταβολής των όρων και των προϋποθέσεων πληρωμής για παρόμοιες συμβάσεις σε παρόμοιες συνθήκες.
 - ε) η σύμβαση προβλέπει μεγάλο αριθμό και ευρύ φάσμα πιθανών ποσών ανταλλάγματος.

- 58 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο B63 για τη λογιστική αντιμετώπιση του υπεσχημένου ανταλλάγματος, που έχει τη μορφή δικαιωμάτων βάσει πωλήσεων ή χρήσης, έναντι της παραχώρησης άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας.

Επανεκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος

- 59 Στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την εκτιμώμενη τιμή συναλλαγής (καθώς και την αξιολόγησή της σχετικά με το κατά πόσον η εκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) προκειμένου να παρουσιάζονται πιστά οι ισχύουσες συνθήκες στη λήξη της περιόδου αναφοράς και οι μεταβολές των συνθηκών στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τις μεταβολές στην τιμή συναλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 87-90.

Υπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης στη σύμβαση

- 60 Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το υπεσχημένο ποσό του ανταλλάγματος σύμφωνα με τις επιδράσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος εάν ο χρόνος των πληρωμών που έχει συμφωνηθεί από τα μέρη της σύμβασης (ρητά ή σιωπηρά) παρέχει στον πελάτη ή την οικονομική οντότητα σημαντικό όφελος χρηματοδότησης της μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η σύμβαση περιλαμβάνει ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης. Σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης μπορεί να υφίσταται ανεξάρτητα από το εάν η υπόσχεση χρηματοδότησης αναφέρεται ρητά στη σύμβαση ή τεκμαίρεται με βάση τους όρους πληρωμής που έχουν συμφωνηθεί από τα μέρη της σύμβασης.

- 61 Στόχος της οικονομικής οντότητας όταν προσαρμόζει το υπεσχημένο ποσό ανταλλάγματος κατά ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης είναι να αναγνωρίσει ως έσοδο ποσό που αντανάκλα την τιμή την οποία θα είχε καταβάλει ένας πελάτης για τα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες εάν είχε πληρώσει τους μετρητοίς τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες όταν (ή ενόσω) μεταβιβάζονταν σε αυτόν (ήτοι η τιμή πώλησης μετρητοίς). Προκειμένου να αξιολογήσει αν μια σύμβαση περιλαμβάνει σκέλος χρηματοδότησης και αν το εν λόγω σκέλος χρηματοδότησης είναι σημαντικό στη σύμβαση, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες, μεταξύ των οποίων αμφότερα τα ακόλουθα:
- α) τη διαφορά, εάν υπάρχει, ανάμεσα στο ποσό του υπεσχημένου ανταλλάγματος και στην τιμή πώλησης μετρητοίς των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών· και
 - β) τη συνδυαστική επίδραση αμφοτέρων των ακόλουθων:
 - i) του εκτιμώμενου χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί από τη μεταβίβαση των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη έως την πληρωμή για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες από τον πελάτη· και
 - ii) των ισχυόντων επιτοκίων στην αντίστοιχη αγορά.
- 62 Με την επιφύλαξη της αξιολόγησης που προβλέπεται στην παράγραφο 61, η σύμβαση με πελάτη δεν περιλαμβάνει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης εάν ισχύει οποιοσδήποτε από τους ακόλουθους παράγοντες:
- α) ο πελάτης έχει πληρώσει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες προκαταβολικά και ο χρόνος της μεταβίβασης των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών έγκειται στη διακριτική ευχέρεια του πελάτη.
 - β) ένα σημαντικό ποσό του ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ο πελάτης είναι μεταβλητό και το ποσό ή ο χρόνος του εν λόγω ανταλλάγματος μεταβάλλεται ανάλογα με το εάν θα προκύψει ή όχι ένα μελλοντικό γεγονός το οποίο δεν εμπίπτει ουσιαστικά στον έλεγχο του πελάτη ή της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, όταν το ανάλλαγμα είναι δικαιώματα βάσει πωλήσεων).
 - γ) η διαφορά ανάμεσα στο υπεσχημένο ανάλλαγμα και την τιμή πώλησης μετρητοίς του αγαθού ή της υπηρεσίας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 61) προκύπτει για άλλους λόγους πέραν της παροχής χρηματοδότησης στον πελάτη ή την οικονομική οντότητα και η διαφορά ανάμεσα στα εν λόγω ποσά είναι ανάλογη του λόγου της διαφοράς αυτής. Για παράδειγμα, ενδέχεται οι όροι πληρωμής να παρέχουν προστασία στην οικονομική οντότητα ή στον πελάτη έναντι της αδυναμίας του ετέρου μέρους να εκπληρώσει επαρκώς ορισμένες ή όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύμβαση.
- 63 Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προσαρμόσει το υπεσχημένο ποσό του ανταλλάγματος βάσει των επιδράσεων ενός σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης εάν, κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, εκτιμά ότι το διάστημα ανάμεσα στη μεταβίβαση του υπεσχημένου αγαθού ή της υπηρεσίας από την ίδια στον πελάτη και στην πληρωμή του πελάτη για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία δεν θα υπερβαίνει το ένα έτος.
- 64 Προκειμένου να πληροί τον στόχο της παραγράφου 61 όταν προσαρμόζει το υπεσχημένο ποσό του ανταλλάγματος με βάση ένα σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το προεξοφλητικό επιτόκιο που θα χρησιμοποιούνταν σε μια χωριστή χρηματοδοτική συναλλαγή ανάμεσα στην οικονομική οντότητα και τον πελάτη της κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Το επιτόκιο αυτό αντανάκλα τα πιστωτικά χαρακτηριστικά του μέρους που λαμβάνει τη χρηματοδότηση βάσει της σύμβασης, καθώς και οποιαδήποτε άλλη εξασφάλιση ή εγγύηση που παρέχεται από τον πελάτη ή την οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονται βάσει της σύμβασης. Η οικονομική οντότητα δύναται να καθορίσει το εν λόγω επιτόκιο προσδιορίζοντας το επιτόκιο με το οποίο προεξοφλείται το ονομαστικό ποσό του υπεσχημένου ανταλλάγματος στην τιμή που θα κατέβαλε ο πελάτης τους μετρητοίς για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες όταν (ή ενόσω) μεταβιβάζονται στον πελάτη. Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα δεν επικαιροποιεί το προεξοφλητικό επιτόκιο βάσει των μεταβολών στα επιτόκια ή άλλων συνθηκών (όπως η μεταβολή της εκτίμησης του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη).
- 65 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τις επιδράσεις της χρηματοδότησης (έσοδα από τόκους ή έξοδα από τόκους) χωριστά από τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες στην κατάσταση συνολικών εσόδων. Τα έσοδα από τόκους ή τα έξοδα από τόκους αναγνωρίζονται μόνο στον βαθμό που ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο (ή απαίτηση) ή μια συμβατική υποχρέωση αναγνωρίζεται κατά τη λογιστικοποίηση μιας σύμβασης με πελάτη.

Μη χρηματικό αντάλλαγμα

- 66 Προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή συναλλαγής για συμβάσεις στις οποίες ο πελάτης υπόσχεται αντάλλαγμα σε άλλη, μη χρηματική μορφή, η οικονομική οντότητα επιμετρά το μη χρηματικό αντάλλαγμα (ή την υπόσχεση μη χρηματικού ανταλλάγματος) στην εύλογη αξία.
- 67 Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος, η οικονομική οντότητα επιμετρά το αντάλλαγμα εμμέσως βάσει της αυτοτελούς τιμής πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί στον πελάτη (ή σε κατηγορία πελατών) έναντι του ανταλλάγματος.
- 68 Η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος δύναται να μεταβάλλεται ανάλογα με τη μορφή του ανταλλάγματος (για παράδειγμα, μεταβολή στην τιμή μιας μετοχής που δικαιούται να λάβει η οικονομική οντότητα από τον πελάτη). Εάν η εύλογη αξία του μη χρηματικού ανταλλάγματος που έχει υποσχεθεί ένας πελάτης μεταβάλλεται για άλλους λόγους, πέραν της μορφής του ανταλλάγματος (για παράδειγμα, η εύλογη αξία μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με τις επιδόσεις της οικονομικής οντότητας), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-58.
- 69 Εάν ένας πελάτης συνεισφέρει αγαθά ή υπηρεσίες (για παράδειγμα, υλικά, εξοπλισμό ή εργασία) προκειμένου να διευκολυνθεί η εκπλήρωση της σύμβασης από την οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον αποκτά τον έλεγχο των εν λόγω συνεισφερόμενων αγαθών ή υπηρεσιών. Εφόσον αποκτά τον έλεγχο, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τα συνεισφερόμενα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως μη χρηματικό αντάλλαγμα που έχει λάβει από τον πελάτη.

Αντάλλαγμα πληρωτέο στον πελάτη

- 70 Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει τα χρηματικά ποσά που η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή αναμένεται να καταβάλει στον πελάτη (ή σε άλλα μέρη τα οποία αγοράζουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της οικονομικής οντότητας από τον πελάτη). Το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει, επίσης, πιστώσεις ή άλλα στοιχεία (για παράδειγμα, ένα κουπόνι ή έναν τίτλο) που μπορούν να χρησιμοποιηθούν έναντι ποσών που οφείλονται στην οικονομική οντότητα (ή σε άλλα μέρη που αγοράζουν τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της οικονομικής οντότητας από τον πελάτη). Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη ως μείωση της τιμής συναλλαγής και, κατά συνέπεια, ως έσοδο, εκτός εάν η πληρωμή στον πελάτη πραγματοποιείται έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας (όπως περιγράφεται στις παραγράφους 26-30) που μεταβιβάζει ο πελάτης στην οικονομική οντότητα. Εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη περιλαμβάνει μεταβλητό ποσό, η οικονομική οντότητα εκτιμά την τιμή συναλλαγής (εκτιμώντας επίσης κατά πόσον η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) σύμφωνα με τις παραγράφους 50-58.
- 71 Εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη συνιστά πληρωμή έναντι ενός διακριτού αγαθού ή υπηρεσίας από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την αγορά του αγαθού ή της υπηρεσίας με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά άλλες αγορές από προμηθευτές. Εάν το ποσό του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη υπερβαίνει την εύλογη αξία του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας που λαμβάνει η οικονομική οντότητα από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την εν λόγω διαφορά ως μείωση της τιμής συναλλαγής. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας που έχει λάβει από τον πελάτη, αντιμετωπίζει λογιστικά το σύνολο του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο στον πελάτη ως μείωση της τιμής συναλλαγής.
- 72 Αντιστοίχως, εάν το αντάλλαγμα που είναι πληρωτέο στον πελάτη αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μείωση της τιμής συναλλαγής, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη μείωση του εσόδου όταν επέλθει (ή ενόσω διαρκεί) το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:
- α) η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από τη μεταβίβαση των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη· και
 - β) η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή υπόσχεται να καταβάλει το αντάλλαγμα (ακόμη και αν η πληρωμή εξαρτάται από κάποιο μελλοντικό γεγονός). Η εν λόγω υπόσχεση μπορεί να προκύπτει με τεκμαρτό τρόπο από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας.

Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής σε υποχρεώσεις εκτέλεσης

- 73 Στόχος της οικονομικής οντότητας όταν επιμερίζει την τιμή συναλλαγής είναι να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης (ή διακριτό αγαθό ή υπηρεσία) σε ποσό που απεικονίζει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υποσημμένων αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη.

74 Προκειμένου να επιτύχει τον στόχο του επιμερισμού, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης που προσδιορίζεται στη σύμβαση βάσει της σχετικής αυτοτελούς τιμής πώλησης, σύμφωνα με τις παραγράφους 76-80, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις παραγράφους 81-83 (για τον επιμερισμό εκπτώσεων) και στις παραγράφους 84-86 (για τον επιμερισμό ανταλλάγματος που περιλαμβάνει μεταβλητά ποσά).

75 Οι παράγραφοι 76-86 δεν ισχύουν όταν η σύμβαση περιλαμβάνει μία μόνο υποχρέωση εκτέλεσης. Ωστόσο, ενδέχεται να ισχύουν οι παράγραφοι 84-86 εάν η οικονομική οντότητα υπόσχεται να μεταβιβάσει μια σειρά διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που προσδιορίζονται ως μια ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης, σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) και εάν το υπεσχημένο αντάλλαγμα περιλαμβάνει μεταβλητά ποσά.

Επιμερισμός βάσει αυτοτελών τιμών πώλησης

76 Για να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης βάσει της σχετικής αυτοτελούς τιμής πώλησης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης, στην έναρξη ισχύος της σύμβασης, του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας που υπόκειται σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης της σύμβασης και επιμερίζει την τιμή συναλλαγής ανάλογα με τις εν λόγω αυτοτελείς τιμές πώλησης.

77 Αυτοτελής τιμή πώλησης είναι η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε χωριστά ένα υπεσχημένο αγαθό ή μια υπηρεσία σε πελάτη. Η ισχυρότερη ένδειξη μιας αυτοτελούς τιμής πώλησης είναι η παρατηρήσιμη τιμή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας όταν η οικονομική οντότητα πωλεί το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία χωριστά υπό συναφείς συνθήκες και σε συναφείς πελάτες. Μια συμβατικώς δηλωθείσα τιμή ή μια τιμή καταλόγου για ένα αγαθό ή υπηρεσία δύναται να συνιστά (αλλά δεν πρέπει να θεωρείται ότι συνιστά) την αυτοτελή τιμή πώλησης του εν λόγω αγαθού ή της υπηρεσίας.

78 Εάν μια αυτοτελής τιμή πώλησης δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, η οικονομική οντότητα εκτιμά την αυτοτελή τιμή πώλησης ως το ποσό που προκύπτει κατά τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής που πληροί τον στόχο του επιμερισμού της παραγράφου 73. Κατά την εκτίμηση μιας αυτοτελούς τιμής πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει όλα τα στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των συνθηκών της αγοράς, παραγόντων που αφορούν ειδικά στην οικονομική οντότητα και στοιχείων σχετικά με τον πελάτη ή την κατηγορία πελατών) τα οποία βρίσκονται ευλόγως στη διάθεση της οικονομικής οντότητας. Κατά την εν λόγω διαδικασία, η οικονομική οντότητα μεγιστοποιεί τη χρήση των παρατηρήσιμων δεδομένων και εφαρμόζει μεθόδους εκτίμησης με συνέπεια σε παρεμφερείς περιστάσεις.

79 Στις κατάλληλες μεθόδους εκτίμησης της αυτοτελούς τιμής πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι εξής:

α) Προσέγγιση προσαρμοσμένης αξιολόγησης της αγοράς —η οικονομική οντότητα δύναται να αξιολογήσει την αγορά στην οποία διαθέτει αγαθά ή υπηρεσίες και να εκτιμήσει την τιμή που θα ήταν διατεθειμένος να πληρώσει ένας πελάτης στην εν λόγω αγορά για τα συγκεκριμένα αγαθά ή τις υπηρεσίες. Η εν λόγω προσέγγιση ενδέχεται, επίσης, να περιλαμβάνει αναφορά σε τιμές των ανταγωνιστών της οικονομικής οντότητας για συναφή αγαθά ή υπηρεσίες και την προσαρμογή των εν λόγω τιμών όπως απαιτείται προκειμένου να αντανακλούν το κόστος και τα περιθώρια της οικονομικής οντότητας.

β) Προσέγγιση αναμενόμενου κόστους συν περιθωρίου —η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει το αναμενόμενο κόστος εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης και στη συνέχεια να προσθέσει το κατάλληλο περιθώριο για το εν λόγω αγαθό ή υπηρεσία.

γ) Προσέγγιση υπολοίπου —η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης με βάση τη συνολική τιμή συναλλαγής μείον το άθροισμα των παρατηρήσιμων αυτοτελών τιμών πώλησης των υπόλοιπων υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δύναται να χρησιμοποιεί την προσέγγιση υπολοίπου για να εκτιμήσει, σύμφωνα με την παράγραφο 78, την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας μόνο εάν πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

i) η οικονομική οντότητα πωλεί το ίδιο αγαθό ή την υπηρεσία σε διαφορετικούς πελάτες (στην ίδια ή σε κοντινή χρονική στιγμή) έναντι ενός ευρέος φάσματος ποσών (ήτοι η τιμή πώλησης παρουσιάζει υψηλή μεταβλητότητα καθώς δεν είναι δυνατό να εξαχθεί μια αντιπροσωπευτική αυτοτελής τιμή πώλησης από τις προηγούμενες συναλλαγές ή από άλλα παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία)· ή

ii) η οικονομική οντότητα δεν έχει ακόμη οριστικοποιήσει μια τιμή για το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία και το αγαθό ή η υπηρεσία δεν έχουν πωληθεί ποτέ προηγουμένως σε αυτοτελή βάση (ήτοι η τιμή πώλησης είναι αβέβαιη).

- 80 Ίσως χρειαστεί να χρησιμοποιηθεί ένας συνδυασμός των μεθόδων προκειμένου να εκτιμηθούν οι αυτοτελείς τιμές πώλησης των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης, εάν δύο ή περισσότερα από αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες έχουν ιδιαίτερα μεταβλητές ή αβέβαιες αυτοτελείς τιμές πώλησης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο υπολοίπου για να εκτιμήσει τη συνολική αυτοτελή τιμή πώλησης για τα υπεσχημένα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν ιδιαίτερα μεταβλητές ή αβέβαιες αυτοτελείς τιμές πώλησης και στη συνέχεια να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο για να εκτιμήσει τις αυτοτελείς τιμές πώλησης των μεμονωμένων αγαθών ή υπηρεσιών που συναποτελούν την εν λόγω εκτιμώμενη συνολική αυτοτελή τιμή πώλησης που καθορίστηκε με βάση τη μέθοδο υπολοίπου. Όταν χρησιμοποιεί έναν συνδυασμό μεθόδων για να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης κάθε υπεσχημένου αγαθού ή υπηρεσίας της σύμβασης, η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον ο επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις εν λόγω εκτιμώμενες αυτοτελείς τιμές πώλησης συνάδει με τον στόχο επιμερισμού της παραγράφου 73 και τις απαιτήσεις εκτίμησης των αυτοτελών τιμών πώλησης της παραγράφου 78.

Επιμερισμός έκπτωσης

- 81 Ένας πελάτης λαμβάνει έκπτωση για την αγορά δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών εάν το άθροισμα των αυτοτελών τιμών πώλησης των εν λόγω υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών της σύμβασης υπερβαίνει το υπεσχημένο αντάλλαγμα της σύμβασης. Εφόσον η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία, βάσει της παραγράφου 82, σύμφωνα με τα οποία η συνολική έκπτωση σχετίζεται μόνο με μία ή με περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι με όλες, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την έκπτωση αναλογικά σε όλες τις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης. Ο αναλογικός επιμερισμός της έκπτωσης σε αυτές τις περιπτώσεις αποτελεί συνέπεια του επιμερισμού της τιμής συναλλαγής από την οικονομική οντότητα σε κάθε υποχρέωση εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης των υποκειμένων διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών.
- 82 Η οικονομική οντότητα επιμερίζει ολόκληρη την έκπτωση σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι σε όλες, εφόσον πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) η οικονομική οντότητα πωλεί σε τακτική βάση καθένα από τα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες (ή κάθε δέσμη διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών) της σύμβασης σε αυτοτελή βάση·
 - β) η οικονομική οντότητα πωλεί, επίσης, σε τακτική και αυτοτελή βάση δέσμη (ή δέσμες) ορισμένων από τα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες με έκπτωση έναντι των αυτοτελών τιμών πώλησης των προϊόντων ή των υπηρεσιών σε κάθε δέσμη· και
 - γ) η έκπτωση που αποδίδεται σε κάθε δέσμη αγαθών ή υπηρεσιών και περιγράφεται στην παράγραφο 82 στοιχείο β) είναι ουσιαστικά η ίδια με την έκπτωση στη σύμβαση και από την ανάλυση των αγαθών ή των υπηρεσιών κάθε δέσμης προκύπτουν παρατηρήσιμα υποστηρικτικά στοιχεία για την υποχρέωση εκτέλεσης (ή τις υποχρεώσεις εκτέλεσης) στην οποία αντιστοιχεί ολόκληρη η έκπτωση της σύμβασης.
- 83 Εάν μια έκπτωση επιμερίζεται πλήρως σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, σύμφωνα με την παράγραφο 82, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την έκπτωση προτού εφαρμόσει την προσέγγιση υπολοίπου για να εκτιμήσει την αυτοτελή τιμή πώλησης ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας σύμφωνα με την παράγραφο 79 στοιχείο γ).

Επιμερισμός μεταβλητού ανταλλάγματος

- 84 Το υπεσχημένο μεταβλητό αντάλλαγμα της σύμβασης δύναται να αποδοθεί σε ολόκληρη τη σύμβαση ή σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της σύμβασης, όπως οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:
- α) μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης, αλλά όχι όλες, (για παράδειγμα, μια πρόσθετη παροχή μπορεί να εξαρτάται από τη μεταβίβαση ενός υπεσχημένου αγαθού ή μιας υπηρεσίας από την οικονομική οντότητα εντός μιας ορισμένης χρονικής περιόδου)· ή
 - β) ένα ή περισσότερα υπεσχημένα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες, αλλά όχι όλα, μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) (για παράδειγμα, το υπεσχημένο αντάλλαγμα του δεύτερου έτους μιας διετούς σύμβασης υπηρεσιών καθαρισμού θα αυξηθεί βάσει των μεταβολών ενός ορισμένου δείκτη πληθωρισμού)·
- 85 Η οικονομική οντότητα επιμερίζει το μεταβλητό ποσό (και τις μετέπειτα μεταβολές του εν λόγω ποσού) εξ ολοκλήρου σε μια υποχρέωση εκτέλεσης ή σε ένα διακριτό αγαθό ή υπηρεσία που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β), εφόσον πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) οι όροι της μεταβλητής πληρωμής σχετίζονται ειδικά με τις προσπάθειες της οικονομικής οντότητας να εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης ή να μεταβιβάσει το διακριτό αγαθό ή την υπηρεσία (ή με ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα της εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης ή της μεταβίβασης του διακριτού αγαθού ή της υπηρεσίας)· και
- β) ο επιμερισμός του μεταβλητού ποσού του ανταλλάγματος εξ ολοκλήρου στην υποχρέωση εκτέλεσης ή στο διακριτό αγαθό ή την υπηρεσία συνάδει με τον στόχο επιμερισμού της παραγράφου 73, λαμβανομένων υπόψη όλων των υποχρεώσεων εκτέλεσης και των όρων πληρωμής της σύμβασης.

- 86 Οι απαιτήσεις επιμερισμού στις παραγράφους 73-83 εφαρμόζονται για τον επιμερισμό του υπολειπόμενου ποσού της τιμής συναλλαγής που δεν πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 85.

Μεταβολές στην τιμή συναλλαγής

- 87 Μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η τιμή συναλλαγής μπορεί να μεταβληθεί για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων η έκβαση αβέβαιων γεγονότων ή άλλες μεταβολές στις περιστάσεις που μεταβάλλουν το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών.
- 88 Η οικονομική οντότητα επιμερίζει στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της σύμβασης τυχόν επακόλουθες μεταβολές στην τιμή συναλλαγής στην ίδια βάση όπως στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν επιμερίζει εκ νέου την τιμή συναλλαγής για να αντανaka τις μεταβολές στις αυτοτελείς τιμές πώλησης μετά την έναρξη ισχύος της σύμβασης. Τα ποσά που επιμερίζονται σε μια υποχρέωση εκτέλεσης που έχει εκπληρωθεί αναγνωρίζονται ως έσοδα, ή ως μείωση εσόδων, την περίοδο κατά την οποία μεταβάλλεται η τιμή συναλλαγής.
- 89 Η οικονομική οντότητα επιμερίζει μια μεταβολή στην τιμή συναλλαγής εξ ολοκλήρου σε μία ή περισσότερες υποχρεώσεις εκτέλεσης, αλλά όχι σε όλες, ή σε υπεσχημένα διακριτά αγαθά ή υπηρεσίες μιας σειράς που αποτελεί τμήμα μιας ενιαίας υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο 22 στοιχείο β) μόνο εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 85 σχετικά με τον επιμερισμό μεταβλητού ανταλλάγματος.
- 90 Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής η οποία προκύπτει ως συνέπεια της τροποποίησης της σύμβασης σύμφωνα με τις παραγράφους 18-21. Ωστόσο, για τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής η οποία προκύπτει έπειτα από τροποποίηση της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 87-89 για να επιμερίσει τη μεταβολή της τιμής συναλλαγής με οποιονδήποτε από τους παρακάτω τρόπους ισχύει κατά περίπτωση:
- α) Η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης που προσδιορίζονται στη σύμβαση πριν από την τροποποίηση εάν, και στον βαθμό που, η μεταβολή στην τιμή συναλλαγής αποδίδεται σε ένα ποσό μεταβλητού ανταλλάγματος υπεσχημένου πριν από την τροποποίηση και η τροποποίηση αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 21 στοιχείο α).
- β) Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις στις οποίες η τροποποίηση δεν έχει αντιμετωπιστεί λογιστικά ως χωριστή σύμβαση σύμφωνα με την παράγραφο 20, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή της τιμής συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης της τροποποιημένης σύμβασης (ήτοι στις υποχρεώσεις εκτέλεσης που δεν είχαν εκπληρωθεί ή είχαν εκπληρωθεί μερικώς αμέσως μετά την τροποποίηση).

ΚΟΣΤΟΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης

- 91 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης με πελάτη, εφόσον εκτιμά ότι θα ανακτήσει το εν λόγω κόστος.
- 92 Επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης είναι οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται η οικονομική οντότητα προκειμένου να εξασφαλίσει μια σύμβαση με πελάτη και με τις οποίες δεν θα επιβαρυνόταν εάν δεν είχε εξασφαλίσει τη σύμβαση (για παράδειγμα, προμήθεια πωλήσεων).

93 Το κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης το οποίο θα προέκυπτε ανεξάρτητα από το εάν είχε εξασφαλιστεί η σύμβαση αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται, εκτός εάν το εν λόγω κόστος επιβαρύνει ρητά τον πελάτη ανεξάρτητα από το εάν έχει εξασφαλιστεί η σύμβαση.

94 Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης ως έξοδο όταν πραγματοποιείται, εάν η περίοδος απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου το οποίο διαφορετικά η οικονομική οντότητα θα είχε αναγνωρίσει δεν υπερβαίνει το ένα έτος.

Δαπάνες εκπλήρωσης της σύμβασης

95 Εάν οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου (για παράδειγμα, του ΔΛΠ 2 Αποθέματα, του ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια ή του ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ως περιουσιακό στοιχείο τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την εκπλήρωση της σύμβασης μόνο εφόσον οι εν λόγω δαπάνες πληρούν όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

α) οι δαπάνες συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση ή μια αναμενόμενη σύμβαση την οποία η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει συγκεκριμένα (για παράδειγμα, δαπάνες που αφορούν υπηρεσίες οι οποίες θα παρασχεθούν βάσει της ανανέωσης μιας υφιστάμενης σύμβασης ή δαπάνες σχεδιασμού ενός περιουσιακού στοιχείου που θα μεταβιβαστεί βάσει ειδικής σύμβασης η οποία δεν έχει ακόμη εγκριθεί).

β) οι δαπάνες δημιουργούν ή αυξάνουν τους πόρους της οικονομικής οντότητας οι οποίοι θα χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση (ή τη συνέχεια της εκπλήρωσης) των υποχρεώσεων εκτέλεσης στο μέλλον και

γ) οι εν λόγω δαπάνες αναμένεται να ανακτηθούν.

96 Όσον αφορά τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη και οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου, η οικονομική οντότητα τις αντιμετωπίζει λογιστικά σύμφωνα με το εν λόγω άλλο πρότυπο.

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

α) άμεσα εργατικά (για παράδειγμα, μισθοί και ημερομίσθια εργαζομένων που παρέχουν τις υπεσχημένες υπηρεσίες απευθείας στον πελάτη).

β) άμεσα υλικά (για παράδειγμα, προμήθειες που χρησιμοποιούνται για την παροχή των υπεσχημένων υπηρεσιών στον πελάτη).

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

δ) δαπάνες που επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη βάσει της σύμβασης και

ε) λοιπές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί αποκλειστικά λόγω της σύμβασης από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, πληρωμές σε υπεργολάβους).

98 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις ακόλουθες δαπάνες ως έξοδα κατά την πραγματοποίησή τους:

α) γενικές και διοικητικές δαπάνες (εκτός εάν οι εν λόγω δαπάνες επιβαρύνουν ρητά τον πελάτη βάσει της σύμβασης, οπότε σε αυτή την περίπτωση η οικονομική οντότητα αξιολογεί τις εν λόγω δαπάνες σύμφωνα με την παράγραφο 97).

β) δαπάνες φύρας υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων για την εκπλήρωση της σύμβασης, οι οποίες δεν αντανακλώνται στην τιμή της σύμβασης.

γ) δαπάνες που σχετίζονται με τις εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης (ή με μερικώς εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης) της σύμβασης (ήτοι δαπάνες που σχετίζονται με προηγούμενη εκτέλεση) και

δ) δαπάνες για τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διακρίνει κατά πόσον σχετίζονται με μη εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης ή με εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης (ή με μερικώς εκπληρωθείσες υποχρεώσεις εκτέλεσης).

Απόσβεση και απομείωση

- 99 Ένα περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 αποσβένεται σε συστηματική βάση η οποία συνάδει με τη μεταβίβαση στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται. Το περιουσιακό στοιχείο δύναται να σχετίζεται με αγαθά ή υπηρεσίες που πρόκειται να μεταβιβαστούν βάσει μιας ειδικής αναμενόμενης σύμβασης [όπως περιγράφεται στην παράγραφο 95 στοιχείο α)].
- 100 Η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την απόσβεση προκειμένου να αντανakλά τυχόν σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο χρόνο μεταβίβασης από την οικονομική οντότητα στον πελάτη των αγαθών ή υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η εν λόγω μεταβολή αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.
- 101 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα στον βαθμό που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 υπερβαίνει:
- α) το υπολειπόμενο ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες με τα οποία σχετίζεται το περιουσιακό στοιχείο· μείον
- β) τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με την παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών και οι οποίες δεν έχουν αναγνωριστεί ως έξοδα (βλέπε παράγραφο 97).
- 102 Για τους σκοπούς της εφαρμογής της παραγράφου 101 για τον καθορισμό του ποσού του ανταλλάγματος που αναμένει να λάβει, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις αρχές προσδιορισμού της τιμής συναλλαγής (πλην των απαιτήσεων των παραγράφων 56-58 σχετικά με τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς) και προσαρμόζει το εν λόγω ποσό προκειμένου να αντανakλά τις επιδράσεις του πιστωτικού κινδύνου του πελάτη.
- 103 Προτού αναγνωρίσει ζημία απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν ζημία απομείωσης για περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη σύμβαση και τα οποία έχουν αναγνωριστεί σύμφωνα με άλλο πρότυπο (για παράδειγμα, το ΔΛΠ 2, το ΔΛΠ 16 και το ΔΛΠ 38). Αφού διεξαγάγει τον έλεγχο απομείωσης της παραγράφου 101, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τη λογιστική αξία που προκύπτει για το περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 στη λογιστική αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει για τους σκοπούς της εφαρμογής του ΔΛΠ 36 *Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων* στην εν λόγω μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών.
- 104 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα την αναστροφή μέρους ή του συνόλου της ζημίας απομείωσης που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί σύμφωνα με την παράγραφο 101, όταν οι συνθήκες απομείωσης δεν ισχύουν πλέον ή έχουν βελτιωθεί. Η αυξημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει το ποσό που θα είχε προσδιοριστεί (μετά τις αποσβέσεις) εάν δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ζημία απομείωσης.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

- 105 Όταν ένα από τα μέρη της σύμβασης έχει εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις του, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τη σύμβαση στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή συμβατική υποχρέωση, ανάλογα με τη σχέση ανάμεσα στην εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας και την πληρωμή από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τυχόν ανεπιφύλακτα δικαιώματα επί του ανταλλάγματος, χωριστά, ως απαίτηση.
- 106 Εάν ο πελάτης καταβάλει αντάλλαγμα ή η οικονομική οντότητα διατηρεί δικαίωμα επί ενός ποσού ανταλλάγματος το οποίο είναι ανεπιφύλακτο (ήτοι εισπρακτέο), προτού η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη παρουσιάζει τη σύμβαση ως συμβατική υποχρέωση όταν η πληρωμή πραγματοποιείται ή καθίσταται απαιτητή (όποιο από τα δύο ισχύει πρώτο). Συμβατική υποχρέωση είναι η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει σε πελάτη αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα έχει λάβει αντάλλαγμα (ή είναι απαιτητό ένα ποσό του ανταλλάγματος) από τον πελάτη.

- 107 Εάν η οικονομική οντότητα εκτελεί τις συμβατικές της υποχρεώσεις μεταβιβάζοντας αγαθά ή υπηρεσίες σε πελάτη προτού ο πελάτης πληρώσει το αντάλλαγμα ή προτού καταστεί απαιτητή η πληρωμή, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τη σύμβαση ως συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, εξαιρουμένων τυχόν ποσών που αποτυπώνονται ως εισπρακτέα. Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο είναι το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι αγαθών ή υπηρεσιών τα οποία έχει μεταβιβάσει σε πελάτη. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Η απομείωση ενός συμβατικού περιουσιακού στοιχείου επιμετράται, παρουσιάζεται και γνωστοποιείται στην ίδια βάση με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 [βλέπε επίσης παράγραφο 113 στοιχείο β)].
- 108 Απαίτηση είναι το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα το οποίο είναι ανεπιφύλακτο. Ένα δικαίωμα σε αντάλλαγμα θεωρείται ανεπιφύλακτο εάν απαιτείται μόνο η πάροδος του χρόνου προκειμένου να καταστεί απαιτητή η πληρωμή του εν λόγω ανταλλάγματος. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα θα αναγνωρίσει μια απαίτηση εάν έχει άμεσο δικαίωμα σε πληρωμή ακόμη και όταν το εν λόγω ποσό ενδέχεται να υπόκειται σε επιστροφή στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την απαίτηση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Κατά την αρχική αναγνώριση της απαίτησης από μια σύμβαση με πελάτη, τυχόν διαφορές ανάμεσα στην επιμέτρηση της απαίτησης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 και το αντίστοιχο ποσό του εσόδου που έχει αναγνωριστεί παρουσιάζονται ως έξοδο (για παράδειγμα, ως ζημία απομείωσης).
- 109 Στο παρόν πρότυπο χρησιμοποιούνται οι όροι «συμβατικό περιουσιακό στοιχείο» και «συμβατική υποχρέωση», ωστόσο, η οικονομική οντότητα έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί εναλλακτικούς προσδιορισμούς για τα εν λόγω στοιχεία στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί έναν εναλλακτικό προσδιορισμό για ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να παρέχει επαρκή στοιχεία στον χρήστη των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να κάνει τη διάκριση ανάμεσα στις απαιτήσεις και τα συμβατικά περιουσιακά στοιχεία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- 110 Στόχος των απαιτήσεων γνωστοποίησης είναι η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί επαρκή στοιχεία που θα δίνουν στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοούν τη φύση, το ποσό, τον χρόνο και την αβεβαιότητα του εσόδου και των ταμειακών ροών που απορρέουν από τις συμβάσεις με τους πελάτες. Για να πετύχει αυτόν τον στόχο, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία που αφορούν όλα τα ακόλουθα:**
- α) τις συμβάσεις της με πελάτες (βλέπε παραγράφους 113-122)·**
 - β) τις σημαντικές κρίσεις και τις μεταβολές των κρίσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά την εφαρμογή του παρόντος προτύπου στις εν λόγω συμβάσεις (βλέπε παραγράφους 123-126)· και**
 - γ) τυχόν δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης της σύμβασης με πελάτη που έχουν αναγνωριστεί ως περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95 (βλέπε παραγράφους 127-128).**
- 111 Η οικονομική οντότητα εξετάζει το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να εκπληρωθεί ο σκοπός της γνωστοποίησης και τον βαθμό της έμφασης που πρέπει να δίδεται σε καθεμία από τις διάφορες απαιτήσεις. Η οικονομική οντότητα συγκεντρώνει ή διαχωρίζει τα στοιχεία των γνωστοποιήσεων με τέτοιο τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται ούτε από την προσθήκη πολυάριθμων ασήμαντων λεπτομερειών ούτε από τη συγκέντρωση στοιχείων που έχουν κατ' ουσίαν διαφορετικά χαρακτηριστικά.
- 112 Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να γνωστοποιεί τα στοιχεία σύμφωνα με τον παρόν πρότυπο εάν έχει παράσχει τα στοιχεία σύμφωνα με άλλο πρότυπο.
- Συμβάσεις με πελάτες**
- 113 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο αναφοράς, εκτός αν τα ποσά αυτά παρουσιάζονται χωριστά στην κατάσταση συνολικών εσόδων σύμφωνα με άλλα πρότυπα:
- α) έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες, τα οποία η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις υπόλοιπες πηγές εσόδων της· και
 - β) τυχόν ζημιές απομείωσης που αναγνωρίζονται (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9) επί τυχόν απαιτήσεων ή συμβατικών περιουσιακών στοιχείων που απορρέουν από τις συμβάσεις της οικονομικής οντότητας με πελάτες, τις οποίες η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά από τις ζημιές απομείωσης από άλλες συμβάσεις.

Ανάλυση εσόδων

- 114 Η οικονομική οντότητα αναλύει τα έσοδα που αναγνωρίζονται από συμβάσεις με πελάτες σε κατηγορίες που αποτυπώνουν πώς επηρεάζεται η φύση, η ποσότητα, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες. Η οικονομική οντότητα ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων B87-B89 κατά την επιλογή των κατηγοριών που θα χρησιμοποιήσει για την ανάλυση των εσόδων.
- 115 Επιπλέον, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επαρκή στοιχεία που δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να κατανοήσουν τη σχέση ανάμεσα στη γνωστοποίηση ανάλυσης εσόδων (σύμφωνα με την παράγραφο 114) και των στοιχείων των εσόδων που γνωστοποιούνται για κάθε προς αναφορά τομέα, εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.

Υπόλοιπα συμβάσεων

- 116 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- α) τα υπόλοιπα ανοίγματος και κλεισίματος των απαιτήσεων, των συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και των συμβατικών υποχρεώσεων από τις συμβάσεις με πελάτες, εφόσον δεν παρυσιάζονται ή γνωστοποιούνται χωριστά·
- β) τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς και τα οποία συμπεριλαμβάνονταν στο υπόλοιπο της συμβατικής υποχρέωσης στην έναρξη της περιόδου· και
- γ) τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν εντός της περιόδου αναφοράς από υποχρεώσεις εκτέλεσης που εκπληρώθηκαν (ή εκπληρώθηκαν μερικώς) σε προηγούμενες περιόδους (για παράδειγμα, μεταβολές στην τιμή συναλλαγής).
- 117 Η οικονομική οντότητα εξηγεί με ποιον τρόπο ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 119 στοιχείο α)] σχετίζεται με τον τυπικό χρόνο της πληρωμής [βλέπε παράγραφο 119 στοιχείο β)] και την επίδραση που έχουν οι εν λόγω παράγοντες στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων. Η επεξήγηση που παρέχεται δύναται να περιλαμβάνει ποιοτικά στοιχεία.
- 118 Η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις σημαντικές μεταβολές στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Η επεξήγηση δύναται να περιλαμβάνει ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα μεταβολών στα υπόλοιπα συμβατικών περιουσιακών στοιχείων και συμβατικών υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας:
- α) μεταβολές που οφείλονται σε συνενώσεις επιχειρήσεων·
- β) προσαρμογές σωρευτικής αναπλήρωσης σε έσοδα που επηρεάζουν το αντίστοιχο συμβατικό περιουσιακό στοιχείο ή τη συμβατική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων προσαρμογών που προκύπτουν έπειτα από μεταβολή στην επιμέτρηση της προόδου, μεταβολή στην εκτίμηση της τιμής συναλλαγής (συμπεριλαμβανομένων τυχόν μεταβολών στην αξιολόγηση του κατά πόσον μια εκτίμηση μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς) ή τροποποίηση της σύμβασης·
- γ) απομείωση ενός συμβατικού περιουσιακού στοιχείου·
- δ) μια μεταβολή στο χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου ένα δικαίωμα σε αντάλλαγμα καθίσταται ανεπιφύλακτο (ήτοι ένα συμβατικό περιουσιακό στοιχείο αναταξινομείται ως απαίτηση)· και
- ε) μια μεταβολή στο χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου εκπληρώνεται μια υποχρέωση εκτέλεσης (ήτοι για την αναγνώριση του εσόδου που απορρέει από τη συμβατική υποχρέωση).

Υποχρεώσεις εκτέλεσης

- 119 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία που αφορούν τις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε συμβάσεις με πελάτες, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής για όλα τα ακόλουθα:
- α) τη χρονική στιγμή κατά την οποία η οικονομική οντότητα συνήθως εκπληρώνει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, κατά την αποστολή, την παράδοση, την παροχή υπηρεσιών ή την ολοκλήρωση της υπηρεσίας), συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες οι υποχρεώσεις εκτέλεσης εκπληρώνονται βάσει συμφωνιών που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση·

- β) τους σημαντικούς όρους πληρωμής (για παράδειγμα, πότε η πληρωμή καθίσταται συνήθως απαιτητή, εάν η σύμβαση περιέχει σημαντικό σκέλος χρηματοδότησης, εάν το ποσό του ανταλλάγματος είναι μεταβλητό και εάν η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται συνήθως σε περιορισμούς σύμφωνα με τις παραγράφους 56-58)·
- γ) τη φύση των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει υποσχεθεί να μεταβιβάσει η οικονομική οντότητα, επισημαίνοντας τυχόν υποχρεώσεις εκτέλεσης για συμφωνία μεταβίβασης των αγαθών ή υπηρεσιών από άλλο μέρος (ήτοι η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως εντολοδόχος)·
- δ) υποχρεώσεις έναντι επιστροφών, επιστροφών χρημάτων ή άλλων συναφών υποχρεώσεων· και
- ε) τύπους εγγυήσεων και σχετικές υποχρεώσεις.

Επιμερισμός της τιμής συναλλαγής στις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης

120 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία σχετικά με τις υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης:

- α) το συνολικό ποσό της τιμής συναλλαγής που επιμερίζεται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης οι οποίες δεν έχουν εκπληρωθεί (ή έχουν εκπληρωθεί μερικώς) στη λήξη της περιόδου αναφοράς· και
- β) μια επεξήγηση σχετικά με το πότε η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα αναγνωρίσει ως έσοδο το ποσό που γνωστοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 120 στοιχείο α), το οποίο η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί με έναν από τους δύο ακόλουθους τρόπους:
- i) σε ποσοτική βάση χρησιμοποιώντας τις χρονικές περιόδους που είναι οι πλέον κατάλληλες για τη διάρκεια των υπολειπόμενων υποχρεώσεων εκτέλεσης· ή
- ii) χρησιμοποιώντας ποιοτικά στοιχεία.

121 Ως πρακτική λύση, η οικονομική οντότητα δεν είναι αναγκαίο να γνωστοποιήσει τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 120 για μια υποχρέωση εκτέλεσης, εφόσον πληρούται ένας εκ των δύο ακόλουθων όρων:

- α) η υποχρέωση εκτέλεσης αποτελεί τμήμα μιας σύμβασης της οποίας η αρχική αναμενόμενη διάρκεια δεν υπερβαίνει το ένα έτος· ή
- β) η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης σύμφωνα με την παράγραφο B16.

122 Η οικονομική οντότητα παρέχει ποιοτικές επεξηγήσεις σχετικά με το εάν εφαρμόζει την πρακτική λύση της παραγράφου 121 και εάν τυχόν αντάλλαγμα από τις συμβάσεις με πελάτες δεν περιλαμβάνεται στην τιμή συναλλαγής και, ως εκ τούτου, δεν περιλαμβάνεται στα στοιχεία που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 120. Για παράδειγμα, η εκτίμηση της τιμής συναλλαγής δεν περιλαμβάνει τυχόν εκτιμώμενα ποσά μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς (βλέπε παραγράφους 56-58).

Σημαντικές κρίσεις κατά την εφαρμογή του παρόντος προτύπου

123 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, που πραγματοποιούνται κατά την εφαρμογή του παρόντος προτύπου και οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τον προσδιορισμό του ποσού και του χρόνου των εσόδων από τις συμβάσεις με πελάτες. Ειδικότερα, η οικονομική οντότητα παρέχει επεξηγήσεις σχετικά με τις κρίσεις, και τις μεταβολές στις κρίσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστούν αμφότερα τα ακόλουθα:

- α) ο χρόνος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης (βλέπε παραγράφους 124-125)· και
- β) η τιμή συναλλαγής και τα ποσά που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης (βλέπε παράγραφο 126).

Προσδιορισμός του χρόνου εκπλήρωσης των υποχρεώσεων εκτέλεσης

- 124 Για τις υποχρεώσεις εκτέλεσης τις οποίες εκπληρώνει σε βάθος χρόνου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί αμφότερα τα ακόλουθα:
- α) τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση εσόδων (για παράδειγμα, περιγραφή των μεθόδων εκροών ή των μεθόδων εισροών που χρησιμοποιούνται και του τρόπου εφαρμογής των εν λόγω μεθόδων)· και
 - β) επεξήγηση των λόγων για τους οποίους οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται παρέχουν πιστή απεικόνιση της μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- 125 Για τις υποχρεώσεις εκτέλεσης που εκπληρώνονται σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές κρίσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά την αξιολόγηση του πότε ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών.

Προσδιορισμός της τιμής συναλλαγής και των ποσών που επιμερίζονται στις υποχρεώσεις εκτέλεσης

- 126 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί στοιχεία σχετικά με τις μεθόδους, τα δεδομένα και τις υποθέσεις που χρησιμοποιούνται για όλα τα παρακάτω:
- α) τον προσδιορισμό της τιμής συναλλαγής που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος, την προσαρμογή του ανταλλάγματος ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι επιδράσεις της διαχρονικής αξίας του χρήματος, καθώς και την επιμέτρηση του μη χρηματικού ανταλλάγματος·
 - β) την αξιολόγηση του κατά πόσον η εκτίμηση του μεταβλητού ανταλλάγματος υπόκειται σε περιορισμούς·
 - γ) τον επιμερισμό της τιμής συναλλαγής, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης των αυτοτελών τιμών πώλησης των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών και τον επιμερισμό των εκπτώσεων και του μεταβλητού ανταλλάγματος σε συγκεκριμένο τμήμα της σύμβασης (κατά περίπτωση)· και
 - δ) επιμέτρηση των υποχρεώσεων έναντι επιστροφών, επιστροφών χρημάτων ή άλλων συναφών υποχρεώσεων.

Δαπάνες εξασφάλισης ή εκπλήρωσης μιας σύμβασης με πελάτη που αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο

- 127 Η οικονομική οντότητα περιγράφει αμφότερα τα ακόλουθα:
- α) τις κρίσεις που πραγματοποιούνται κατά τον προσδιορισμό του ποσού των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση μιας σύμβασης με πελάτη (σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95)· και
 - β) τη μέθοδο που χρησιμοποιεί για να προσδιορίσει την απόσβεση για κάθε περίοδο αναφοράς.
- 128 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- α) τα υπόλοιπα κλεισίματος των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από την αναγνώριση των δαπανών που πραγματοποιούνται για την εξασφάλιση ή εκπλήρωση σύμβασης με πελάτη (σύμφωνα με την παράγραφο 91 ή 95), ανά βασική κατηγορία περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, δαπάνες εξασφάλισης συμβάσεων με πελάτες, δαπάνες πριν από τη σύναψη της σύμβασης και δαπάνες προετοιμασίας)· και
 - β) το ποσό απόσβεσης και τυχόν ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται κατά την περίοδο αναφοράς.

Πρακτικές λύσεις

- 129 Εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει μια πρακτική λύση είτε της παραγράφου 63 (σχετικά με την ύπαρξη σημαντικού σκέλους χρηματοδότησης) είτε της παραγράφου 94 (σχετικά με το επαυξητικό κόστος εξασφάλισης μιας σύμβασης), πρέπει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του προτύπου.

Σύμβαση

Η συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών από την οποία απορρέουν εκτελεστά δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Συμβατικό περιουσιακό στοιχείο

Το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας σε αντάλλαγμα έναντι των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει μεταβιβάσει σε **πελάτη**, όταν το εν λόγω δικαίωμα εξαρτάται από άλλον παράγοντα, πέραν της παρόδου του χρόνου (για παράδειγμα, από τη μελλοντική εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας).

Συμβατική υποχρέωση

Η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να μεταβιβάσει σε **πελάτη** αγαθά ή υπηρεσίες για τα οποία η οικονομική οντότητα έχει λάβει αντάλλαγμα (ή το ποσό έχει καταστεί απαιτητό) από τον πελάτη.

Πελάτης

Το μέρος που έχει συνάψει σύμβαση με την οικονομική οντότητα για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που είναι αποτέλεσμα των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας, έναντι ανταλλάγματος.

Εισόδημα

Οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, στη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων και δεν συνδέονται με τις εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

Υποχρέωση εκτέλεσης

Η υπόσχεση που περιλαμβάνεται σε μια **σύμβαση με πελάτη** και αφορά τη μεταβίβαση στον πελάτη είτε:

- α) ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας (ή δέσμης αγαθών ή υπηρεσιών) που είναι διακριτό/-ή ή
- β) μιας σειράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών που είναι κατ' ουσίαν ίδια και μεταβιβάζονται με τον ίδιο τρόπο στον πελάτη.

Έσοδα

Το **εισόδημα** που απορρέει από τη διεξαγωγή των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας.

Αυτοτελής τιμή πώλησης (ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας)

Η τιμή στην οποία η οικονομική οντότητα θα πωλούσε χωριστά ένα υπεσχημένο αγαθό ή υπηρεσία σε **πελάτη**.

Τιμή συναλλαγής (για σύμβαση με πελάτη)

Το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται έναντι της μεταβίβασης των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών σε **πελάτη**, εξαιρουμένων των ποσών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του προτύπου. Περιγράφει την εφαρμογή των παραγράφων 1-129 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του προτύπου.

B1 Οι παρούσες οδηγίες εφαρμογής διαρθρώνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- α) εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου (παράγραφοι Β2-Β13)·
- β) μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης (παράγραφοι Β14-Β19)·
- γ) πώληση με δικαίωμα επιστροφής (παράγραφοι Β20-Β27)·
- δ) εγγυήσεις (παράγραφοι Β28-Β33)·
- ε) παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου (παράγραφοι Β34-Β38)·
- στ) δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες (παράγραφοι Β39-Β43)·
- ζ) δικαιώματα πελατών που δεν έχουν ασκηθεί (παράγραφοι Β44-Β47)·
- η) μη επιστρεπτέες προκαταβολικές αμοιβές (και κάποιες σχετικές δαπάνες) (παράγραφοι Β48-Β51)·
- θ) παραχώρηση άδειας χρήσης (παράγραφοι Β52-Β63Β)·
- ι) συμφωνίες επαναγοράς (παράγραφοι Β64-Β76)·
- ια) συμφωνίες παρακαταθήκης (παράγραφοι Β77-Β78)·
- ιβ) συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση (παράγραφοι Β79-Β82)·
- ιγ) αποδοχή από τον πελάτη (παράγραφοι Β83-Β86)· και
- ιδ) γνωστοποίηση της ανάλυσης εσόδων (παράγραφοι Β87-Β89).

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων εκτέλεσης σε βάθος χρόνου

B2 Σύμφωνα με την παράγραφο 35, μια υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου εάν πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- α) ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, στη διάρκεια της εκτέλεσης αυτής (βλέπε παραγράφους Β3-Β4)·
- β) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δημιουργεί ή ενισχύει ένα περιουσιακό στοιχείο (π.χ. υπό εκτέλεση έργα) του οποίου ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη, καθώς δημιουργείται ή ενισχύεται το περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο Β5)· ή

γ) η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα (βλέπε παραγράφους B6-B8) και η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή (βλέπε παραγράφους B9-B13).

Ταυτόχρονη λήψη και ανάλωση των οφελών από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας [παράγραφος 35 α)]

- B3 Για ορισμένα είδη υποχρεώσεων εκτέλεσης, είναι εύκολο να αξιολογηθεί αν ο πελάτης λαμβάνει τα οφέλη από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας στη διάρκεια της εκτέλεσης και αν ταυτόχρονα τα αναλώνει. Ενδεικτικά αναφέρονται συνήθειες ή επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες (όπως υπηρεσίες καθαρισμού) στις οποίες η λήψη, καθώς και η ταυτόχρονη ανάλωση από τον πελάτη, των οφελών που απορρέουν από την εκτέλεση της οικονομικής οντότητας αναγνωρίζονται εύκολα.
- B4 Σε άλλα είδη υποχρεώσεων εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να μην είναι σε θέση να αναγνωρίσει εύκολα αν ο πελάτης λαμβάνει και ταυτόχρονα αναλώνει τα οφέλη που απορρέουν από την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, στη διάρκεια της εκτέλεσης αυτής. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μια υποχρέωση εκτέλεσης εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, εάν η οικονομική οντότητα διαπιστώσει ότι μια άλλη οικονομική οντότητα δεν θα χρειαζόταν να επανεκτελέσει ουσιαδώς την εργασία την οποία είχε ολοκληρώσει η οικονομική οντότητα έως τη δεδομένη στιγμή, εάν αυτή η άλλη οικονομική οντότητα έπρεπε να εκπληρώσει την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης προς τον πελάτη. Προκειμένου να διαπιστώσει αν μια άλλη οικονομική οντότητα θα χρειαζόταν να επανεκτελέσει ουσιαδώς την εργασία την οποία είχε ολοκληρώσει η οικονομική οντότητα έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα βασίζεται σε αμφότερες τις ακόλουθες παραδοχές:
- α) παραβλέπει τυχόν συμβατικούς ή πρακτικούς περιορισμούς που, σε άλλη περίπτωση, θα εμπόδιζαν την οικονομική οντότητα να μεταβιβάσει την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης σε άλλη οικονομική οντότητα· και
- β) υποθέτει ότι μια άλλη οικονομική οντότητα, που θα εκπλήρωνε την υπολειπόμενη υποχρέωση εκτέλεσης, δεν θα επωφελούνταν από κανένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο επί του παρόντος ελέγχεται από την οικονομική οντότητα και θα παρέμενε στον έλεγχο της οικονομικής οντότητας σε περίπτωση που η υποχρέωση εκτέλεσης μεταβιβαζόταν σε άλλη οικονομική οντότητα.

Ο πελάτης έχει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου καθώς αυτό δημιουργείται ή ενισχύεται (παράγραφος 35 β))

- B5 Προκειμένου να καθορίσει αν ο πελάτης έχει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου καθώς αυτό δημιουργείται ή ενισχύεται σύμφωνα με την παράγραφο 35 β), η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις ελέγχου που προβλέπονται στις παραγράφους 31-34 και 38. Το περιουσιακό στοιχείο που δημιουργείται ή ενισχύεται (για παράδειγμα, περιουσιακό στοιχείο που αφορά υπό εκτέλεση έργο) μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο.

Η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας δεν δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο με εναλλακτική χρήση [παράγραφος 35 γ)]

- B6 Προκειμένου να αξιολογήσει αν ένα περιουσιακό στοιχείο έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα σύμφωνα με την παράγραφο 36, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις επιπτώσεις των συμβατικών και πρακτικών περιορισμών στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει άμεσα το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση, όπως να το πουλήσει σε άλλον πελάτη. Η πιθανότητα καταγγελίας της σύμβασης με τον πελάτη δεν αποτελεί σχετική παράμετρο προκειμένου να αξιολογηθεί αν η οικονομική οντότητα θα μπορούσε άμεσα να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση.
- B7 Ο συμβατικός περιορισμός στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση πρέπει να είναι ουσιαδής προκειμένου το περιουσιακό στοιχείο να μην έχει εναλλακτική χρήση για την οικονομική οντότητα. Ο συμβατικός περιορισμός είναι ουσιαδής εάν ο πελάτης θα μπορούσε να ασκήσει τα δικαιώματά του επί του υπεσχημένου περιουσιακού στοιχείου σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα επιχειρούσε να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση. Αντιθέτως, ο συμβατικός περιορισμός δεν είναι ουσιαδής εάν, για παράδειγμα, ένα περιουσιακό στοιχείο είναι σε μεγάλο βαθμό εναλλάξιμο με άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να μεταβιβάσει σε άλλον πελάτη χωρίς να παραβαίνει τους όρους της σύμβασης και χωρίς να απορρέουν σημαντικές δαπάνες, οι οποίες σε διαφορετική περίπτωση δεν θα απέρρεαν σε σχέση με τη σύμβαση.
- B8 Πρακτικός περιορισμός στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διαθέσει το περιουσιακό στοιχείο για άλλη χρήση υπάρχει εάν η διάθεση του περιουσιακού στοιχείου για άλλη χρήση συνεπαγόταν σημαντική οικονομική ζημία για την οικονομική οντότητα. Σημαντική οικονομική ζημία θα μπορούσε να επέλθει επειδή η οικονομική οντότητα είτε θα επιβαρυνόταν με σημαντικές δαπάνες εκ νέου εργασίας επί του περιουσιακού στοιχείου είτε θα μπορούσε να το πουλήσει μόνο με σημαντική ζημία. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να περιορίζεται στην πράξη όσον αφορά την αναδιάθεση περιουσιακών στοιχείων τα οποία είτε έχουν προδιαγραφές σχεδιασμού απόλυτα προσαρμοσμένες σε έναν πελάτη είτε βρίσκονται σε απομακρυσμένες περιοχές.

Δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή (παράγραφος 35 γ))

- B9 Σύμφωνα με την παράγραφο 37, η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή εάν η οικονομική οντότητα θα είχε δικαίωμα να λάβει ποσό το οποίο θα την αποζημιώνει τουλάχιστον για την εκτέλεση που θα είχε ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε περίπτωση που ο πελάτης ή κάποιος τρίτος κατήγγειλε τη σύμβαση για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να την εκτελέσει όπως είχε υποσχεθεί. Το ποσό που θα αποζημιώνει την οικονομική οντότητα για την εκτέλεση που θα είχε ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή είναι το ποσό που προσεγγίζει την τιμή πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών που έχουν μεταβιβασθεί έως τη δεδομένη στιγμή (για παράδειγμα, ανάκτηση των δαπανών που επιβάρυναν την οικονομική οντότητα κατά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης πλέον ενός εύλογου περιθωρίου κέρδους) και όχι μόνον η αποζημίωση για τη δυνητική απώλεια κέρδους της οικονομικής οντότητας σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης. Η αποζημίωση για το εύλογο περιθώριο κέρδους δεν είναι απαραίτητο να ισούται με το περιθώριο κέρδους που θα ανέμενε η οικονομική οντότητα σε περίπτωση που εκπλήρωνε τη σύμβαση όπως είχε υποσχεθεί, αλλά η οικονομική οντότητα πρέπει να δικαιούται αποζημίωση για οποιοδήποτε από τα ακόλουθα ποσά:
- α) ποσοστό επί του εκτιμώμενου περιθωρίου κέρδους της σύμβασης, το οποίο εύλογα αντικατοπτρίζει τον βαθμό εκτέλεσης της σύμβασης από την οικονομική οντότητα προτού η σύμβαση καταγγελθεί από τον πελάτη (ή τρίτο μέρος)· ή
 - β) εύλογη απόδοση επί του κόστους κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας για παρόμοιες συμβάσεις (ή το σύνθηδες λειτουργικό περιθώριο κέρδους της οικονομικής οντότητας σε παρόμοιες συμβάσεις), εάν το περιθώριο της συγκεκριμένης σύμβασης υπερβαίνει την απόδοση την οποία επιτυγχάνει συνήθως η οικονομική οντότητα από παρόμοιες συμβάσεις.
- B10 Το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας για πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή δεν είναι απαραίτητο να αποτελεί άμεσο ανεπιφύλακτο δικαίωμα πληρωμής. Σε πολλές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα θα έχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα πληρωμής μόνο κατόπιν ενός συμφωνηθέντος ορόσημου ή μετά την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Προκειμένου να αξιολογήσει αν έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν θα είχε εκτελεστό δικαίωμα να απαιτήσει ή να παρακρατήσει την πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε περίπτωση που η σύμβαση καταγγελλόταν πριν από την ολοκλήρωσή της για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να εκτελέσει όπως είχε υποσχεθεί.
- B11 Σε ορισμένες συμβάσεις ο πελάτης ενδέχεται να έχει δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση μόνο σε καθορισμένες χρονικές στιγμές στη διάρκεια της σύμβασης ή να μην έχει κανένα δικαίωμα να καταγγείλει τη σύμβαση. Εάν ο πελάτης προχωρήσει σε καταγγελία της σύμβασης χωρίς να έχει το δικαίωμα τη δεδομένη στιγμή (για παράδειγμα, εάν ο πελάτης δεν εκτελέσει τις υποχρεώσεις του όπως έχει υποσχεθεί), η σύμβαση (ή άλλη νομοθεσία) ενδέχεται να δίνει στην οικονομική οντότητα το δικαίωμα να συνεχίσει να μεταβιβάζει στον πελάτη τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που προβλέπονται στη σύμβαση και να απαιτεί από τον πελάτη να καταβάλει το υπεσχημένο αντάλλαγμα για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, καθώς έχει δικαίωμα να συνεχίσει να εκτελεί τις υποχρεώσεις της σύμφωνα με τη σύμβαση και να απαιτεί από τον πελάτη να εκτελεί τις δικές του υποχρεώσεις (στις οποίες περιλαμβάνεται η καταβολή του υποσχεθέντος ανταλλάγματος).
- B12 Προκειμένου να αξιολογήσει την ύπαρξη και την εκτελεστότητα δικαιώματος πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, η οικονομική οντότητα εξετάζει τους συμβατικούς όρους καθώς και οποιαδήποτε νομοθεσία ή νομικό προηγούμενο που θα μπορούσε να λειτουργήσει συμπληρωματικά ή να υπερισχύει των συμβατικών όρων. Στο πλαίσιο αυτό αξιολογεί αν:
- α) βάσει νομοθεσίας, διοικητικής πρακτικής ή νομικού προηγούμενου παρέχεται στην οικονομική οντότητα δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, παρά το γεγονός ότι η σύμβαση με τον πελάτη δεν προβλέπει τέτοιο δικαίωμα·
 - β) σχετικό νομικό προηγούμενο υποδεικνύει ότι παρόμοια δικαιώματα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε παρόμοιες συμβάσεις δεν έχουν δεσμευτική νομική ισχύ· ή
 - γ) οι συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας να μην επιλέγει την εκτέλεση δικαιωμάτων πληρωμής έχουν καταστήσει το δικαίωμα μη εκτελεστό σε αυτό το νομικό περιβάλλον. Ωστόσο, παρότι η οικονομική οντότητα ενδέχεται να επιλέξει να παραιτηθεί του δικαιώματός της για πληρωμή σε παρόμοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να έχει το δικαίωμα πληρωμής έως τη δεδομένη στιγμή εάν στη σύμβαση με τον πελάτη το δικαίωμά της για πληρωμή έως τη δεδομένη στιγμή παραμένει εκτελεστό.
- B13 Το πρόγραμμα πληρωμών που ορίζεται σε μια σύμβαση δεν υποδεικνύει απαραίτητα αν η οικονομική οντότητα έχει εκτελεστό δικαίωμα πληρωμής έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή. Παρόλο που το πρόγραμμα πληρωμών σε μια σύμβαση ορίζει τον χρόνο και το ποσό του ανταλλάγματος που είναι πληρωτέο από τον πελάτη, το πρόγραμμα πληρωμών δεν αποτελεί απαραίτητα απόδειξη του δικαιώματος της οικονομικής οντότητας για πληρωμή έναντι της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή. Και αυτό διότι, για παράδειγμα, η σύμβαση ενδέχεται να ορίζει ότι το αντάλλαγμα που εισπράττεται από τον πελάτη είναι επιστρεπτέο για λόγους πέραν της αδυναμίας της οικονομικής οντότητας να εκτελέσει τη σύμβαση όπως έχει υποσχεθεί.

Μέθοδοι επιμέτρησης της προόδου προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης

B14 Οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επιμέτρηση της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την πλήρη εκπλήρωση μιας υποχρέωσης εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου σύμφωνα με τις παραγράφους 35-37 είναι οι ακόλουθες:

α) μέθοδοι εκροών (βλέπε παραγράφους B15-B17)· και

β) μέθοδοι εισροών (βλέπε παραγράφους B18-B19).

Μέθοδοι εκροών

B15 Σύμφωνα με τις μεθόδους εκροών, το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει απευθείας επιμετρήσεων της αξίας που έχουν για τον πελάτη τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που έχουν μεταβιβασθεί έως τη δεδομένη στιγμή σε σχέση με τα υπολειπόμενα απεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες βάσει της σύμβασης. Στις μεθόδους εκροών περιλαμβάνονται μέθοδοι όπως οι μελέτες της εκτέλεσης που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή, οι αποτιμήσεις των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων, η επίτευξη οροσήμων, το χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει και μονάδες που έχουν παραχθεί ή παραδοθεί. Όταν η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν θα εφαρμόσει μια μέθοδο εκροών για την επιμέτρηση της προόδου της, εξετάζει αν οι εκροές που έχουν επιλεγεί αποτυπώνουν πιστά τις επιδόσεις της οικονομικής οντότητας ως προς την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Μια μέθοδος εκροών δεν παρέχει πιστή αποτύπωση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας εάν οι εκροές που έχουν επιλεγεί δεν εξυπηρετούν την επιμέτρηση ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών των οποίων ο έλεγχος έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη. Για παράδειγμα, οι μέθοδοι εκροών που βασίζονται στις μονάδες που έχουν παραχθεί ή παραδοθεί δεν αποτυπώνουν πιστά την απόδοση της οικονομικής οντότητας όσον αφορά την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης εάν, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, η εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας έχει παραγάγει ημιτελή έργα ή έτοιμα προϊόντα των οποίων ο έλεγχος ανήκει στον πελάτη και τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στην επιμέτρηση των εκροών.

B16 Ως πρακτική λύση, εάν η οικονομική οντότητα δικαιούται να λάβει από πελάτη αντάλλαγμα του οποίου το ύψος αντιστοιχεί απευθείας στην αξία που έχει για τον πελάτη η εκτέλεση που έχει ολοκληρωθεί έως τη δεδομένη στιγμή από την οικονομική οντότητα (για παράδειγμα, μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα χρεώνει ένα σταθερό ποσό ανά ώρα παρεχόμενης υπηρεσίας), η οικονομική οντότητα δύναται να αναγνωρίσει έσοδο ίσο με το ποσό το οποίο δικαιούται να τιμολογήσει.

B17 Τα μειονεκτήματα των μεθόδων εκροών είναι ότι οι εκροές που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση της προόδου ενδέχεται να μην είναι άμεσα παρατηρήσιμες και οι πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή τους ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος για την οικονομική οντότητα. Ως εκ τούτου, ενδέχεται να είναι απαραίτητη μια μέθοδος εισροών.

Μέθοδοι εισροών

B18 Με τις μεθόδους εισροών, το έσοδο αναγνωρίζεται βάσει των προσπαθειών ή των εισροών της οικονομικής οντότητας με στόχο την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης (για παράδειγμα, πόροι που αναλώθηκαν, εργατοώρες που απαιτήθηκαν, δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν, χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει ή ώρες χρήσης μηχανημάτων) σε σχέση με τις συνολικές εκτιμώμενες εισροές για την εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης εκτέλεσης. Εάν οι προσπάθειες ή οι εισροές της οικονομικής οντότητας καταβάλλονται ομοιόμορφα καθ' όλη την περίοδο εκτέλεσης, είναι ενδεχομένως σκόπιμο η οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει το έσοδο με βάση τη σταθερή μέθοδο.

B19 Ένα μειονέκτημα των μεθόδων εισροών έγκειται στο ότι ενδέχεται να μην υπάρχει απευθείας σχέση μεταξύ των εισροών της οικονομικής οντότητας και της μεταβίβασης του ελέγχου των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Για αυτόν τον λόγο, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από τη μέθοδο εισροών τις επιδράσεις οποιωνδήποτε εισροών οι οποίες, σύμφωνα με τον σκοπό επιμέτρησης της προόδου που προβλέπεται στην παράγραφο 39, δεν αποτυπώνουν την εκτέλεση, από πλευράς της οικονομικής οντότητας, της μεταβίβασης του ελέγχου των αγαθών ή υπηρεσιών στον πελάτη. Για παράδειγμα, κατά τη χρήση μιας μεθόδου εισροών που βασίζεται στις δαπάνες, ενδέχεται να είναι απαραίτητη η προσαρμογή της επιμέτρησης της προόδου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν συνεισφέρουν στην πρόοδο της οικονομικής οντότητας προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δεν θα αναγνωρίσει έσοδο βάσει των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και οφείλονται σε σημαντικές ανεπάρκειες κατά την εκτέλεση από πλευράς της οικονομικής οντότητας, οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην τιμή της σύμβασης (για παράδειγμα, το κόστος μη αναμενόμενης ποσότητας απορριφθέντων υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων που δαπανήθηκαν για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης).

β) Όταν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν είναι ανάλογες της προόδου της οικονομικής οντότητας προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η καλύτερη αποτύπωση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας γίνεται με προσαρμογή της μεθόδου εισροών, ώστε να αναγνωρίζει έσοδο μόνο στον βαθμό των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν. Για παράδειγμα, μια πιστή απεικόνιση της εκτέλεσης από πλευράς της οικονομικής οντότητας θα μπορούσε να σημαίνει αναγνώριση του εσόδου σε ποσό ίσο με το κόστος του αγαθού που χρησιμοποιήθηκε για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης, εάν κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- i) το αγαθό δεν είναι διακριτό·
- ii) ο πελάτης αναμένεται να αποκτήσει τον έλεγχο του αγαθού πολύ προτού λάβει τις υπηρεσίες που σχετίζονται με το αγαθό·
- iii) το κόστος του αγαθού που μεταβιβάζεται είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό αναμενόμενο κόστος που απαιτείται για την πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης· και
- iv) η οικονομική οντότητα προμηθεύεται το αγαθό από τρίτο μέρος και δεν εμπλέκεται σημαντικά στον σχεδιασμό και την παραγωγή του αγαθού (όμως η οικονομική οντότητα ενεργεί ως εντολέας σύμφωνα με τις παραγράφους B34-B38).

Πώληση με δικαίωμα επιστροφής

B20 Σε ορισμένες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα μεταβιβάζει τον έλεγχο ενός προϊόντος στον πελάτη και παράλληλα δίνει στον πελάτη το δικαίωμα να επιστρέψει το προϊόν για διάφορους λόγους (όπως δυσαρέσκεια από το προϊόν) και να λάβει οποιονδήποτε συνδυασμό των κάτωθι:

- α) ολική ή μερική επιστροφή του ανταλλάγματος που καταβλήθηκε·
- β) πίστωση που εφαρμόζεται έναντι ποσών που οφείλονται, ή πρόκειται να οφείλονται, στην οικονομική οντότητα· και
- γ) άλλο προϊόν σε αντικατάσταση.

B21 Για τη λογιστική αντιμετώπιση της μεταβίβασης προϊόντων με δικαίωμα επιστροφής (και ορισμένων παρεχόμενων υπηρεσιών που υπόκεινται σε επιστροφή χρημάτων), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει όλα τα ακόλουθα:

- α) έσοδο για τα μεταβιβασθέντα προϊόντα ίσο με το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται (συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται έσοδο για προϊόντα που αναμένεται να επιστραφούν)·
- β) υποχρέωση επιστροφής χρημάτων· και
- γ) περιουσιακό στοιχείο (και αντίστοιχη προσαρμογή στο κόστος πωληθέντων) για το δικαίωμά της να ανακτήσει προϊόντα από πελάτες κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων.

B22 Η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας ότι θα είναι έτοιμη να δεχθεί το επιστρεφόμενο προϊόν κατά την περίοδο επιστροφών δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως υποχρέωση εκτέλεσης επιπλέον της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων.

B23 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 47-72 (περιλαμβανομένων των απαιτήσεων για εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς, των παραγράφων 56-58) για να καθορίσει το ποσό του ανταλλάγματος το οποίο η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι δικαιούται (δηλαδή εξαιρώντας τα προϊόντα τα οποία αναμένεται να επιστραφούν). Για κάθε εισπραχθέν (ή εισπρακτέο) ποσό το οποίο η οικονομική οντότητα δεν εκτιμά ότι δικαιούται, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο κατά τη μεταβίβαση των προϊόντων στους πελάτες, αλλά αναγνωρίζει τα εισπραχθέντα (ή εισπρακτέα) ποσά ως υποχρέωση επιστροφής χρημάτων. Στη συνέχεια, στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την αξιολόγησή της για τα ποσά τα οποία εκτιμά ότι δικαιούται σε αντάλλαγμα των μεταβιβασθέντων προϊόντων και προβαίνει στην αντίστοιχη μεταβολή στην τιμή συναλλαγής και, κατ' επέκταση, στο ποσό του εσόδου που αναγνωρίζεται.

- B24 Η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς σύμφωνα με τις μεταβολές στις προσδοκίες σχετικά με το ποσό των επιστροφών. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις αντίστοιχες προσαρμογές ως έσοδο (ή μειώσεις του εσόδου).
- B25 Το περιουσιακό στοιχείο που έχει αναγνωριστεί σχετικά με το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να ανακτήσει προϊόντα από έναν πελάτη κατά την εκκαθάριση της υποχρέωσης επιστροφής χρημάτων αρχικά επιμετράται βάσει της προηγούμενης λογιστικής αξίας του προϊόντος (για παράδειγμα, απόθεμα) μείον τυχόν εκτιμώμενες δαπάνες για την ανάκτηση των εν λόγω προϊόντων (περιλαμβανομένων πιθανών μειώσεων στην αξία των επιστρεφόμενων προϊόντων για την οικονομική οντότητα). Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επικαιροποιεί την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου με βάση τις μεταβολές στις προσδοκίες σχετικά με προϊόντα που πρόκειται να επιστραφούν. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο χωριστά από την υποχρέωση επιστροφής χρημάτων.
- B26 Οι αλλαγές που κάνουν οι πελάτες μεταξύ προϊόντων του ίδιου είδους, ποιότητας, κατάστασης και τιμής (για παράδειγμα, αλλαγή στο χρώμα ή το μέγεθος) δεν θεωρούνται επιστροφές για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος προτύπου.
- B27 Οι συμβάσεις βάσει των οποίων ο πελάτης δύναται να επιστρέψει ένα ελαττωματικό προϊόν και σε αντάλλαγμα να λάβει ένα λειτουργικό προϊόν αξιολογούνται σύμφωνα με τις οδηγίες για τις εγγυήσεις στις παραγράφους B28-B33.

Εγγυήσεις

- B28 Είναι σύνηθες η οικονομική οντότητα να παρέχει (σύμφωνα με τη σύμβαση, τους νόμους ή τις συνήθειες επιχειρηματικές πρακτικές της οικονομικής οντότητας) εγγύηση σχετικά με την πώληση ενός προϊόντος (είτε πρόκειται για αγαθό είτε πρόκειται για υπηρεσία). Η φύση της εγγύησης μπορεί να διαφέρει σημαντικά ανάλογα με τον κλάδο και τη σύμβαση. Ορισμένες εγγυήσεις παρέχουν στον πελάτη τη διαβεβαίωση ότι το σχετικό προϊόν θα λειτουργεί όπως σκόπευαν τα μέρη επειδή πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Άλλες εγγυήσεις παρέχουν στον πελάτη μια υπηρεσία επιπλέον της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές.
- B29 Εάν ο πελάτης έχει την επιλογή να αγοράσει την εγγύηση χωριστά (για παράδειγμα, επειδή η εγγύηση τιμολογείται χωριστά ή είναι αντικείμενο χωριστής διαπραγμάτευσης), η εγγύηση θεωρείται διακριτή υπηρεσία επειδή η οικονομική οντότητα υπόσχεται να παρέχει την υπηρεσία στον πελάτη επιπρόσθετα του προϊόντος το οποίο είναι λειτουργικό σύμφωνα με τα όσα περιγράφονται στη σύμβαση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπεσχημένη εγγύηση ως υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30 και κατανέμει μέρος της τιμής συναλλαγής στην υποχρέωση εκτέλεσης σύμφωνα με τις παραγράφους 73-86.
- B30 Εάν ο πελάτης δεν έχει την επιλογή να αγοράσει την εγγύηση χωριστά, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την εγγύηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*, εκτός εάν η υπεσχημένη εγγύηση, ή μέρος της υπεσχημένης εγγύησης, παρέχει στον πελάτη κάποια υπηρεσία επιπλέον της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές.
- B31 Προκειμένου να αξιολογήσει αν η εγγύηση παρέχει στον πελάτη μια υπηρεσία επιπλέον της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η οικονομική οντότητα εξετάζει παράγοντες όπως:
- α) κατά πόσον η εγγύηση απαιτείται από τη νομοθεσία —εάν η νομοθεσία απαιτεί την παροχή εγγύησης από πλευράς της οικονομικής οντότητας, η ύπαρξη της συγκεκριμένης νομοθεσίας υποδεικνύει ότι η υπεσχημένη εγγύηση δεν αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, καθώς τέτοιες απαιτήσεις συνήθως υπάρχουν για την προστασία των καταναλωτών από τον κίνδυνο αγοράς ελαττωματικών προϊόντων·
 - β) η διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η εγγύηση —όσο μεγαλύτερη είναι η περίοδος εγγύησης τόσο πιο πιθανό είναι η υπεσχημένη εγγύηση να αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης, καθώς είναι πιο πιθανή η παροχή υπηρεσίας επιπλέον της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές·
 - γ) η φύση των εργασιών τις οποίες η οικονομική οντότητα υπόσχεται να εκτελέσει —εάν προκειμένου να παρέχει τη διαβεβαίωση ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτελέσει συγκεκριμένες εργασίες (για παράδειγμα, υπηρεσία αποστολής για την επιστροφή ελαττωματικού προϊόντος), τότε οι εν λόγω εργασίες πιθανότατα δεν γείρουν υποχρέωση εκτέλεσης.

- B32 Εάν η εγγύηση, ή μέρος της εγγύησης, παρέχει στον πελάτη μια υπηρεσία επιπλέον της διαβεβαίωσης ότι το προϊόν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές, η υπεσχρημένη υπηρεσία αποτελεί υποχρέωση εκτέλεσης. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στο προϊόν και την υπηρεσία. Εάν η οικονομική οντότητα υπόσχεται εγγύηση με τη μορφή διαβεβαίωσης και εγγύηση με τη μορφή υπηρεσίας, αλλά λογιστικά δεν είναι ευλόγως δυνατό να τις λογιστικοποιήσει χωριστά, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά και τις δύο εγγυήσεις μαζί ως μία ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης.
- B33 Νόμοι που απαιτούν από την οικονομική οντότητα να καταβάλει αποζημίωση εάν τα προϊόντα της προκαλέσουν βλάβη ή ζημία, δεν εγείρουν υποχρέωση εκτέλεσης. Για παράδειγμα, ο κατασκευαστής ενδέχεται να πουλήσει προϊόντα σε δικαιοδοσία στην οποία η νομοθεσία καθιστά τον κατασκευαστή υπεύθυνο για τυχόν ζημιές (για παράδειγμα, σε ιδιωτική περιουσία) που ενδέχεται να προκληθούν από καταναλωτή που χρησιμοποιεί το προϊόν για τον προβλεπόμενο σκοπό. Παρομοίως, η υπόσχεση της οικονομικής οντότητας να αποζημιώσει τον πελάτη για ευθύνες και ζημιές που προκύπτουν από απαιτήσεις για διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, εμπορικά σήματα ή άλλες παραβάσεις από τα προϊόντα της οικονομικής οντότητας δεν εγείρει υποχρέωση εκτέλεσης. Η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τέτοιες υποχρεώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Παράμετροι διάκρισης μεταξύ εντολέα και εντολοδόχου

- B34 Όταν κάποιο τρίτο μέρος εμπλέκεται στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών σε πελάτη, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η φύση της υπόσχεσης 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 υπόσχεται 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 από μία 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 θα μπορούσαν να είναι, για παράδειγμα, 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 αγαθού στιγμιαία μόνο προτού ο νόμιμος τίτλος μεταβιβαστεί σε πελάτη. Η οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας δύναται να εκπληρώσει η ίδια την υποχρέωση εκτέλεσης σχετικά με την παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας 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, η οικονομική οντότητα που είναι εντολέας αποκτά τον έλεγχο οποιουδήποτε από τα εξής:
- ενός αγαθού ή άλλου περιουσιακού στοιχείου από το τρίτο μέρος, το οποίο 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 στοιχείο 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 (συμπεριλαμβανομένων αγαθών ή υπηρεσιών από τρίτα μέρη) και κατευθύνει τη χρήση τους για τη δημιουργία της συνδυασμένης εκροής που συνιστά το συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία.

- B35B Όταν (ή ενόσω) η οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολέας εκπληρώνει υποχρέωση εκτέλεσης, αναγνωρίζει ως έσοδο το μεικτό ποσό του ανταλλάγματος το οποίο αναμένει ότι 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 μεριμνήσει για 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 μεταβιβασθεί στον πελάτη. Όταν (ή ενόσω) η οικονομική οντότητα που λειτουργεί ως εντολοδόχος εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης, 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 ανάλλαγμα που έλαβε για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρείχε το εν λόγω μέρος.
- B37 Ενδείξεις ότι η οικονομική οντότητα ελέγχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση στον πελάτη (και είναι, ως εκ τούτου, εντολέας (βλέπε παράγραφο B35) περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) η οικονομική οντότητα είναι κατά κύριο λόγο υπεύθυνη για την εκπλήρωση της υπόσχεσης παροχής του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας. Αυτό περιλαμβάνει κατά κανόνα την ευθύνη για την αποδοχή του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας (για παράδειγμα, την πρωταρχική ευθύνη το προϊόν ή η υπηρεσία να πληροί προδιαγραφές του πελάτη). Αν η οικονομική οντότητα φέρει την πρωταρχική ευθύνη για την τήρηση της υπόσχεσης να παράσχει το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία, αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι το άλλο μέρος που εμπλέκεται στην παροχή του συγκεκριμένου αγαθού ή της υπηρεσίας ενεργεί για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας.
 - β) η οικονομική οντότητα διατρέχει κίνδυνο αποθέματος προτού μεταβιβαστεί το συγκεκριμένο αγαθό ή η υπηρεσία σε πελάτη ή μετά τη μεταβίβαση του ελέγχου στον πελάτη (για παράδειγμα, εάν ο πελάτης έχει δικαίωμα επιστροφής). Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα αποκτά, ή δεσμεύεται να αποκτήσει, το συγκεκριμένο αγαθό ή την υπηρεσία πριν από τη σύναψη της σύμβασης 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, ο εντολοδόχος μπορεί να έχει διακριτική ευχέρεια στον καθορισμό των τιμών σε ορισμένες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, ο εντολοδόχος μπορεί να έχει κάποια ευελιξία όσον αφορά τον καθορισμό των τιμών προκειμένου να προκύψουν πρόσθετα έσοδα από τη μερίμνά του για την παροχή των αγαθών ή των υπηρεσιών από τρίτα μέρη στους πελάτες.
- B37A Οι ενδείξεις της παραγράφου 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 αναγνωρίσει έσοδο για την εκπλήρωση της υποχρέωσης εκτέλεσης που συνίσταται στην εξασφάλιση μιας σύμβασης για το τρίτο μέρος (δηλαδή αν η οικονομική οντότητα λειτουργεί ως εντολοδόχος).

Δικαιώματα προαίρεσης πελατών για πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες

- B39 Υπάρχουν διάφορες μορφές δικαιωμάτων προαίρεσης πελατών για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών, δωρεάν ή με έκπτωση, όπως κίνητρα πωλήσεων, πόντοι ανταμοιβής πελατών, δικαιώματα ανανέωσης σύμβασης ή άλλες εκπτώσεις σε μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες.
- B40 Εάν σε μια σύμβαση η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη το δικαίωμα προαίρεσης να αποκτήσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες, το δικαίωμα αυτό γείρει υποχρέωση εκτέλεσης στη σύμβαση μόνο εάν παρέχει στον πελάτη ουσιαστικά δικαιώματα το οποίο ο πελάτης δεν θα αποκτούσε εάν δεν είχε συνάψει τη σύμβαση (για παράδειγμα, μια έκπτωση που επαυξάνει το εύρος εκπτώσεων που συνήθως παρέχονται για τα εν λόγω αγαθά ή τις υπηρεσίες, στη συγκεκριμένη κατηγορία πελατών, στη συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή ή αγορά). Εάν το δικαίωμα προαίρεσης παρέχει ουσιαστικά δικαιώματα στον πελάτη, ουσιαστικά ο πελάτης πληρώνει την οικονομική οντότητα προκαταβολικά για μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες και η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο όταν τα εν λόγω μελλοντικά αγαθά ή υπηρεσίες μεταβιβαστούν ή όταν λήξει το δικαίωμα προαίρεσης.

- B41 Εάν ο πελάτης έχει το δικαίωμα προαίρεσης να αποκτήσει πρόσθετα αγαθά ή υπηρεσίες σε τιμή που αντικατοπτρίζει την αυτοτελή τιμή πώλησης του αγαθού ή της υπηρεσίας, το εν λόγω δικαίωμα προαίρεσης δεν παρέχει ουσιώδες δικαίωμα στον πελάτη, ακόμα και αν μπορεί να ασκηθεί μόνο με τη σύναψη προηγούμενης σύμβασης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει πραγματοποιήσει προσφορά προώθησης πωλήσεων και την αντιμετωπίζει λογιστικά σύμφωνα με το παρόν πρότυπο μόνο όταν ο πελάτης ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης για αγορά πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών.
- B42 Σύμφωνα με την παράγραφο 74, η οικονομική οντότητα επιμερίζει την τιμή συναλλαγής στις υποχρεώσεις εκτέλεσης βάσει των σχετικών αυτοτελών τιμών πώλησης. Εάν η αυτοτελής τιμή πώλησης ενός δικαιώματος προαίρεσης του πελάτη για απόκτηση πρόσθετων αγαθών ή υπηρεσιών δεν είναι άμεσα παρατηρήσιμη, η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί εκτίμηση. Η εκτίμηση αυτή αντικατοπτρίζει την έκπτωση την οποία θα λάμβανε ο πελάτης κατά την άσκηση του δικαιώματός του, κατόπιν προσαρμογής με βάση αμφότερα τα κάτωθι:
- α) τυχόν εκπτώσεις τις οποίες ο πελάτης θα λάμβανε χωρίς να ασκήσει το δικαίωμα προαίρεσης· και
- β) την πιθανότητα άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης.
- B43 Εάν ο πελάτης έχει ουσιώδες δικαίωμα για απόκτηση μελλοντικών αγαθών ή υπηρεσιών και τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι παρόμοια με τα αρχικά αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης και παρέχονται σύμφωνα με τους όρους της αρχικής σύμβασης, η οικονομική οντότητα δύναται, ως πρακτική εναλλακτική λύση στην εκτίμηση της αυτοτελούς τιμής πώλησης του δικαιώματος προαίρεσης, να επιμερίσει την τιμή συναλλαγής στα προαιρετικά αγαθά ή υπηρεσίες βάσει των αγαθών ή υπηρεσιών που εκτιμά ότι θα παρέχει και του αντίστοιχου εκτιμώμενου ανταλλάγματος. Συνήθως, τέτοιου είδους δικαιώματα προαίρεσης αφορούν ανανεώσεις συμβάσεων.

Δικαιώματα πελατών που δεν έχουν ασκηθεί

- B44 Σύμφωνα με την παράγραφο 106, μετά τη λήψη προπληρωμής από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια συμβατική υποχρέωση ίση με το ποσό της προπληρωμής για την υποχρέωση εκτέλεσης να μεταβιβάσει, ή να είναι σε ετοιμότητα να μεταβιβάσει, αγαθά ή υπηρεσίες στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει αυτή τη συμβατική υποχρέωση (και αναγνωρίζει έσοδο), όταν μεταβιβάσει τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες και, κατ' επέκταση, εκπληρώσει την υποχρέωση εκτέλεσης.
- B45 Η μη επιστρεπτέα προπληρωμή που καταβάλλει ο πελάτης στην οικονομική οντότητα τού δίνει το δικαίωμα να λάβει ένα αγαθό ή μια υπηρεσία στο μέλλον (και υποχρεώνει την οικονομική οντότητα να είναι σε ετοιμότητα να μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία). Ωστόσο, ενδέχεται οι πελάτες να μην ασκήσουν όλα τα συμβατικά τους δικαιώματα. Τα δικαιώματα που δεν έχουν ασκηθεί αναφέρονται συχνά ως οφέλη από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων.
- B46 Εάν η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι θα δικαιούται κάποιο ποσό από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων για μια συμβατική υποχρέωση, αναγνωρίζει το εκτιμώμενο όφελος από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων ως έσοδο αναλογικά με τον συνήθη τρόπο άσκησης δικαιωμάτων από τον πελάτη. Εάν εκτιμά ότι δεν θα δικαιούται κάποιο ποσό από μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το εκτιμώμενο όφελος από τη μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων ως έσοδο όταν ελαχιστοποιηθούν οι πιθανότητες άσκησης των υπολειπόμενων δικαιωμάτων από τον πελάτη. Προκειμένου να καθορίσει αν εκτιμά ότι θα δικαιούται κάποιο ποσό από μη εξαργύρωση επιβραβεύσεων, η οικονομική οντότητα εξετάζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-58 σχετικά με τις εκτιμήσεις του μεταβλητού ανταλλάγματος που υπόκεινται σε περιορισμούς.
- B47 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υποχρέωση (όχι το έσοδο) για κάθε αντάλλαγμα που λαμβάνει ως αποτέλεσμα των δικαιωμάτων πελάτη που δεν έχουν ασκηθεί και το οποίο οφείλει να εμβάσει σε άλλο μέρος, όπως, για παράδειγμα, σε κρατική οντότητα σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία περί αζήτητης περιουσίας.

Μη επιστρεπτέες προκαταβολικές αμοιβές (και ορισμένα σχετικά έξοδα)

- B48 Σε ορισμένες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα χρεώνει τον πελάτη με μια μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή κατά την έναρξη ισχύος ή κοντά στην έναρξη ισχύος της σύμβασης. Μερικά παραδείγματα είναι το τέλος εγγραφής στις συμβάσεις μελών γυμναστηρίων, τα τέλη ενεργοποίησης στις συμβάσεις τηλεπικοινωνιών, τα έξοδα φακέλου σε ορισμένες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και η αρχική αμοιβή σε ορισμένες συμβάσεις προμηθειών.
- B49 Προκειμένου να προσδιορίσει τις υποχρεώσεις εκτέλεσης σε τέτοιες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν η αμοιβή σχετίζεται με τη μεταβίβαση του υπεσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας. Σε πολλές περιπτώσεις, μολονότι η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή σχετίζεται με κάποια ενέργεια την οποία υποχρεούται να αναλάβει η οικονομική οντότητα κατά την έναρξη ισχύος, ή κοντά στην έναρξη ισχύος, της σύμβασης για να εκπληρώσει τη σύμβαση, η εν λόγω ενέργεια δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση του υπεσχόμενου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη (βλέπε παράγραφο 25). Αντιθέτως, η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή συνιστά προκαταβολή έναντι μελλοντικών αγαθών ή υπηρεσιών και, συνεπώς, αναγνωρίζεται ως έσοδο όταν παρασχεθούν τα μελλοντικά αγαθά και υπηρεσίες. Η περίοδος αναγνώρισης του εσόδου επεκτείνεται πέρα από την αρχική συμβατική περίοδο εάν η οικονομική οντότητα παρέχει στον πελάτη δικαίωμα ανανέωσης της σύμβασης το οποίο παρέχει στον πελάτη ουσιώδες δικαίωμα, όπως περιγράφεται στην παράγραφο B40.

- B50 Εάν η μη επιστρεπτέα προκαταβολική αμοιβή σχετίζεται με κάποιο αγαθό ή υπηρεσία, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν θα αντιμετωπίσει λογιστικά το αγαθό ή την υπηρεσία ως χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30.
- B51 Η οικονομική οντότητα ενδέχεται να χρεώσει μη επιστρεπτέα αμοιβή εν μέρει ως αποζημίωση για κόστος με το οποίο επιβαρύνθηκε για την κατάρτιση της σύμβασης (ή άλλες διοικητικές εργασίες, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 25). Εάν αυτές οι ενέργειες κατάρτισης της σύμβασης δεν εκπληρώνουν την υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα παραβλέπει τις εν λόγω ενέργειες (και τις αντίστοιχες δαπάνες) κατά την επιμέτρηση της προόδου σύμφωνα με την παράγραφο B19. Αυτό συμβαίνει επειδή το κόστος των ενεργειών κατάρτισης της σύμβασης δεν αποτυπώνει τη μεταβίβαση των υπηρεσιών στον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνθηκε για την κατάρτιση της σύμβασης είχαν ως αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός περιουσιακού στοιχείου που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 95.

Παραχώρηση άδειας χρήσης

- 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 μέσω και ψυχαγωγίας·
 - γ) δικαιώρηση 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 συνήθειες 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 παραχώρηση άδειας (ή αδειών) χρήσης 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 παραχώρηση άδειας χρήσης δεν είναι διακριτή από άλλα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες στη σύμβαση όπως προβλέπεται από τις παραγράφους 26-30, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης μαζί με την παροχή των άλλων υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών, ως ενιαία υποχρέωση εκτέλεσης. Ακολουθούν ορισμένα παραδείγματα αδειών χρήσης που δεν είναι διακριτές από άλλα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες της σύμβασης:
- α) άδεια χρήσης που αποτελεί μέρος ενός ενσώματου αγαθού και η οποία είναι απαραίτητη για να είναι το αγαθό λειτουργικό· και
 - β) άδεια χρήσης από την οποία ο πελάτης δύναται να επωφεληθεί μόνο σε συνδυασμό με σχετική υπηρεσία (όπως μια ηλεκτρονική υπηρεσία που παρέχεται από την οικονομική οντότητα και επιτρέπει στον πελάτη να έχει πρόσβαση στο περιεχόμενο μέσω της παραχώρησης άδειας χρήσης).
- B55 Εάν η άδεια χρήσης δεν είναι διακριτή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 31-38 για να καθορίσει αν η υποχρέωση εκτέλεσης (που περιλαμβάνει την υπεσχημένη άδεια χρήσης) είναι υποχρέωση εκτέλεσης που εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου ή σε δεδομένη χρονική στιγμή.
- B56 Εάν η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης είναι διακριτή από τα άλλα υπεσχημένα αγαθά ή υπηρεσίες μιας σύμβασης και, επομένως, η υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης αποτελεί χωριστή υποχρέωση εκτέλεσης, η οικονομική οντότητα καθορίζει αν η άδεια χρήσης μεταβιβάζεται στον πελάτη είτε σε δεδομένη χρονική στιγμή είτε σε βάθος χρόνου. Για να καθορισθεί αυτό, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για παραχώρηση άδειας χρήσης στον πελάτη συνίσταται στην παροχή στον πελάτη:
- α) του δικαιώματος πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας όπως αυτή διαμορφώνεται στη διάρκεια της περιόδου άδειας χρήσης· ή
 - β) του δικαιώματος χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας όπως αυτή έχει διαμορφωθεί τη χρονική στιγμή παραχώρησης της άδειας χρήσης.

Καθορισμός της φύσης της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας

- B57 [Διαγράφηκε]
- B58 Η φύση της υπόσχεσης της οικονομικής οντότητας για παραχώρηση άδειας χρήσης 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 παραγράφους B59 και B59A).
 - β) τα δικαιώματα που χορηγούνται από την άδεια εκδέχονται άμεσα τον πελάτη σε οποιοδήποτε θετικές ή αρνητικές επιδράσεις των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας που προσδιορίζονται στην παράγραφο B58 στοιχείο α) και
 - γ) οι εν λόγω δραστηριότητες δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας στον πελάτη κατά τη διάρκεια της εκτέλεσής τους (βλέπε παράγραφο 25).
- B59 Ορισμένοι παράγοντες που δύνανται να υποδεικνύουν ότι ο πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει δραστηριότητες οι οποίες επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία είναι οι συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές, οι δημοσιευμένες πολιτικές ή συγκεκριμένες δηλώσεις της οικονομικής οντότητας. Μολονότι δεν αποτελεί καθοριστικό παράγοντα, η ύπαρξη κοινού οικονομικού συμφέροντος (για παράδειγμα, δικαιώματα βάσει πωλήσεων) μεταξύ της οικονομικής οντότητας και του πελάτη, το οποίο σχετίζεται με τη διανοητική ιδιοκτησία επί της οποίας ο πελάτης έχει δικαιώματα, θα μπορούσε επίσης να υποδεικνύει ότι πελάτης εύλογα αναμένει ότι η οικονομική οντότητα θα ασκήσει τέτοιες δραστηριότητες.
- B59A Οι δραστηριότητες μιας οντότητας επηρεάζουν σημαντικά τη διανοητική ιδιοκτησία στην οποία ο πελάτης έχει δικαιώματα εφόσον:
- α) οι δραστηριότητες αυτές αναμένεται να τροποποιήσουν σημαντικά τη μορφή (για παράδειγμα, τον σχεδιασμό ή το περιεχόμενο) ή τη λειτουργικότητα (για παράδειγμα, την ικανότητα εκτέλεσης λειτουργίας ή έργου) της διανοητικής ιδιοκτησίας· ή
 - β) η δυνατότητα του πελάτη να αποκομίζει οφέλη από τη διανοητική ιδιοκτησία απορρέει ουσιαστικά ή εξαρτάται από τις εν λόγω δραστηριότητες. Για παράδειγμα, το όφελος από ένα σήμα συχνά απορρέει ή εξαρτάται από τις εν εξελίξει δραστηριότητες της οντότητας που στηρίζουν ή 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 διανοητικής ιδιοκτησίας προκύπτει από αυτή τη λειτουργικότητα. Κατά συνέπεια, η δυνατότητα του πελάτη να αποκομίζει οφέλη από την εν λόγω διανοητική ιδιοκτησία δεν επηρεάζεται σημαντικά από τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, εκτός αν αυτές μεταβάλλουν σημαντικά τη μορφή ή τη λειτουργικότητά της. Μεταξύ των ειδών διανοητικής ιδιοκτησίας που έχουν συχνά σημαντική αυτόνομη λειτουργικότητα περιλαμβάνονται το λογισμικό, οι βιολογικές ενώσεις ή οι χημικοί τύποι φαρμάκων και το ολοκληρωμένο περιεχόμενο μέσων ενημέρωσης (για παράδειγμα, ταινίες, τηλεοπτικές εκπομπές και μουσικές ηχογραφήσεις).
- B60 Εάν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου B58, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά την υπόσχεση για παραχώρηση άδειας χρήσης ως υποχρέωση εκτέλεσης η οποία εκπληρώνεται σε βάθος χρόνου, επειδή ο πελάτης θα λαμβάνει και ταυτόχρονα θα αναλώνει τα οφέλη από την εκτέλεση της οικονομικής οντότητας σχετικά με την παροχή πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης [βλέπε παράγραφο 35 στοιχείο α)]. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 39-45 για να επιλέξει την κατάλληλη μέθοδο επιμέτρησης της προόδου 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 χρήσης στον πελάτη. Αυτό συνεπάγεται ότι ο πελάτης δύναται να ορίσει τη χρήση της άδειας παραχώρησης και να αποκομίσει κατ' ουσίαν 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 αναγνωρισθεί έσοδο για άδεια χρήσης που παρέχει δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας πριν από την έναρξη της περιόδου κατά την οποία ο πελάτης δύναται να χρησιμοποιήσει την άδεια χρήσης και να επωφεληθεί από αυτή. Για παράδειγμα, εάν η περίοδος άδειας χρήσης ενός λογισμικού ξεκινά προτού η οικονομική οντότητα παράσχει (ή καταστήσει με άλλο τρόπο διαθέσιμο) στον πελάτη τον κωδικό που του επιτρέπει την άμεση χρήση του λογισμικού, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο πριν παρασχεθεί ο εν λόγω κωδικός (ή πριν καταστεί με άλλο τρόπο διαθέσιμος).

B62 Η οικονομική οντότητα παραβλέπει τους ακόλουθους παράγοντες όταν προσδιορίζει αν η άδεια χρήσης παρέχει δικαίωμα πρόσβασης στη διανοητική ιδιοκτησία της οικονομικής οντότητας ή δικαίωμα χρήσης της διανοητικής ιδιοκτησίας της οικονομικής οντότητας:

α) Χρονικούς ή γεωγραφικούς περιορισμούς ή περιορισμούς στη χρήση —οι εν λόγω περιορισμοί καθορίζουν τα χαρακτηριστικά της υπεσχημένης άδειας χρήσης και όχι αν η οικονομική οντότητα εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης σε δεδομένη χρονική στιγμή ή σε βάθος χρόνου.

β) Εγγυήσεις που παρέχει η οικονομική οντότητα ότι διαθέτει εν ισχύ δίπλωμα ευρεσιτεχνίας για τη διανοητική ιδιοκτησία και ότι θα προστατεύσει το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας από μη εξουσιοδοτημένη χρήση— η υπόσχεση προστασίας 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 άδειας χρήσης που προβλέπονται στη σύμβαση.

Δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης

B63 Παρά τις απαιτήσεις των παραγράφων 56-59, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο για ένα δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης που έχει υποσχεθεί σε αντάλλαγμα της άδειας χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας μόνο όταν επέλθει (ή ενόσω διαρκεί) το τελευταίο από τα ακόλουθα γεγονότα:

α) πραγματοποίηση μεταγενέστερης πώλησης ή χρήσης· και

β) εκπλήρωση (ή μερική εκπλήρωση) της υποχρέωσης εκτέλεσης στην οποία έχουν επιμεριστεί ορισμένα ή όλα τα δικαιώματα βάσει πωλήσεων ή χρήσης.

B63A Η απαίτηση για δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης της παραγράφου B63 εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα σχετίζεται μόνο με άδεια χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας ή όταν η άδεια χρήσης διανοητικής ιδιοκτησίας είναι το κυρίαρχο στοιχείο με το οποίο συνδέεται το δικαίωμα (για παράδειγμα, η άδεια χρήσης της διανοητικής 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 απ' ό,τι στα λοιπά αγαθά ή υπηρεσίες που σχετίζονται με το δικαίωμα).

B63B Όταν πληρούται η απαίτηση της παραγράφου B63A, αναγνωρίζεται εξ ολοκλήρου έσοδο από δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης σύμφωνα με την παράγραφο B63. Όταν δεν πληρούται η απαίτηση της παραγράφου B63A, εφαρμόζονται στο δικαίωμα βάσει πωλήσεων ή χρήσης οι απαιτήσεις σχετικά με το μεταβλητό αντάλλαγμα των παραγράφων 50 έως 59.

Συμφωνίες επαναγοράς

B64 Η συμφωνία επαναγοράς είναι μια σύμβαση με την οποία η οικονομική οντότητα πωλεί ένα περιουσιακό στοιχείο και επίσης υπόσχεται ή έχει το δικαίωμα (είτε στην ίδια σύμβαση είτε σε άλλη) να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο. Το επαναγοραζόμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι το στοιχείο που είχε αρχικά πωληθεί στον πελάτη, ένα περιουσιακό στοιχείο που είναι ουσιαστικά ίδιο με αυτό ή ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο του οποίου αποτελεί μέρος το περιουσιακό στοιχείο που είχε πωληθεί αρχικά.

B65 Γενικά, υπάρχουν τρία είδη συμφωνιών επαναγοράς:

α) η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο (προθεσμιακή σύμβαση)·

β) το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο (δικαίωμα αγοράς)· και

γ) η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατόπιν αιτήματος του πελάτη (δικαίωμα πώλησης).

Προθεσμιακή σύμβαση ή δικαίωμα αγοράς

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 υπόκειται σε περιορισμούς ως προς τη δυνατότητά του να ορίσει τη χρήση και να αποκομίσει κατ' ουσίαν όλα τα υπολειπόμενα οφέλη του περιουσιακού στοιχείου, παρόλο που 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) ως μορφή χρηματοδότησης σύμφωνα με την παράγραφο Β68, εάν η οικονομική οντότητα δύναται ή πρέπει να επαναγοράσει το περιουσιακό στοιχείο για ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου.

- B67 Κατά τη σύγκριση της τιμής επαναγοράς με την τιμή πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη διαχρονική αξία του χρήματος.
- B68 Εάν η συμφωνία επαναγοράς αποτελεί μορφή χρηματοδότησης, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο και παράλληλα να αναγνωρίζει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τυχόν αντάλλαγμα που έλαβε από τον πελάτη. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη διαφορά μεταξύ του ποσού του ανταλλάγματος που έλαβε από τον πελάτη και του ποσού του ανταλλάγματος που θα καταβάλει στον πελάτη ως τόκο και, κατά περίπτωση, ως δαπάνες επεξεργασίας ή διαφύλαξης (για παράδειγμα, ασφάλεια).
- B69 Εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνεύσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο.

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 να καταβάλει ουσιαστικά 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.
- B71 Για να καθορίσει αν ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, η οικονομική οντότητα εξετάζει διάφορους παράγοντες, όπως η σχέση τιμής επαναγοράς και εκτιμώμενης αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία επαναγοράς και το χρονικό διάστημα μέχρι την εκπνοή του δικαιώματος. Για παράδειγμα, εάν η τιμή επαναγοράς αναμένεται να είναι σημαντικά υψηλότερη από την αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, αυτό ενδέχεται να αποτελεί ένδειξη ότι ο πελάτης έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμα πώλησης.
- B72 Εάν ο πελάτης δεν έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του σε τιμή χαμηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης του περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως πώληση προϊόντος με δικαίωμα επιστροφής, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β20-Β27.
- B73 Εάν η τιμή επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης και υπερβαίνει την εκτιμώμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, η σύμβαση αποτελεί ουσιαστικά μορφή χρηματοδότησης και, συνεπώς, η λογιστική της αντιμετώπιση περιγράφεται στην παράγραφο Β68.
- B74 Εάν η τιμή επαναγοράς του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή υψηλότερη από την αρχική τιμή πώλησης και χαμηλότερη ή ίση με την εκτιμώμενη αγοραία αξία του περιουσιακού στοιχείου, και ο πελάτης δεν έχει σημαντικό οικονομικό κίνητρο να ασκήσει το δικαίωμά του, τότε η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη συμφωνία ως πώληση προϊόντος με δικαίωμα επιστροφής, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Β20-Β27.
- B75 Κατά τη σύγκριση της τιμής επαναγοράς με την τιμή πώλησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει τη διαχρονική αξία του χρήματος.
- B76 Εάν το δικαίωμα προαίρεσης εκπνεύσει χωρίς να ασκηθεί, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει την υποχρέωση και αναγνωρίζει έσοδο.

Συμφωνίες παρακαταθήκης

- B77 Όταν η οικονομική οντότητα παραδίδει ένα προϊόν σε ένα άλλο μέρος (για παράδειγμα σε έναν έμπορο ή διανομέα) για πώληση σε τελικούς πελάτες, η οικονομική οντότητα αξιολογεί αν το άλλο μέρος αποκτά έλεγχο του προϊόντος τη δεδομένη χρονική στιγμή. Ένα προϊόν που έχει παραδοθεί σε άλλο μέρος μπορεί να εμπίπτει σε συμφωνία παρακαταθήκης εάν το άλλο μέρος δεν έχει αποκτήσει τον έλεγχο του προϊόντος. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει έσοδο με την παράδοση του προϊόντος στο άλλο μέρος, εάν πρόκειται για προϊόν σε παρακαταθήκη.
- B78 Ενδείξεις ότι μια συμφωνία συνιστά συμφωνία παρακαταθήκης είναι, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες:
- α) το προϊόν βρίσκεται υπό τον έλεγχο της οικονομικής οντότητας έως την επέλευση ενός συγκεκριμένου γεγονότος, όπως η πώληση του προϊόντος σε πελάτη του εμπόρου ή η παρέλευση συγκεκριμένης χρονικής περιόδου·
 - β) η οικονομική οντότητα δύναται να απαιτήσει την επιστροφή του προϊόντος ή τη μεταβίβαση του προϊόντος σε τρίτο μέρος (για παράδειγμα έναν άλλον έμπορο)· και
 - γ) ο έμπορος δεν έχει ανεπιφύλακτη υποχρέωση να πληρώσει για το προϊόν (παρόλο που ίσως απαιτείται να καταβάλει εγγύηση).

Συμφωνίες που προβλέπουν τιμολόγηση πριν από την παράδοση

- B79 Συμφωνία που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση είναι μια σύμβαση βάσει της οποίας η οικονομική οντότητα τιμολογεί τον πελάτη για ένα προϊόν αλλά συνεχίζει να έχει στη φυσική κατοχή της το προϊόν, έως ότου αυτό μεταβιβαστεί στον πελάτη σε μελλοντική χρονική στιγμή. Για παράδειγμα, ο πελάτης δύναται να ζητήσει από την οικονομική οντότητα να συνάψουν τέτοιου είδους σύμβαση, επειδή ο πελάτης δεν έχει διαθέσιμο χώρο για το προϊόν ή λόγω καθυστερήσεων στο χρονοδιάγραμμα παραγωγής του πελάτη.
- B80 Η οικονομική οντότητα καθορίζει τον χρόνο εκπλήρωσης της υποχρέωσης εκτέλεσης της μεταβίβασης του προϊόντος, αξιολογώντας τον χρόνο κατά τον οποίο ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο του προϊόντος (βλέπε παράγραφο 38). Σε ορισμένες συμβάσεις, ο έλεγχος μεταβιβάζεται είτε κατά την παράδοση του προϊόντος στον χώρο του πελάτη είτε κατά την αποστολή του προϊόντος, αναλόγως των όρων της σύμβασης (περιλαμβανομένων των όρων παράδοσης και αποστολής). Ωστόσο, σε κάποιες συμβάσεις, ο πελάτης ενδέχεται να αποκτήσει τον έλεγχο ενός προϊόντος μολονότι το προϊόν παραμένει στη φυσική κατοχή της οικονομικής οντότητας. Σε αυτή την περίπτωση, ο πελάτης έχει τη δυνατότητα να ορίσει τη χρήση και να αποκομίσει κατ' ουσίαν όλα τα υπολειπόμενα οφέλη του προϊόντος, παρόλο που έχει αποφασίσει να μην ασκήσει το δικαίωμά του για φυσική κατοχή του προϊόντος. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα δεν ελέγχει το προϊόν. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα παρέχει υπηρεσίες φύλαξης στον πελάτη για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο του πελάτη.
- B81 Επιπρόσθετα της εφαρμογής των απαιτήσεων της παραγράφου 38, για να θεωρηθεί ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του προϊόντος σε μια συμφωνία που προβλέπει τιμολόγηση πριν από την παράδοση, πρέπει να πληρούνται όλα τα ακόλουθα κριτήρια:
- α) πρέπει να υπάρχει ουσιαστικός λόγος για τη σύναψη συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση (για παράδειγμα, έχει ζητηθεί από τον πελάτη)·
 - β) πρέπει το προϊόν να αναγνωρίζεται χωριστά ως ιδιοκτησία του πελάτη·
 - γ) πρέπει το προϊόν να είναι έτοιμο για φυσική μεταβίβαση στον πελάτη· και
 - δ) η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει το προϊόν ή να το διαθέσει σε άλλον πελάτη.
- B82 Εάν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδο από την πώληση ενός προϊόντος βάσει συμφωνίας που προβλέπει την τιμολόγηση πριν από την παράδοση, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν έχει υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, για υπηρεσίες φύλαξης) σύμφωνα με τις παραγράφους 22-30, στις οποίες η οικονομική οντότητα επιμερίζει μέρος της τιμής συναλλαγής σύμφωνα με τις παραγράφους 73-86.

Αποδοχή από τον πελάτη

- B83 Σύμφωνα με την παράγραφο 38 στοιχείο ε), η αποδοχή από τον πελάτη ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου. Οι ρήτρες περί αποδοχής από τον πελάτη επιτρέπουν στον πελάτη να ακυρώσει μια σύμβαση ή να απαιτήσει από την οικονομική οντότητα να λάβει διορθωτικά μέτρα, εάν ένα αγαθό ή μια υπηρεσία δεν πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές. Η οικονομική οντότητα εξετάζει τέτοιες ρήτρες προκειμένου να αξιολογήσει τότε ο πελάτης αποκτά τον έλεγχο ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.
- B84 Εάν μια οικονομική οντότητα δύναται αντικειμενικά να προσδιορίσει ότι ο έλεγχος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη σύμφωνα με τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης, τότε η αποδοχή από τον πελάτη αποτελεί τυπικότητα που δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό από πλευράς της οικονομικής οντότητας του χρόνου κατά τον οποίο ο πελάτης απέκτησε τον έλεγχο του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν η ρήτρα περί αποδοχής από τον πελάτη βασίζεται στην εκπλήρωση συγκεκριμένων χαρακτηριστικών μεγέθους και βάρους, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να διαπιστώσει αν αυτά τα κριτήρια πληρούνται προτού λάβει επιβεβαίωση για αποδοχή από τον πελάτη. Η εμπειρία της οικονομικής οντότητας με συμβάσεις για παρόμοια αγαθά ή υπηρεσίες μπορεί να παρέχει απόδειξη ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που παρασχέθηκε στον πελάτη πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης. Εάν το έσοδο αναγνωριστεί πριν από την αποδοχή από τον πελάτη, η οικονομική οντότητα συνεχίζει να οφείλει να εξετάσει αν υπάρχουν υπολειπόμενες υποχρεώσεις εκτέλεσης (για παράδειγμα, εγκατάσταση εξοπλισμού) και να αξιολογήσει αν αυτές πρέπει λογιστικά να αντιμετωπιστούν χωριστά.
- B85 Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα δεν δύναται αντικειμενικά να προσδιορίσει ότι το προϊόν ή η υπηρεσία που έχει μεταβιβαστεί στον πελάτη πληροί τις συμφωνηθείσες προδιαγραφές της σύμβασης, τότε η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να συμπεράνει ότι ο πελάτης έχει αποκτήσει τον έλεγχο έως ότου η οικονομική οντότητα λάβει την αποδοχή από τον πελάτη. Αυτό συμβαίνει επειδή, σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα δεν δύναται να προσδιορίσει ότι ο πελάτης έχει την ικανότητα να ορίσει τη χρήση και να αποκομίσει κατ' ουσίαν όλα τα υπολειπόμενα οφέλη του αγαθού ή της υπηρεσίας.
- B86 Εάν η οικονομική οντότητα παραδώσει προϊόντα στον πελάτη για δοκιμή ή για λόγους αξιολόγησης και ο πελάτης δεν δεσμεύεται να πληρώσει κάποιο αντάλλαγμα έως την παρέλευση της δοκιμαστικής περιόδου, ο έλεγχος του προϊόντος δεν μεταβιβάζεται στον πελάτη μέχρι είτε ο πελάτης να αποδεχθεί το προϊόν είτε να παρέλθει η δοκιμαστική περίοδος.

Γνωστοποίηση της ανάλυσης εσόδων

- B87 Βάσει της παραγράφου 114, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναλύει τα έσοδα από συμβάσεις με πελάτες σε κατηγορίες που αποτυπώνουν πώς επηρεάζονται η φύση, το ποσό, ο χρόνος και η αβεβαιότητα των εσόδων και των ταμειακών ροών από οικονομικούς παράγοντες. Ως εκ τούτου, ο βαθμός στον οποίο αναλύονται τα έσοδα της οικονομικής οντότητας για λόγους γνωστοποίησης εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις που αφορούν τις συμβάσεις με πελάτες της οικονομικής οντότητας. Ορισμένες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να χρειάζεται να χρησιμοποιήσουν περισσότερα από ένα είδη κατηγοριών για να επιτύχουν τον σκοπό της παραγράφου 114 σχετικά με την ανάλυση των εσόδων. Άλλες οικονομικές οντότητες ενδέχεται να επιτυγχάνουν τον σκοπό με ανάλυση των εσόδων σε ένα μόνο είδος κατηγορίας.
- B88 Κατά την επιλογή του είδους κατηγορίας (ή κατηγοριών) για την ανάλυση των εσόδων, η οικονομική οντότητα εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο έχουν παρουσιαστεί οι πληροφορίες για τα έσοδα της οικονομικής οντότητας για άλλους σκοπούς, περιλαμβανομένων όλων των ακόλουθων:
- α) γνωστοποιήσεων εκτός των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, σε ανακοινώσεις αποτελεσμάτων, ετήσιους απολογισμούς ή παρουσιάσεις σε επενδυτές)·
 - β) πληροφοριών που εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης αποφάσεων για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης των λειτουργικών τομέων· και
 - γ) άλλων πληροφοριών που είναι παρόμοιες με τα είδη των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο B88 στοιχεία α) και β) και που χρησιμοποιούνται από την οικονομική οντότητα ή τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οικονομικής οντότητας ή για τη λήψη αποφάσεων επιμερισμού πόρων.
- B89 Τα παραδείγματα κατάλληλων κατηγοριών περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- α) το είδος αγαθού ή υπηρεσίας (για παράδειγμα, βασικές γραμμές παραγωγής)·
 - β) τον γεωγραφικό τομέα (για παράδειγμα, χώρα ή περιοχή)·

- γ) την αγορά ή το είδος πελάτη (για παράδειγμα, πελάτες δημοσίου ή ιδιώτες)·
- δ) το είδος της σύμβασης (για παράδειγμα, συμβάσεις σταθερού τιμήματος και συμβάσεις σε χρονική και υλική βάση)·
- ε) τη διάρκεια της σύμβασης (για παράδειγμα, βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες συμβάσεις)·
- στ) τον χρόνο μεταβίβασης των αγαθών ή των υπηρεσιών (για παράδειγμα, έσοδα από αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάζονται στους πελάτες σε δεδομένη χρονική στιγμή και έσοδα από αγαθά ή υπηρεσίες που μεταβιβάζονται σε βάθος χρόνου)· και
- ζ) τους διαύλους πωλήσεων (για παράδειγμα, αγαθά που πωλούνται απευθείας στους καταναλωτές και αγαθά που πωλούνται μέσω μεσαζόντων).

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του προτύπου και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Γ1Α Με το ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 5, 97, Β66 και Β70. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.
- Γ1Β Με το έγγραφο Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, που εκδόθηκε τον Απρίλιο του 2016, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 26, 27, 29, Β1, Β34-Β38, Β52-Β53, Β58, Γ2, Γ5 και Γ7, απαλείφθηκε η παράγραφος Β57 και προστέθηκαν οι παράγραφοι Β34Α, Β35Α, Β35Β, Β37Α, Β59Α, Β63Α, Β63Β, Γ7Α και Γ8Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Γ1Γ Με το ΔΠΧΑ 17, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2017, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- Γ2 Για τους σκοπούς των μεταβατικών απαιτήσεων των παραγράφων Γ3-Γ8Α:
- α) ως ημερομηνία αρχικής εφαρμογής νοείται η αρχή της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο· και
- β) ως ολοκληρωθείσα σύμβαση νοείται μια σύμβαση για την οποία η οικονομική οντότητα έχει μεταβίβσει 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:
- α) αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με παρουσίαση όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη, βάσει των λύσεων που προβλέπονται στην παράγραφο Γ5· ή
- β) αναδρομικά, με αναγνώριση της σωρευτικής επίδρασης της αρχικής εφαρμογής του παρόντος προτύπου κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, σύμφωνα με τις παραγράφους Γ7-Γ8.
- Γ4 Παρά τις απαιτήσεις της παραγράφου 28 του ΔΛΠ 8, όταν το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για πρώτη φορά, η οικονομική οντότητα χρειάζεται απλώς να παρουσιάσει τα ποσοτικά στοιχεία που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 για την ετήσια περίοδο αμέσως πριν από την πρώτη ετήσια περίοδο εφαρμογής του παρόντος προτύπου (η «αμέσως προηγούμενη περίοδος») και μόνο εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο αναδρομικά, σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο α). Η οντότητα μπορεί επίσης να παρέχει αυτές τις πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο ή για προγενέστερες συγκριτικές περιόδους, χωρίς όμως να είναι υποχρεωμένη να το πράξει.
- 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 στοιχείο α):
- α) για ολοκληρωθείσες συμβάσεις, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει συμβάσεις οι οποίες:
- ι) αρχίζουν και ολοκληρώνονται εντός της ίδιας ετήσιας περιόδου αναφοράς· ή

- ii) είναι συμβάσεις που έχουν ολοκληρωθεί κατά την έναρξη της προγενέστερης 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 ποσά μεταβλητού ανταλλάγματος για τις συγκριτικές περιόδους αναφοράς.
- γ) για τις συμβάσεις που είχαν τροποποιηθεί πριν από την έναρξη της προγενέστερης περιόδου που παρουσιάζεται, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να επαναδιατυπώσει αναδρομικά τη σύμβαση ώστε να ληφθούν υπόψη οι εν λόγω τροποποιήσεις της σύμβασης σύμφωνα με τις παραγράφους 20-21. Αντ' αυτού, η οντότητα αποτυπώνει το σωρευτικό αποτέλεσμα όλων των τροποποιήσεων που επέρχονται πριν από την έναρξη της προγενέστερης 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 και περιόδους αναφοράς που παρουσιάζονται. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί όλα τα ακόλουθα:
- α) τις λύσεις που χρησιμοποιήθηκαν· και
 - β) στον βαθμό που είναι ευλόγως δυνατό, ποιοτική αξιολόγηση της εκτιμώμενης επίδρασης της εφαρμογής κάθε λύσης.
- Γ7 Εάν 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 προγενέστερης περιόδου παρουσίας· ή
 - β) για όλες τις τροποποιήσεις της σύμβασης που πραγματοποιούνται πριν από την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής.
- Εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί αυτήν την πρακτική λύση, την εφαρμόζει με συνέπεια σε όλες τις συμβάσεις και γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο Γ6.
- Γ8 Για περιόδους αναφοράς που περιλαμβάνουν την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οικονομική οντότητα παρέχει αμφοτέρως τις ακόλουθες πρόσθετες γνωστοποιήσεις, εάν το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται αναδρομικά σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β):
- α) το ποσό κατά το οποίο έχει επηρεαστεί κάθε κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων στην τρέχουσα περίοδο αναφοράς από την εφαρμογή του παρόντος προτύπου σε σύγκριση με το ΔΛΠ 11, το ΔΛΠ 18 και τις συναφείς διερμηνείες που ίσχυαν πριν από τη μεταβολή· και

β) επεξήγηση των λόγων για τις σημαντικές μεταβολές που προσδιορίζονται βάσει της παραγράφου Γ8 στοιχείο α).

Γ8Α Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις Διευκρινίσεις στο ΔΠΧΑ 15 (βλέπε παράγραφο Γ1Β) αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Κατά την εφαρμογή των τροποποιήσεων αναδρομικά, η 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 η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 15 σύμφωνα με την παράγραφο Γ3 στοιχείο β) μόνο σε συμβάσεις οι οποίες δεν αποτελούν ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής, η οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τις ολοκληρωθείσες συμβάσεις κατά την ημερομηνία πρώτης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 ώστε να ληφθούν υπόψη τα αποτελέσματα των εν λόγω τροποποιήσεων.

Παραπομπές στο ΔΠΧΑ 9

Γ9 Εάν η 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

Γ10 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τα ακόλουθα πρότυπα:

- α) ΔΛΠ 11 *Συμβάσεις κατασκευής*·
- β) ΔΛΠ 18 *Έσοδα*·
- γ) ΕΔΔΠΧΑ 13 *Προγράμματα εμπιστοσύνης πελατών*·
- δ) ΕΔΔΠΧΑ 15 *Συμβάσεις για την κατασκευή ακινήτων*·
- ε) ΕΔΔΠΧΑ 18 *Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες*· και
- στ) ΜΕΔ-31 *Έσοδα — Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης*.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 16

Μισθώσεις

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Το παρόν πρότυπο ορίζει τις αρχές για την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις των μισθώσεων. Σκοπός είναι να διασφαλιστεί ότι οι μισθωτές και οι εκμισθωτές παρέχουν σχετικές πληροφορίες, με τρόπο ο οποίος αποτυπώνει πιστά τις εν λόγω συναλλαγές. Οι πληροφορίες αυτές δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση προκειμένου να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις των μισθώσεων στην οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της 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 τις 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 τη σταθερή 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 παρόμοιας φύσης και χρήσης στις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Για τις μισθώσεις στις οποίες το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο έχει χαμηλή αξία, η επιλογή μπορεί να διενεργηθεί ανά μίσθωση.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ B9-B33)

- 9 **Κατά την έναρξη ισχύος της σύμβασης, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν η σύμβαση αποτελεί ή εμπεριέχει μίσθωση. Η σύμβαση αποτελεί ή εμπεριέχει μίσθωση εάν μεταβιβάζει το δικαίωμα ελέγχου της χρήσης ενός αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος. Οι παράγραφοι B9-B31 καθορίζουν τις κατευθυντήριες γραμμές για να εκτιμηθεί εάν η σύμβαση αποτελεί ή εμπεριέχει μίσθωση.**
- 10 Η χρονική περίοδος μπορεί να περιγράφεται ως προς τον βαθμό χρήσης του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (για παράδειγμα, ο αριθμός των μονάδων παραγωγής για τις οποίες θα χρησιμοποιηθεί ένα μηχάνημα).
- 11 Η οικονομική οντότητα επανεκτιμά εάν η 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 B32-B33.

Μισθωτής

- 13 Όταν η σύμβαση εμπεριέχει ένα μισθωτικό στοιχείο και ένα ή περισσότερα πρόσθετα μισθωτικά ή μη μισθωτικά στοιχεία, ο μισθωτής επιμερίζει το ανάλλαγμα 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, αντιθέτως, να αντιμετωπίσει λογιστικά κάθε μισθωτικό και συνδεδεμένο μη μισθωτικό στοιχείο ως ενιαίο μισθωτικό στοιχείο. Ο μισθωτής δεν εφαρμόζει την εν λόγω πρακτική λύση στα ενσωματωμένα παράγωγα τα οποία πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 4.3.3 του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.
- 16 Εάν δεν εφαρμοστεί η πρακτική λύση της παραγράφου 15, ο μισθωτής εφαρμόζει άλλα ισχύοντα πρότυπα για τη λογιστική αντιμετώπιση των μη μισθωτικών στοιχείων.

Εκμισθωτής

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

ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ B34-B41)

- 18 Η οικονομική οντότητα καθορίζει τη διάρκεια της μίσθωσης ως την αμετάκλητη χρονική περίοδο της μίσθωσης, σε συνδυασμό με:

- α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα· και
- β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

- 19 Όταν η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν 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 εάν 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 πόσον 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 της 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 για 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 ως αποτέλεσμα της χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για 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 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 το εν λόγω επιτόκιο μπορεί να καθοριστεί εύκολα. Εάν το εν λόγω 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 δείκτη ή 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 καταβάλει 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 (λαμβανομένων υπόψη των παραγόντων εκτίμησης που περιγράφονται στις παραγράφους Β37-Β40)· και
 - ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης εάν η διάρκεια της μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.
28. Τα κυμαινόμενα μισθώματα τα οποία εξαρτώνται από δείκτη ή επιτόκιο και 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 νοικίων 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.**

Μοντέλο κόστους

- 30 Για την εφαρμογή της μεθόδου κόστους, ο μισθωτής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στο κόστος:
- α) μειωμένο κατά τις τυχόν σωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές απομείωσης· και
 - β) προσαρμοσμένο κατά τυχόν επανεπιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση όπως προσδιορίζεται στην παράγραφο 36 στοιχείο γ).
- 31 Κατά την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις απόσβεσης του ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων της παραγράφου 32.

- 32 Εάν η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή έως το τέλος της μισθωτικής περιόδου ή εάν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης αντανακλά την άσκηση δικαιώματος αγοράς από τον μισθωτή, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της *ωφέλιμης ζωής* του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Σε διαφορετική περίπτωση, ο μισθωτής αποσβένει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης από την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου έως το τέλος της *ωφέλιμης ζωής* του περιουσιακού στοιχείου με δικαίωμα χρήσης ή έως το τέλος της διάρκειας μίσθωσης εάν αυτό επέρχεται πρώτο.
- 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 ζημιές απομείωσης.

Άλλα μοντέλα μέτρησης

- 34 Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα* στις επενδύσεις του σε ακίνητα, τότε εφαρμόζει τη μέθοδο εύλογης αξίας και στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40.
- 35 Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης αφορούν κάποια κατηγορία ενσώματων παγίων στην οποία ο μισθωτής εφαρμόζει τη μέθοδο αναπροσαρμογής του ΔΛΠ 16, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τη μέθοδο αναπροσαρμογής σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τα οποία αφορούν την εν λόγω κατηγορία ενσώματων παγίων.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση της υποχρέωσης από τη μίσθωση

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

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

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

γ) επανεπιμετρά τη λογιστική αξία για να αποτυπώσει τυχόν επανεκτιμήσεις ή τροποποιήσεις της μίσθωσης όπως προσδιορίζονται στις παραγράφους 39-46, ή για να αποτυπώσει αναθεωρημένα ουσιαστικά σταθερά μισθώματα (βλέπε παράγραφο B42).

- 37 Οι τόκοι επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση για κάθε περίοδο της διάρκειας της μίσθωσης ισούνται με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή σταθερού περιοδικού επιτόκιου 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 αμφότερα τα ακόλουθα στοιχεία, εκτός εάν το κόστος περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατ' εφαρμογή άλλων προτύπων:

α) τους τόκους επί της υποχρέωσης από τη μίσθωση· και

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

Επανεκτίμηση της υποχρέωσης μίσθωσης

- 39 Μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής εφαρμόζει τις παραγράφους 40-43 για να επανεπιμετρήσει την υποχρέωση από τη μίσθωση 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 διαφορετικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή κατά την ημερομηνία της επανεκτίμησης, εάν το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.
- 42 Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση προεξοφλώντας τα αναθεωρημένα μισθώματα, εάν:
- α) έχει επέλθει μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας. Ο μισθωτής προσδιορίζει τα αναθεωρημένα μισθώματα έτσι ώστε να αποτυπώνεται η μεταβολή στα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβληθούν λόγω της εγγύησης υπολειμματικής αξίας·
- β) έχει επέλθει μεταβολή στα μελλοντικά μισθώματα λόγω μεταβολής στον δείκτη ή το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό των εν λόγω πληρωμών, όπως, για παράδειγμα, μεταβολή η οποία διενεργείται με σκοπό να αποτυπωθούν οι αλλαγές στις τιμές των ενοικίων της αγοράς μετά από επισκόπηση της αγοράς μισθωμάτων. Ο μισθωτής επανεπιμετρά την υποχρέωση από τη μίσθωση για να αποτυπώσει τα εν λόγω αναθεωρημένα μισθώματα μόνο όταν επέλθει μεταβολή στις ταμειακές ροές (δηλαδή όταν ισχύει 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 διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή που 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 διαφορετικό 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.
- 46A Ως πρακτική λύση, ο μισθωτής μπορεί να επιλέξει να μην εκτιμήσει αν μια μείωση μισθώματος που πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 46B αποτελεί τροποποίηση μίσθωσης. Ο μισθωτής που προβαίνει σε αυτή την επιλογή λογιστικοποιεί κάθε αλλαγή των καταβολών μισθωμάτων που προκύπτει από τη μείωση του μισθώματος με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο θα λογιστικοποιούσε την αλλαγή κατ' εφαρμογή του παρόντος προτύπου, εάν η αλλαγή δεν ήταν τροποποίηση μίσθωσης.
- 46B Η πρακτική λύση της παραγράφου 46A εφαρμόζεται μόνο στις μειώσεις μισθωμάτων ως άμεση συνέπεια της πανδημίας COVID-19 και μόνον εφόσον πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η μεταβολή των μισθωμάτων συνεπάγεται αναθεωρημένο αντάλλαγμα για τη μίσθωση που είναι ουσιαστικά ίδιο με το αντάλλαγμα για τη μίσθωση ακριβώς πριν από τη μεταβολή ή μικρότερο από αυτό·
 - β) η μείωση των καταβολών μισθωμάτων επηρεάζει μόνο τις καταβολές που αρχικά οφείλονταν στις 30 Ιουνίου 2022 ή πριν από την ημερομηνία αυτή (για παράδειγμα, η μείωση μισθώματος θα πληρούσε την προϋπόθεση αυτή εάν είχε ως αποτέλεσμα μειωμένες καταβολές μισθωμάτων στις 30 Ιουνίου 2022 ή πριν από την ημερομηνία αυτή και αυξημένες καταβολές μισθωμάτων μετά τις 30 Ιουνίου 2022)· και
 - γ) δεν υπάρχει ουσιαστική μεταβολή σε άλλους όρους και προϋποθέσεις 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 περιουσιακά στοιχεία. 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 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 λοιπού 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 λοιπού 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 που 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 τον τρόπο επίτευξης 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 επαναλαμβάνει 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 για τις μισθώσεις 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 υποχρεώσεων από μισθώσεις·
 - γ) το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6. Σε αυτό το έξοδο δεν χρειάζεται να συμπεριλαμβάνεται το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις με διάρκεια μίσθωσης έως ένα μήνα·
 - δ) το έξοδο που αφορά τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6. Σε αυτό το έξοδο δεν περιλαμβάνεται το έξοδο που αφορά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία οι οποίες περιλαμβάνονται στην παράγραφο 53 στοιχείο γ)·
 - ε) το έξοδο που αφορά τις καταβολές κυμαινόμενων μισθωμάτων τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις·
- στ) το εισόδημα από την υπομίσθωση περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης·
- ζ) τις συνολικές ταμειακές εκροές για μισθώσεις·
 - η) τις προσθήκες στα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης·
 - θ) τα κέρδη ή τις ζημιές που προκύπτουν από συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης· και
 - ι) τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων με δικαίωμα χρήσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς ανά κατηγορία υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

- 54 Ο μισθωτής παρέχει τις γνωστοποιήσεις που ορίζονται στην παράγραφο 53 σε μορφή πίνακα, εκτός εάν άλλη μορφή είναι καταλληλότερη. Τα ποσά τα οποία γνωστοποιούνται περιλαμβάνουν το κόστος που έχει συμπεριλάβει ο μισθωτής στη λογιστική αξία άλλου περιουσιακού στοιχείου κατά την περίοδο αναφοράς.
- 55 Ο μισθωτής γνωστοποιεί το ποσό των δεσμεύσεων για βραχυπρόθεσμες μισθώσεις οι οποίες αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την παράγραφο 6 εάν το χαρτοφυλάκιο βραχυπρόθεσμων μισθώσεων στο οποίο είναι δεσμευμένος κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς είναι διάφορο του χαρτοφυλακίου βραχυπρόθεσμων μισθώσεων με το οποίο συνδέεται το έξοδο βραχυπρόθεσμης μίσθωσης το οποίο γνωστοποιείται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 53 στοιχείο γ).
- 56 Εάν τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης εμπίπτουν στον ορισμό των επενδύσεων σε ακίνητα, ο μισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 40. Σε αυτή την περίπτωση, ο μισθωτής δεν χρειάζεται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 53 στοιχεία α), στ), η) και ι) για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης.
- 57 Εάν ο μισθωτής επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης σε αναπροσαρμοσμένα ποσά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 16, γνωστοποιεί για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία με δικαίωμα χρήσης τις πληροφορίες που απαιτούνται με βάση την παράγραφο 77 του ΔΛΠ 16.
- 58 Ο μισθωτής γνωστοποιεί την ανάλυση ληκτότητας των υποχρεώσεων από μισθώσεις σύμφωνα με τις παραγράφους 39 και B11 του ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις χωριστά από την ανάλυση ληκτότητας άλλων χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων*.
- 59 Πέραν των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 53-58, ο μισθωτής γνωστοποιεί επιπρόσθετες ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές του δραστηριότητες οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου γνωστοποίησης της παραγράφου 51 (όπως περιγράφεται στην παράγραφο B48). Οι πρόσθετες πληροφορίες μπορούν να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, πληροφορίες οι οποίες βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν:
- α) τη φύση των μισθωτικών δραστηριοτήτων του μισθωτή·
 - β) τις μελλοντικές ταμειακές εκροές στις οποίες είναι δυνητικά εκτεθειμένος ο μισθωτής και οι οποίες δεν αποτυπώνονται στην επιμέτρηση των υποχρεώσεων από μισθώσεις. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνεται η έκθεση η οποία προκύπτει από:
 - i) κυμαινόμενα μισθώματα (όπως περιγράφονται στην παράγραφο B49)·
 - ii) δικαιώματα παράτασης και καταγγελίας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο B50)·
 - iii) εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο B51)· και
 - iv) μισθώσεις οι οποίες δεν έχουν ξεκινήσει ακόμη αλλά για τις οποίες έχει δεσμευτεί ο μισθωτής·
 - γ) τους περιορισμούς ή τις ρήτρες που επιβάλλονται από τις μισθώσεις· και
 - δ) τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης (όπως περιγράφονται στην παράγραφο B52).
- 60 Όταν ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά τις βραχυπρόθεσμες μισθώσεις ή τις μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χαμηλή αξία σύμφωνα με την παράγραφο 6, γνωστοποιεί το γεγονός.
- 60Α Εάν ο μισθωτής εφαρμόζει την πρακτική λύση της παραγράφου 46Α, γνωστοποιεί:
- α) ότι έχει εφαρμόσει την πρακτική λύση σε όλες τις μειώσεις μισθωμάτων που πληρούν τις προϋποθέσεις της παραγράφου 46Β ή, εάν δεν έχει εφαρμόσει την πρακτική λύση σε όλες αυτές τις μειώσεις μισθωμάτων, παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση των συμβάσεων στις οποίες την έχει εφαρμόσει (βλέπε παράγραφο 2)· και

- β) το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο αναφοράς ώστε να αποτυπώνονται οι μεταβολές των μισθωμάτων που προκύπτουν από μειώσεις μισθωμάτων στις οποίες ο μισθωτής έχει εφαρμόσει την πρακτική λύση της παραγράφου 46Α.

ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ

Κατάταξη των μισθώσεων (παράγραφοι B53-B58)

- 61 Ο εκμισθωτής κατατάσσει καθεμία από τις μισθώσεις του είτε ως λειτουργική μίσθωση είτε ως χρηματοδοτική μίσθωση.
- 62 **Μια μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Μια μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση αν δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.**
- 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 καλύπτει το 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 τουλάχιστον με το σύνολο, ουσιαστικά, της εύλογης αξίας του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου· και
 - ε) η φύση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου είναι τόσο ειδική, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να το χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σημαντικές 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 για πρόσθετη περίοδο 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 κυμαινόμενα μισθώματα 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 απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Αρχική επιμέτρηση

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

Αρχική επιμέτρηση των μισθωμάτων που περιλαμβάνονται στην καθαρή επένδυση στο μίσθωμα

- 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 δείκτη ή 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 μέρος που δεν σχετίζεται με τον εκμισθωτή 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 (το οποίο εκτιμάται λαμβανομένων υπόψη των παραγόντων εκτίμησης που περιγράφονται στην παράγραφο Β37)· και
 - ε) την καταβολή ποινής για καταγγελία της μίσθωσης εάν η διάρκεια της μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Κατασκευαστής ή αντιπρόσωπος εκμισθωτές

- 71 Κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου, ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος αναγνωρίζει τα ακόλουθα στοιχεία για καθένα 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, δηλαδή 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 εκπτώσεις όγκου ή εμπορικές εκπτώσεις.

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 σχετίζονται κυρίως με το κέρδος από την πώληση το οποίο θα αποκομίσει ο κατασκευαστής ή έμπορος. Οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται ο εκμισθωτής που είναι κατασκευαστής ή έμπορος όσον αφορά την απόκτηση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης εξαιρούνται από τον ορισμό των αρχικών άμεσων δαπανών και, κατ'έκταση, εξαιρούνται από την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση

75 **Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει χρηματοοικονομικό έσοδο για τη διάρκεια της μίσθωσης, βάσει προτύπου που αντανακλά 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 δεδουλευμένο 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 δεδουλευμένα ποσά.

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

Τροποποιήσεις μίσθωσης

79 Ο εκμισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ως χωριστή μίσθωση, εάν ισχύουν αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η τροποποίηση διευρύνει το αντικείμενο της μίσθωσης με την προσθήκη δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων και

β) το αντάλλαγμα για τη μίσθωση αυξάνεται κατά ποσό ανάλογο με την αυτοτελή τιμή της διεύρυνσης του αντικειμένου και τυχόν απαραίτητες προσαρμογές στην εν λόγω αυτοτελή τιμή που 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:
- a) εάν η μίσθωση θα κατατασσόταν στις λειτουργικές μισθώσεις σε περίπτωση που η τροποποίηση ίσχυε κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής:
 - i) αντιμετωπίζει λογιστικά την τροποποίηση της μίσθωσης ως νέα μίσθωση από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης και
 - ii) επιμετρά τη λογιστική αξία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου ως την καθαρή επένδυση στη μίσθωση αμέσως πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της τροποποίησης της μίσθωσης
 - β) σε διαφορετική περίπτωση, ο εκμισθωτής εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9.

Λειτουργικές μισθώσεις

Αναγνώριση και επιμέτρηση

- 81 Ο εκμισθωτής αναγνωρίζει τις καταβολές μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις ως έσοδο είτε με τη σταθερή 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 προσδίδει 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 διαπιστωθείσες ζημιές απομείωσης.
- 86 Ο κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει 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 δεδουλευμένα μισθώματα που αφορούν την αρχική μίσθωση ως μέρος 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 τον τρόπο επίτευξης 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 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 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 εξασφαλίζει τη συμφωνία των μη προεξοφλημένων μισθωμάτων με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Στη συμφωνία προσδιορίζεται το μη δεδουλευμένο 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 κατέχει και χρησιμοποιεί ο ίδιος.
- 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 για να προσδιορίσει πότε έχει εκπληρωθεί μια υποχρέωση εκτέλεσης, με σκοπό 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 προπληρωμή μισθωμάτων και

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

- 102 Η οικονομική οντότητα επιμετρά τυχόν δυνητικές αναπροσαρμογές οι οποίες απαιτούνται από την παράγραφο 101 με βάση όποιο από τα ακόλουθα προσδιορίζεται ευκολότερα:

α) τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του ανταλλάγματος για την πώληση και της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και

β) τη 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. 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. Αντιμετωπίζει λογιστικά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9.

ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΤΟΚΙΩΝ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

- 104 Ο μισθωτής εφαρμόζει τις παραγράφους 105-106 σε όλες τις τροποποιήσεις της μίσθωσης που μεταβάλλουν τη βάση καθορισμού των μελλοντικών μισθωμάτων ως αποτέλεσμα της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς (βλ. παραγράφους 5.4.6 και 5.4.8 του ΔΠΧΑ 9). Οι παράγραφοι αυτές εφαρμόζονται μόνο στις εν λόγω τροποποιήσεις της μίσθωσης. Για τον σκοπό αυτόν, ο όρος «μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς» αναφέρεται στη μεταρρύθμιση ενός επιτοκίου αναφοράς η οποία καλύπτει ολόκληρη την αγορά, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6.8.2 του ΔΠΧΑ 9.
- 105 Ως πρακτική λύση, ο μισθωτής εφαρμόζει την παράγραφο 42 για να αντιμετωπίσει λογιστικά τροποποίηση της μίσθωσης που απαιτείται λόγω της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς. Η εν λόγω πρακτική λύση εφαρμόζεται μόνο σε τέτοιου είδους τροποποιήσεις. Για τον σκοπό αυτόν, απαιτείται τροποποίηση της μίσθωσης λόγω της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς εφόσον, και μόνον εφόσον, πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) η τροποποίηση είναι απαραίτητη ως άμεση συνέπεια της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς· και
 - β) η νέα βάση καθορισμού των μισθωμάτων είναι οικονομικά ισοδύναμη με την προηγούμενη βάση (δηλ. τη βάση που εφαρμόζόταν αμέσως πριν από την τροποποίηση).
- 106 Ωστόσο, εάν οι τροποποιήσεις της μίσθωσης γίνονται επιπλέον των τροποποιήσεων της μίσθωσης που απαιτούνται λόγω της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς, ο μισθωτής εφαρμόζει τις ισχύουσες απαιτήσεις του παρόντος προτύπου για να αιτιολογήσει όλες τις τροποποιήσεις της μίσθωσης που έγιναν ταυτόχρονα, μεταξύ άλλων και όσων απαιτούνται λόγω της μεταρρύθμισης των επιτοκίων αναφοράς.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του 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	Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες ή ο αριθμός των παραγωγικών ή παρόμοιων 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 αυτοβούλως 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 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 περιλαμβάνεται στους αρχικούς όρους και προϋποθέσεις της μίσθωσης (για παράδειγμα, η προσθήκη ή η κατάργηση του δικαιώματος χρήσης ενός ή περισσότερων **υποκειμένων περιουσιακών στοιχείων**, ή η παράταση ή συντόμευση της συμβατικής **διάρκειας της μίσθωσης**).

μισθώματα

Οι καταβολές που πραγματοποιεί ο **μισθωτής** προς τον **εκμισθωτή** και αφορούν το δικαίωμα χρήσης του **υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου** κατά τη **διάρκεια της μίσθωσης**, οι οποίες περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) τα **σταθερά μισθώματα** (περιλαμβανομένων των ουσιαστικά σταθερών μισθωμάτων), μείον τυχόν **κίνητρα μίσθωσης**.
- β) τα **κυμαινόμενα μισθώματα** τα οποία εξαρτώνται από δείκτη ή επιτόκιο.
- γ) την τιμή άσκησης του δικαιώματος αγοράς εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα και
- δ) την καταβολή ποινής για καταγγελία της **μίσθωσης** εάν η διάρκεια της μίσθωσης αποτυπώνει την άσκηση δικαιώματος του μισθωτή για καταγγελία της μίσθωσης.

Όσον αφορά τον μισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τα ποσά τα οποία αναμένεται να καταβάλει σύμφωνα με τις **εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας**. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία της σύμβασης, εκτός εάν ο μισθωτής επιλέξει να συνδυάσει μη μισθωτικά στοιχεία με κάποιο στοιχείο μίσθωσης και να τα αντιμετωπίσει λογιστικά ως ένα ενιαίο στοιχείο μίσθωσης.

Όσον αφορά τον εκμισθωτή, στα μισθώματα περιλαμβάνονται επίσης τυχόν εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας τις οποίες παρέχει στον εκμισθωτή ο μισθωτής, κάποιο μέρος που σχετίζεται με τον μισθωτή ή κάποιο τρίτο μέρος που δεν σχετίζεται με τον εκμισθωτή το οποίο έχει την οικονομική δυνατότητα να αναλάβει την εγγύηση. Στα μισθώματα δεν περιλαμβάνονται οι καταβολές οι οποίες επιμερίζονται σε μη μισθωτικά στοιχεία.

διάρκεια μίσθωσης

Η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο **μισθωτής** έχει το δικαίωμα χρήσης του **υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου**, σε συνδυασμό με:

- α) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης της **μίσθωσης** εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα και
- β) τις χρονικές περιόδους που καλύπτονται από δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης εάν είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής δεν θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

μισθωτής

Η οικονομική οντότητα η οποία αποκτά το δικαίωμα χρήσης του **υποκειμένου περιουσιακού στοιχείου** για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.

διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή	Το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής εάν δανειζόταν τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου παρόμοιας αξίας με το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης , για παρόμοια χρονική περίοδο, με παρόμοιες εξασφαλίσεις και σε παρόμοιο οικονομικό περιβάλλον.
εκμισθωτής	Η οικονομική οντότητα η οποία παρέχει το δικαίωμα χρήσης του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου για συγκεκριμένη χρονική περίοδο έναντι ανταλλάγματος.
καθαρή επένδυση στη μίσθωση	Η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση προεξοφλημένη με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης .
λειτουργική μίσθωση	Η μίσθωση η οποία δεν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου .
προαιρετικά μισθώματα	Οι καταβολές τις οποίες πραγματοποιεί ο μισθωτής προς τον εκμισθωτή για το δικαίωμα χρήσης ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια περιόδων οι οποίες καλύπτονται από δικαίωμα παράτασης ή καταγγελίας της μίσθωσης και οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στη διάρκεια μίσθωσης .
περίοδος χρήσης	Η συνολική χρονική περίοδος κατά την οποία χρησιμοποιείται ένα περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να τηρηθεί μια σύμβαση με έναν πελάτη (περιλαμβάνει και τυχόν μη συνεχόμενες χρονικές περιόδους).
εγγύηση υπολειμματικής αξίας	Η εγγύηση την οποία παρέχει στον εκμισθωτή ένα τρίτο μέρος που δεν συνδέεται με αυτόν, σύμφωνα με την οποία η αξία (ή μέρος της αξίας) του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου θα ανέρχεται σε ένα συγκεκριμένο ποσό κατ' ελάχιστον στο τέλος της μίσθωσης .
περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης	Το περιουσιακό στοιχείο το οποίο αποτυπώνει το δικαίωμα του μισθωτή να χρησιμοποιεί το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της μίσθωσης .
βραχυπρόθεσμη μίσθωση	Η μίσθωση της οποίας η διάρκεια κατά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου δεν υπερβαίνει τους 12 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 δεδουλευμένο 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**, του οποίου η ρευστοποίηση 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 της 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 την οικονομική οντότητα ή το πλήθος των παραγωγικών ή παρόμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από ένα περιουσιακό στοιχείο.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του 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 μισθώσης. Ωστόσο, ως πρακτική λύση, η 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 μεμονωμένες 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, η 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 εξαίρεση όσων ορίζονται στην παράγραφο Β7, το παρόν πρότυπο επιτρέπει στον μισθωτή να εφαρμόζει την παράγραφο 6 για να αντιμετωπίζει 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 μισθωσή του.

B4 Η εκτίμηση του κατά πόσον 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 είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό 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 μισθωση ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται μισθωση 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 συγκεκριμένη χρονική περίοδο, η οικονομική οντότητα εκτιμά εάν, καθ' όλη την περίοδο χρήσης, ο πελάτης διατηρεί αμφότερα τα ακόλουθα δικαιώματα:
- α) το δικαίωμα να αποκτήσει ουσιαστικά όλα τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B21-B23)· και
- β) το δικαίωμα να κατευθύνει τη χρήση του αναγνωριζόμενου περιουσιακού στοιχείου (όπως περιγράφεται στις παραγράφους B24-B30).
- 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 οδηγίες 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 αναγνωρίζεται και μέσω έμμεσου προσδιορισμού κατά τον χρόνο που καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση από τον πελάτη.

Ουσιαστικά δικαιώματα υποκατάστασης

- B14 Ακόμη και όταν το περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται, 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, ενώ 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 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, θεωρείται οποιοδήποτε δικαίωμα υποκατάστασης 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 εν λόγω περίοδο). 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 του (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 περιουσιακού στοιχείου ως αντάλλαγμα, 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, να αποφασιστεί εάν ένα εμπορευματοκιβώτιο θα χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά αγαθών ή για αποθήκευση ή να αποφασιστεί 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, να αποφασιστεί ο προορισμός ενός φορτηγού ή ενός πλοίου ή 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, να αποφασιστεί εάν και πόση ενέργεια θα παραχθεί από έναν σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας).

B27 Στα παραδείγματα δικαιωμάτων λήψης 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 του, 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. 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) σημείο i)].

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

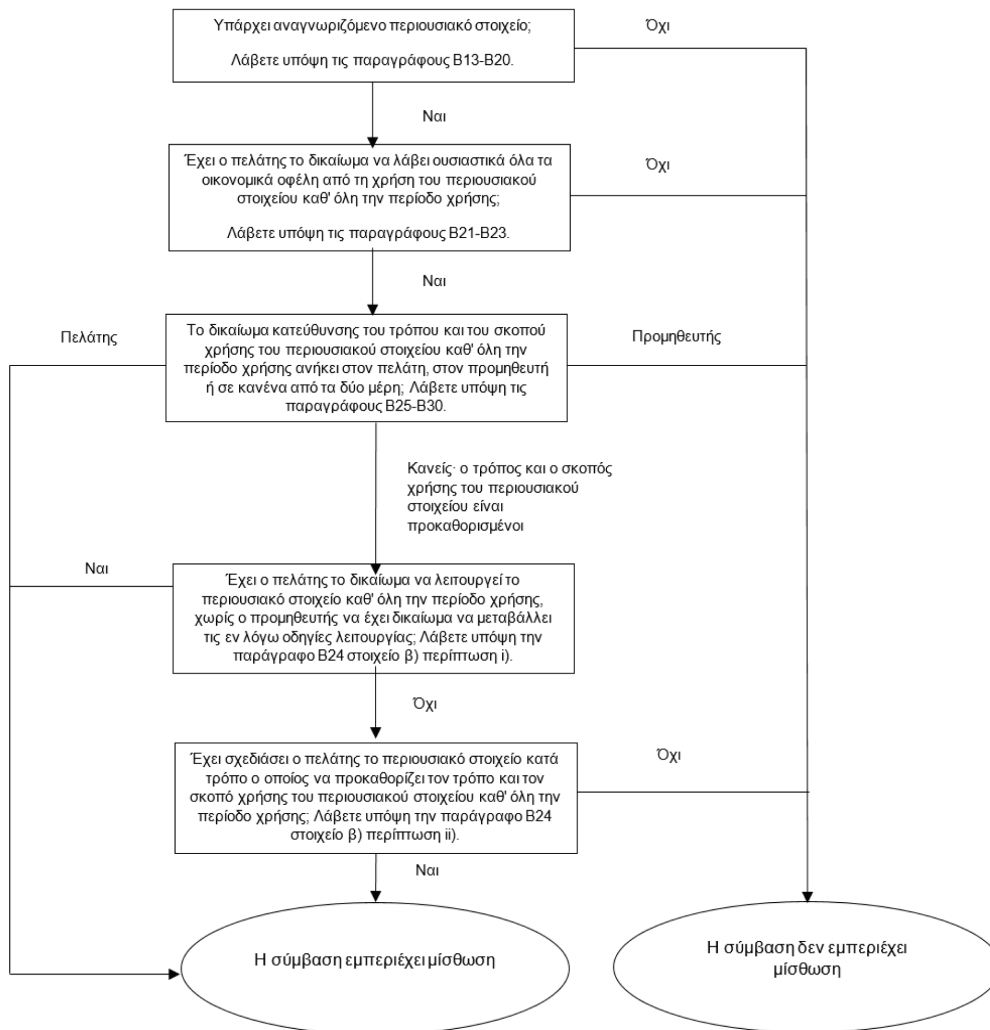
B28 Οι συναφείς αποφάσεις σχετικά με τον τρόπο και τον σκοπό της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου μπορούν να προκαθοριστούν με διάφορους τρόπους. Για παράδειγμα, οι συναφείς αποφάσεις ενδέχεται να έχουν προκαθοριστεί κατά τον σχεδιασμό του περιουσιακού στοιχείου ή με βάση συμβατικούς περιορισμούς σχετικά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

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 άλλων 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 μόνου του ή σε συνδυασμό με άλλους πόρους οι οποίοι είναι άμεσα διαθέσιμοι στον μισθωτή. Οι άμεσα διαθέσιμοι πόροι είναι αγαθά ή υπηρεσίες που 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 σε μεγάλο βαθμό από τα άλλα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία της σύμβασης ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με αυτά. 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 σε μεγάλο βαθμό από τα εν λόγω υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία ή δεν συνδέεται σε μεγάλο βαθμό με αυτά.

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 με τις οποίες επιβαρύνεται σε σχέση με τη μίσθωση και οι οποίες δεν μεταβιβάζουν κάποιο αγαθό ή υπηρεσία στον μισθωτή. Τέτοιου είδους πληρωτέα ποσά δεν δημιουργούν χωριστό στοιχείο της μίσθωσης, αλλά θεωρούνται μέρος του συνολικού ανταλλάγματος το οποίο επιμερίζεται στα χωριστά στοιχεία τη σύμβασης.

Διάρκεια μίσθωσης (παράγραφοι 18-21)

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

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

B36 Η διάρκεια της 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 βέβαιο ότι δεν 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 τις τιμές της αγοράς, όπως:

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

ii) το ποσό τυχόν κυμαινόμενων καταβολών για τη μίσθωση ή άλλων ενδεχόμενων καταβολών, όπως εκείνες 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 πραγματοποιηθεί (ή αναμένεται να πραγματοποιηθούν) 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 όταν 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 να είναι αναλογικά μεγαλύτερο όσο μικρότερη είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος.
- B40 Η παρελθούσα τακτική του 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 γι' 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 πόσον 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) 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) 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) 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 ή η απόφαση διάθεσης ενός εναλλακτικού περιουσιακού στοιχείου ή μιας επιχειρηματικής μονάδας στην οποία απασχολείται το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης).

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

B42 Τα μισθώματα περιλαμβάνουν όλα τα 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:

- a) οι καταβολές είναι δομημένες ως κυμαινόμενα μισθώματα, αλλά χωρίς να υπάρχει πραγματική μεταβλητότητα των καταβολών. Αυτές οι καταβολές περιλαμβάνουν ρήτρες 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 παύει να υφίσταται σε κάποια χρονική στιγμή μετά την ημερομηνία έναρξης της μισθωτικής περιόδου με αποτέλεσμα οι καταβολές να καθίστανται σταθερές για την υπολειπόμενη διάρκεια μίσθωσης. Οι εν λόγω καταβολές καθίστανται ουσιαστικά σταθερές καταβολές όταν η μεταβλητότητα παύει να υφίσταται.
- 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 ρεαλιστικές 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 προτού 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 επιβαρύνεται 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.

Νόμιμος τίτλος του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου

B45 Ο μισθωτής μπορεί να αποκτήσει τον νόμιμο τίτλο ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νόμιμος τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή και το περιουσιακό στοιχείο μισθωθεί από τον μισθωτή. Η απόκτηση του νόμιμου τίτλου δεν καθορίζει από μόνη της τη λογιστική αντιμετώπιση της συναλλαγής.

B46 Εάν ο μισθωτής ελέγχει το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο (ή αποκτήσει τον έλεγχό του) προτού 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. Αυτό μπορεί να συμβεί, 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 νόμιμο τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πριν ο νόμιμος τίτλος μεταβιβαστεί στον εκμισθωτή. Σε αυτή την περίπτωση, εάν ο μισθωτής αποκτήσει τον νόμιμο τίτλο του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου αλλά όχι τον έλεγχο του πριν 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 πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις μισθωτικές δραστηριότητες για την επίτευξη 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 μεταβλητές. 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 βασικές οικονομικές καταστάσεις είτε γνωστοποιούνται στις σημειώσεις. Ο μισθωτής δεν χρειάζεται να επαναλαμβάνει πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζονται ήδη σε άλλο σημείο των οικονομικών καταστάσεων.

B49 Οι πρόσθετες πληροφορίες που 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 χρήσης των εν λόγω μισθωμάτων·

β) το σχετικό μέγεθος των κυμαινόμενων μισθωμάτων έναντι των σταθερών μισθωμάτων·

γ) τις βασικές μεταβλητές από τις οποίες εξαρτώνται τα κυμαινόμενα μισθώματα και πώς αναμένεται να διαφοροποιούνται τα μισθώματα λόγω των μεταβολών 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 χρήσης των εν λόγω δικαιωμάτων·
 - β) το σχετικό μέγεθος των προαιρετικών μισθωμάτων έναντι των μισθωμάτων·
 - γ) τον βαθμό επικράτησης της άσκησης δικαιωμάτων που 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 συναλλαγές 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 που δεν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση 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 (παράγραφοι 61-66)

- B53 Στο παρόν πρότυπο, η κατάταξη των μισθώσεων για τους εκμισθωτές 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 συνίστανται στην αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και στο αναμενόμενο κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.
- B54 Μια σύμβαση μίσθωσης ενδέχεται να περιλαμβάνει όρους και προϋποθέσεις προκειμένου να προσαρμόζονται τα μισθώματα με βάση 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 της μίσθωσης για τον εκμισθωτή). Σε μια τέτοια περίπτωση, για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης, οι επιπτώσεις τυχόν τέτοιων μεταβολών θα θεωρούνται ότι επήλθαν κατά την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης.

- B55 Όταν η 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 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 των μισθώσεων δεν μπορούν να επιμεριστούν με αξιοπιστία στα δύο αυτά στοιχεία, ολόκληρη η μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση, εκτός αν είναι φανερό ότι αμφότερα τα στοιχεία αποτελούν λειτουργικές μισθώσεις, στην οποία περίπτωση η μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση στο σύνολό της.
- B57 Σε περίπτωση μίσθωσης γης και κτιρίων στην οποία το ποσό για το στοιχείο της γης είναι επουσιώδες για τη μίσθωση, ο εκμισθωτής μπορεί να αντιμετωπίσει τη γη και τα κτίρια ως ενιαία μονάδα για τους σκοπούς της κατάταξης της μίσθωσης και να την κατατάξει ως χρηματοδοτική μίσθωση ή ως λειτουργική μίσθωση εφαρμόζοντας τις παραγράφους 62-66 και B53-B54. Σε αυτή την περίπτωση, ο εκμισθωτής θεωρεί ότι η οικονομική ζωή των κτιρίων αποτελεί την οικονομική ζωή ολόκληρου του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου.

Κατάταξη υπομίσθωσης

- B58 Κατά την κατάταξη μιας υπομίσθωσης, ο 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 κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση.
 - β) σε διαφορετική περίπτωση, η υπομίσθωση κατατάσσεται 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 την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. 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 η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν πρότυπο νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Γ1Α Με το έγγραφο Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2020, προστέθηκαν οι παράγραφοι 46Α, 46Β, 60Α, Γ20Α και Γ20Β. Ο μισθωτής εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιουνίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα, μεταξύ άλλων σε οικονομικές καταστάσεις των οποίων η έκδοση δεν είχε εγκριθεί στις 28 Μαΐου 2020.
- Γ1Β Με το έγγραφο Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς — Φάση 2, το οποίο εκδόθηκε τον Αύγουστο του 2020 και τροποποίησε το ΔΠΧΑ 9, το ΔΛΠ 39, το ΔΠΧΑ 7, το ΔΠΧΑ 4 και το ΔΠΧΑ 16, προστέθηκαν οι παράγραφοι 104-106 και Γ20Γ-Γ20Δ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2021 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Γ1Γ Με το έγγραφο Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021, που εκδόθηκε τον Μάρτιο του 2021, τροποποιήθηκε η παράγραφος 46Β και προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ20ΒΑ έως Γ20ΒΓ. Ο μισθωτής εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Απριλίου 2021 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα, μεταξύ άλλων σε οικονομικές καταστάσεις που δεν είχαν εγκριθεί για έκδοση στις 31 Μαρτίου 2021.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

- Γ2 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

- Γ3 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 εφαρμόζει 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 εφαρμόζει 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 η 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 την ημερομηνία αυτή.

Μισθωτές

- Γ5 Ο μισθωτής εφαρμόζει το παρόν πρότυπο στις μισθώσεις του είτε:
- α) αναδρομικά, σε κάθε προηγούμενη περίοδο αναφοράς και με την παρουσίαση που 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) 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 αρχικής 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 εν λόγω 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 ή

ii) στο ποσό που ισούται με την υποχρέωση από τη μίσθωση, προσαρμοσμένο κατά το ποσό τυχόν προπληρωμένων ή δεδουλευμένων 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 αντιμετωπίζονταν λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα με χρήση της μεθόδου εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 *Επενδύσεις σε ακίνητα*. Ο μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης και την υποχρέωση που προκύπτει από τις εν λόγω μισθώσεις εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 40 και το παρόν πρότυπο από την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής.

γ) επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για μισθώσεις οι οποίες προηγουμένως αντιμετωπίζονταν λογιστικά 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 παρόμοια 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:
- αντιμετωπίζει λογιστικά τις εν λόγω μισθώσεις κατά τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης των βραχυπρόθεσμων μισθώσεων όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6· και
 - 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 αποκτιθείσα γνώση, για παράδειγμα 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 τη 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 των πληροφοριών που ορίζονται στην παράγραφο 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8, ο μισθωτής γνωστοποιεί:
- 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
 - επεξήγηση οποιασδήποτε διαφοράς προκύψει μεταξύ:
 - 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
 - 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 προδιορίζονται στην παράγραφο Γ10, γνωστοποιεί το γεγονός.

Εκμισθωτές

- Γ14 Με εξαίρεση τα όσα περιγράφονται στην παράγραφο Γ15, ο εκμισθωτής δεν απαιτείται να κάνει κάποια προσαρμογή κατά τη μετάβαση για μισθώσεις στις οποίες συμβάλλεται ως εκμισθωτής και τις αντιμετωπίζει λογιστικά εφαρμόζοντας το παρόν πρότυπο από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Γ15 Ο ενδιάμεσος εκμισθωτής:

- α) επανεκτιμά τις υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 και συνεχίζουν να είναι ενεργές κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, προκειμένου να καθορίσει εάν κάθε υπομισθωση 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 υπομισθωσης κατά την εν λόγω ημερομηνία.
- β) όσον αφορά υπομισθώσεις οι οποίες κατατάσσονταν ως λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 αλλά ως χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, αντιμετωπίζει λογιστικά την υπομισθωση ως νέα χρηματοδοτική μίσθωση η οποία συνάφθηκε κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.

Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης προγενέστερες της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής

Γ16 Η οικονομική οντότητα δεν επανεκτιμά τις συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης οι οποίες συνάφθηκαν πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής προκειμένου να καθορίσει εάν η μεταβίβαση του υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου πληροί τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 15 για να αντιμετωπιστεί λογιστικά ως πώληση.

Γ17 Εάν, εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17, μια συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπιζόταν λογιστικά ως πώληση και χρηματοδοτική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:

- α) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη χρηματοδοτική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
- β) συνεχίζει να αποσβένει τυχόν κέρδος από την πώληση καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Γ18 Εάν, εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 17, η συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης αντιμετωπιζόταν λογιστικά ως πώληση και λειτουργική μίσθωση, ο πωλητής-μισθωτής:

- α) αντιμετωπίζει λογιστικά την επαναμίσθωση κατά τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζει λογιστικά οποιαδήποτε άλλη λειτουργική μίσθωση η οποία υπάρχει κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής· και
- β) προσαρμόζει το περιουσιακό στοιχείο με δικαίωμα χρήσης της επαναμίσθωσης με βάση τυχόν αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημίες που σχετίζονται με όρους μη αντιπροσωπευτικούς 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 σε σχέση 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 η 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.

Μειώσεις μισθωμάτων για μισθωτές λόγω Covid-19

Γ20Α Ο μισθωτής εφαρμόζει τις Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 (βλέπε παράγραφο Γ1Α) αναδρομικά, αναγνωρίζοντας το σωρευτικό αποτέλεσμα της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης ως προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά την τροποποίηση.

- Γ20B Κατά την περίοδο αναφοράς εντός της οποίας εφαρμόζει για πρώτη φορά τις Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19, ο μισθωτής δεν υποχρεούται να γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8.
- Γ20BA Ο μισθωτής εφαρμόζει τις Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021 (βλέπε παράγραφο Γ1Γ) αναδρομικά, αναγνωρίζοντας το σωρευτικό αποτέλεσμα της αρχικής εφαρμογής της εν λόγω τροποποίησης ως προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά την τροποποίηση.
- Γ20BB Κατά την περίοδο αναφοράς εντός της οποίας ο μισθωτής εφαρμόζει για πρώτη φορά τις Μειώσεις μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021, ο μισθωτής δεν υποχρεούται να γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8.
- Γ20BF Για την εφαρμογή της παραγράφου 2 του παρόντος προτύπου, ο μισθωτής εφαρμόζει με συνέπεια την πρακτική λύση της παραγράφου 46Α σε επιλέξιμες συμβάσεις με παρόμοια χαρακτηριστικά και σε παρόμοιες περιστάσεις, ανεξάρτητα από το αν η σύμβαση κατέστη επιλέξιμη για την πρακτική λύση ως αποτέλεσμα της εφαρμογής από τον μισθωτή των Μειώσεων μισθωμάτων λόγω Covid-19 (βλέπε παράγραφο Γ1Α) ή των Μειώσεων μισθωμάτων λόγω Covid-19 μετά τις 30 Ιουνίου 2021 (βλέπε παράγραφο Γ1Γ).

Μεταρρύθμιση των επιτοκίων αναφοράς - Φάση 2

- Γ20Γ Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, με την εξαίρεση όσων ορίζονται στις παραγράφους Γ20Δ.
- Γ20Δ Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή αυτών των τροποποιήσεων. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναπροσαρμόζει προηγούμενες περιόδους εάν—και μόνον εάν— αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν δεν αναπροσαρμόσει προηγούμενες περιόδους, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν διαφορές ανάμεσα στην προηγούμενη λογιστική αξία και τη λογιστική αξία στην αρχή της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων αυτών στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση) της ετήσιας περιόδου αναφοράς που περιλαμβάνει την ημερομηνία της αρχικής εφαρμογής των τροποποιήσεων αυτών.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Γ21 Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά τα ακόλουθα πρότυπα και διερμηνείες:
- α) ΔΛΠ 17 Μισθώσεις·
 - β) ΕΔΔΠΧΑ 4 Προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση·
 - γ) ΜΕΔ-15 Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα και
 - δ) ΜΕΔ-27 Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης.

Προσάρτημα Δ

Τροποποιήσεις άλλων προτύπων

Στο παρόν προσάρτημα παρατίθενται οι τροποποιήσεις άλλων προτύπων 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, εφαρμόζει επίσης τις τροποποιήσεις αυτές 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.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 17

Ασφαλιστήρια συμβόλαια

ΣΚΟΠΟΣ

- 1 Το ΔΠΧΑ 17 *Ασφαλιστήρια Συμβόλαια* καθιερώνει αρχές για την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου. Σκοπός του ΔΠΧΑ 17 είναι να διασφαλιστεί ότι η εκάστοτε οικονομική οντότητα παρέχει σχετικές πληροφορίες που αποτυπώνουν πιστά τα εν λόγω συμβόλαια. Οι πληροφορίες αυτές δίνουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση, προκειμένου να εκτιμήσουν την επίδραση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων στη χρηματοοικονομική θέση, τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας.
- 2 Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, οι οικονομικές οντότητες εξετάζουν τα ουσιαστικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, είτε αυτά απορρέουν από σύμβαση, νόμο ή κανονισμό. Σύμβαση είναι μια συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών, από την οποία απορρέουν αγωγήματα δικαιώματα και υποχρεώσεις. Η αγωγιμότητα των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που απορρέουν από μια σύμβαση υπόκειται στον νόμο. Οι συμβάσεις δύνανται να είναι γραπτές, προφορικές ή τεκμαρτές βάσει των συνήθων επιχειρηματικών πρακτικών μιας οικονομικής οντότητας. Συμβατικοί όροι είναι το σύνολο των όρων μιας σύμβασης, ρητών ή τεκμαρτών, αλλά οι οικονομικές οντότητες παραβλέπουν τους όρους που δεν έχουν εμπορική ουσία (δηλ. δεν επιδρούν αισθητά στην οικονομική πλευρά της σύμβασης). Στους τεκμαρτούς όρους μιας σύμβασης περιλαμβάνονται όσοι επιβάλλονται βάσει νόμου ή κανονισμού. Οι πρακτικές και οι διαδικασίες σύναψης συμβάσεων με πελάτες διαφέρουν ανάλογα με τη νομική δικαιοδοσία, τον κλάδο και την οικονομική οντότητα. Επίσης, ενδέχεται να διαφέρουν και εντός της ίδιας οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με την κατηγορία πελάτη ή τη φύση των υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3 Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 17 σε:
 - α) ασφαλιστήρια συμβόλαια, συμπεριλαμβανομένων των *συμβολαίων αντασφάλισης*, που εκδίδουν·
 - β) *συμβόλαια αντασφάλισης* που κατέχουν· και
 - γ) *συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής* που εκδίδουν, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα εκδίδει επίσης ασφαλιστήρια συμβόλαια.
- 4 Όλες οι αναφορές στα ασφαλιστήρια συμβόλαια που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΑ 17 ισχύουν και για τα εξής:
 - α) *συμβόλαια αντασφάλισης* που κατέχονται, εκτός:
 - i) των αναφορών σε εκδιδόμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια· και
 - ii) όπως περιγράφεται στις παραγράφους 60–70Α.
 - β) *συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής*, όπως καθορίζονται στην παράγραφο 3 στοιχείο γ), εκτός της αναφοράς στα ασφαλιστήρια συμβόλαια της παραγράφου 3 στοιχείο γ) και όπως περιγράφονται στην παράγραφο 71.
- 5 Όλες οι αναφορές στα εκδιδόμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΑ 17 ισχύουν και για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που αποκτώνται από την οικονομική οντότητα κατά τη μεταβίβαση ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή τη συνένωση επιχειρήσεων που δεν αφορά συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται.
- 6 Στο προσάρτημα Α παρέχεται ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου και στις παραγράφους Β2–Β30 του προσαρτήματος Β παρέχονται κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου.
- 7 Οι οικονομικές οντότητες δεν εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 17 σε:
 - α) εγγυήσεις παρεχόμενες από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή σε σχέση με την πώληση των αγαθών ή των υπηρεσιών του σε πελάτη (βλ. ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες).

- β) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών από προγράμματα παροχών σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους και ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών) και δεσμεύσεις καθορισμένων παροχών αποχώρησης που ορίζονται από προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία (βλ. ΔΛΠ 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία).
- γ) συμβατικά δικαιώματα ή συμβατικές δεσμεύσεις που εξαρτώνται από τη μελλοντική χρήση, ή το μελλοντικό δικαίωμα χρήσης, ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου (για παράδειγμα, κάποιες αμοιβές παραχώρησης δικαιώματος, δικαιώματα, κυμαινόμενα μισθώματα και άλλες ενδεχόμενες καταβολές μισθωμάτων και παρόμοια στοιχεία: βλ. ΔΠΧΑ 15, ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία και ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις).
- δ) εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας παρεχόμενες από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή και εγγυήσεις υπολειμματικής αξίας μισθωτή, όταν ενσωματώνονται σε μίσθωση (βλ. ΔΠΧΑ 15 και ΔΠΧΑ 16).
- ε) συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης, εκτός εάν ο εκδότης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική αντιμετώπιση που εφαρμόζεται για ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ο εκδότης επιλέγει αν θα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 17 ή το ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση, το ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις και το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή αυτή ανά συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη.
- στ) ενδεχόμενη αντιπαροχή που καταβάλλεται ή λαμβάνεται σε συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων).
- ζ) συμβόλαια ασφάλισης στα οποία η οικονομική οντότητα είναι ο ασφαλιζόμενος, εκτός εάν τα εν λόγω συμβόλαια είναι συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται [βλ. παράγραφο 3 στοιχείο β)].
- η) συμβόλαια πιστωτικών καρτών, ή παρόμοια συμβόλαια που περιέχουν ρυθμίσεις πίστωσης ή πληρωμής, τα οποία πληρούν τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, εάν, και μόνο εάν, η οικονομική οντότητα δεν αντανάκλα στον καθορισμό της τιμής του συμβολαίου με μεμονωμένο πελάτη την εκτίμηση του ασφαλιστικού κινδύνου που σχετίζεται με τον εν λόγω πελάτη (βλ. ΔΠΧΑ 9 και λοιπά εφαρμοστέα πρότυπα). Ωστόσο, εάν, και μόνο εάν, το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να διαχωρίσει το στοιχείο ασφαλιστικής κάλυψης [βλ. παράγραφο 2.1 στοιχείο ε) σημείο iv) του ΔΠΧΑ 9] που είναι ενσωματωμένο σε τέτοιο συμβόλαιο, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 στο εν λόγω στοιχείο.
- 8 Ορισμένα συμβόλαια εμπίπτουν στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου αλλά έχουν ως πρωταρχικό σκοπό την παροχή υπηρεσιών έναντι πάγιας αμοιβής. Η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 15 αντί του ΔΠΧΑ 17 για τα εν λόγω συμβόλαια εάν, και μόνον εάν, πληρούνται καθορισμένες προϋποθέσεις. Η οικονομική οντότητα δύναται να κάνει την επιλογή αυτή ανά συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη. Οι προϋποθέσεις είναι οι εξής:
- α) η οικονομική οντότητα δεν αντικατοπτρίζει την εκτίμηση του κινδύνου ενός μεμονωμένου πελάτη στον καθορισμό της τιμής του συμβολαίου με τον εν λόγω πελάτη·
- β) το συμβόλαιο αποζημιώνει τον πελάτη διά της παροχής υπηρεσιών, αντί της καταβολής μετρητών προς τον πελάτη και
- γ) ο ασφαλιστικός κίνδυνος που μεταφέρεται με το συμβόλαιο προκύπτει πρωτίστως από τη χρήση των υπηρεσιών από πλευράς του πελάτη, και όχι από την αβεβαιότητα σχετικά με το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών.
- 8Α Ορισμένα συμβόλαια πληρούν τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, αλλά περιορίζουν την αποζημίωση για τα ασφαλιζόμενα συμβάντα στο ποσό που διαφορετικά θα απαιτούνταν για να εκπληρωθεί η υποχρέωση του ασφαλιζόμενου η οποία προκύπτει από το συμβόλαιο (για παράδειγμα, δάνεια με παραίτηση σε περίπτωση θανάτου). Η οικονομική οντότητα επιλέγει να εφαρμόσει είτε το ΔΠΧΑ 17 είτε το ΔΠΧΑ 9 στα εν λόγω συμβόλαια που εκδίδει, εκτός εάν τα εν λόγω συμβόλαια εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 δυνάμει της παραγράφου 7. Η οικονομική οντότητα προβαίνει στην εν λόγω επιλογή για κάθε χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων, και η επιλογή για κάθε χαρτοφυλάκιο είναι αμετάκλητη.

Συνδυασμός ασφαλιστηρίων συμβολαίων

- 9 Ένα σύνολο ή μια σειρά ασφαλιστηρίων συμβολαίων με τον ίδιο ή σχετικό αντισυμβαλλόμενο μπορεί να επιτυχάνει, ή να έχει σχεδιαστεί με σκοπό να επιτύχει, ένα συνολικό εμπορικό αποτέλεσμα. Προκειμένου να αναφερθεί η ουσία των εν λόγω συμβολαίων, ενδέχεται να απαιτείται το σύνολο ή η σειρά συμβολαίων να τυγχάνουν συνολικής λογιστικής αντιμετώπισης. Για παράδειγμα, εάν το μόνο αποτέλεσμα που έχουν τα δικαιώματα ή οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε ένα συμβόλαιο είναι να αναιρούν πλήρως τα δικαιώματα ή τις υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε άλλο συμβόλαιο που συνάπτεται ταυτόχρονα με τον ίδιο αντισυμβαλλόμενο, το συνδυαστικό αποτέλεσμα είναι η ανυπαρξία δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων.

Διαχωρισμός των στοιχείων ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου (παράγραφοι B31–B35)

- 10 Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο μπορεί να περιλαμβάνει ένα ή περισσότερα στοιχεία τα οποία, εάν περιλαμβάνονταν σε διακριτά συμβόλαια, θα ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου. Για παράδειγμα, ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο μπορεί να περιλαμβάνει ένα επενδυτικό στοιχείο ή ένα στοιχείο υπηρεσιών εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων (ή και τα δύο). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παραγράφους 11–13 προκειμένου να προσδιορίσουν και να λογιστικοποιήσουν τα στοιχεία του συμβολαίου.
- 11 Οι οικονομικές οντότητες:
- α) εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 9 προκειμένου να προσδιορίσουν αν υπάρχει ενσωματωμένο παράγωγο που πρέπει να διαχωριστεί και, εάν υπάρχει, τον τρόπο λογιστικοποίησης του εν λόγω παραγώγου.
- β) διαχωρίζουν από κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο ένα επενδυτικό στοιχείο εάν, και μόνον εάν, το εν λόγω επενδυτικό στοιχείο είναι διακριτό (βλ. παραγράφους B31–B32). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 9 για να λογιστικοποιήσουν το διαχωρισμένο επενδυτικό στοιχείο, εκτός εάν πρόκειται για συμβόλαιο επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 [βλ. παράγραφο 3 στοιχείο γ)].
- 12 Αφού εφαρμόσουν την παράγραφο 11 προκειμένου να διαχωρίσουν τυχόν ταμειακές ροές που σχετίζονται με ενσωματωμένα παράγωγα και διακριτά επενδυτικά στοιχεία, οι οικονομικές οντότητες διαχωρίζουν από το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο τυχόν υπόσχεση μεταφοράς σε ασφαλιζόμενο διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, εφαρμόζοντας την παράγραφο 7 του ΔΠΧΑ 15. Οι οικονομικές οντότητες λογιστικοποιούν τέτοιες υποσχέσεις εφαρμόζοντας το ΔΠΧΑ 15. Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 7 του ΔΠΧΑ 15 προκειμένου να διαχωρίσουν την υπόσχεση, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις παραγράφους B33–B35 του ΔΠΧΑ 17 και, κατά την αρχική αναγνώριση:
- α) εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 15 προκειμένου να αποδώσουν τις ταμειακές εισροές μεταξύ του ασφαλιστικού στοιχείου και τυχόν υποσχέσεων παροχής διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων· και
- β) αποδίδουν τις ταμειακές εκροές μεταξύ του ασφαλιστικού στοιχείου και τυχόν υπεσχημένων αγαθών ή υπηρεσιών εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, που έχουν λογιστικοποιηθεί με εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15, ώστε:
- i) οι ταμειακές εκροές που σχετίζονται απευθείας με το κάθε στοιχείο να αποδοθούν στο εν λόγω στοιχείο· και
- ii) τυχόν εναπομένουσες ταμειακές εκροές να αποδοθούν κατά τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, αποτυπώνοντας τις ταμειακές εκροές τις οποίες θα ανέμενε η οικονομική οντότητα ότι θα προκύψουν σε περίπτωση που το εν λόγω στοιχείο ήταν διακριτό συμβόλαιο.
- 13 Αφού εφαρμόσουν τις παραγράφους 11–12, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 17 σε όλα τα υπόλοιπα στοιχεία του κύριου ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Στο εξής, όλες οι αναφορές σε ενσωματωμένα παράγωγα που περιλαμβάνονται στο ΔΠΧΑ 17 αφορούν παράγωγα που δεν έχουν διαχωριστεί από το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο, και όλες οι αναφορές σε επενδυτικά στοιχεία αφορούν επενδυτικά στοιχεία που δεν έχουν διαχωριστεί από το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο (εκτός των αναφορών που περιλαμβάνονται στις παραγράφους B31–B32).

ΒΑΘΜΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΩΝ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ

- 14 Οι οικονομικές οντότητες πρέπει να διακρίνουν τα χαρτοφυλάκια ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Ένα χαρτοφυλάκιο περιλαμβάνει συμβόλαια που ενέχουν παρόμοιους κινδύνους και των οποίων η διαχείριση γίνεται από κοινού. Τα συμβόλαια που ανήκουν σε μια σειρά προϊόντων αναμένεται να ενέχουν παρόμοιους κινδύνους και, ως εκ τούτου, αναμένεται να ανήκουν στο ίδιο χαρτοφυλάκιο, εφόσον η διαχείρισή τους γίνεται από κοινού. Τα συμβόλαια που ανήκουν σε διαφορετικές σειρές προϊόντων (για παράδειγμα, σταθερές ετήσιες πρόσδοδοι εφάπαξ ασφαλιστρών σε σύγκριση με την ασφάλιση ζωής συνήθους διάρκειας ισχύος) δεν αναμένεται να ενέχουν παρόμοιους κινδύνους και, ως εκ τούτου, αναμένεται να ανήκουν σε διαφορετικά χαρτοφυλάκια.
- 15 Οι παράγραφοι 16–24 εφαρμόζονται στα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται. Οι απαιτήσεις σχετικά με τον βαθμό συγκέντρωσης των συμβολαίων αντισφάλισης που κατέχονται καθορίζονται στην παράγραφο 61.
- 16 Οι οικονομικές οντότητες διαχωρίζουν ένα χαρτοφυλάκιο εκδοθέντων ασφαλιστηρίων συμβολαίων στις ακόλουθες τουλάχιστον ομάδες:
- α) μια ομάδα συμβολαίων που είναι επαχθή κατά την αρχική αναγνώριση, εάν υπάρχουν·
- β) μια ομάδα συμβολαίων τα οποία, κατά την αρχική αναγνώριση, δεν είναι ιδιαίτερα πιθανό να καταστούν επαχθή στη συνέχεια, εάν υπάρχουν· και

γ) μια ομάδα που περιλαμβάνει τα υπόλοιπα συμβόλαια του χαρτοφυλακίου, εάν υπάρχουν.

- 17 Εάν μια οντότητα έχει στη διάθεσή της λογικές και βάσιμες πληροφορίες που της επιτρέπουν να συμπεράνει ότι, εφαρμόζοντας την παράγραφο 16, ένα σύνολο συμβολαίων θα ανήκει στην ίδια ομάδα, μπορεί να επιμετρήσει το σύνολο των συμβολαίων προκειμένου να προσδιορίσει αν τα συμβόλαια είναι επαχθή (βλ. παράγραφο 47) και να εκτιμήσει το σύνολο των συμβολαίων προκειμένου να προσδιορίσει αν τα συμβόλαια δεν είναι ιδιαίτερα πιθανό να καταστούν επαχθή στη συνέχεια (βλ. παράγραφο 19). Εάν η οικονομική οντότητα δεν έχει στη διάθεσή της λογικές και βάσιμες πληροφορίες που της επιτρέπουν να συμπεράνει ότι ένα σύνολο συμβολαίων θα ανήκει στην ίδια ομάδα, προσδιορίζει την ομάδα στην οποία ανήκουν τα συμβόλαια εξετάζοντας μεμονωμένα συμβόλαια.
- 18 Όσον αφορά συμβόλαια που εκδίδονται στα οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών (βλ. παραγράφους 53–59), η οικονομική οντότητα βασίζεται στην παραδοχή ότι δεν υπάρχουν επαχθή συμβόλαια στο χαρτοφυλάκιο κατά την αρχική αναγνώριση, εκτός εάν τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι κάτι τέτοιο δεν ισχύει. Η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσον τα συμβόλαια που δεν είναι επαχθή κατά την αρχική αναγνώριση δεν είναι ιδιαίτερα πιθανό να καταστούν επαχθή στη συνέχεια, αξιολογώντας την πιθανότητα να επέλθουν αλλαγές στα ισχύοντα γεγονότα και τις περιστάσεις.
- 19 Όσον αφορά συμβόλαια που εκδίδονται στα οποία η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει την προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών (βλ. παραγράφους 53–54), η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσον τα συμβόλαια που δεν είναι επαχθή κατά την αρχική αναγνώριση δεν είναι ιδιαίτερα πιθανό να καταστούν επαχθή:
- α) βάσει της πιθανότητας να επέλθουν αλλαγές σε παραδοχές οι οποίες, σε περίπτωση που πραγματοποιηθούν, θα έχουν ως αποτέλεσμα να καταστούν τα συμβόλαια επαχθή·
- β) αξιοποιώντας πληροφορίες σχετικά με εκτιμήσεις που παρέχονται βάσει των αναφορών εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής οντότητας. Συνεπώς, κατά την εκτίμηση του κατά πόσον τα συμβόλαια που δεν είναι επαχθή κατά την αρχική αναγνώριση δεν είναι ιδιαίτερα πιθανό να καταστούν επαχθή:
- i) η οικονομική οντότητα δεν παραβλέπει πληροφορίες που παρέχονται, βάσει των αναφορών εσωτερικού ελέγχου της, σχετικά με την επίπτωση πιθανών αλλαγών στις παραδοχές όσον αφορά την πιθανότητα να καταστούν επαχθή διάφορα συμβόλαια· αλλά
- ii) η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να συγκεντρώνει πρόσθετες πληροφορίες, πέραν όσων παρέχονται βάσει των αναφορών εσωτερικού ελέγχου της, σχετικά με την επίπτωση των αλλαγών στις παραδοχές όσον αφορά τα διάφορα συμβόλαια.
- 20 Σε περίπτωση που, κατά την εφαρμογή των παραγράφων 14–19, συμβόλαια ενός χαρτοφυλακίου εμπίπτουν σε διαφορετικές ομάδες μόνον επειδή ένας νόμος ή κανονισμός περιορίζει την πρακτική δυνατότητα μιας οικονομικής οντότητας να ορίζει διαφορετική τιμή ή επίπεδο παροχών για ασφαλιζομένους με διαφορετικά χαρακτηριστικά, η οικονομική οντότητα δύναται να συμπεριλάβει τα εν λόγω συμβόλαια στην ίδια ομάδα. Η οικονομική οντότητα δεν κάνει αναλογική εφαρμογή αυτής της παραγράφου σε άλλα θέματα.
- 21 Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να υποδιαιρεί τις ομάδες που περιγράφονται στην παράγραφο 16. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να διαιρέσει τα χαρτοφυλάκια ως εξής:
- α) σε περισσότερες ομάδες που δεν είναι επαχθείς κατά την αρχική αναγνώριση —εφόσον στις αναφορές εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής οντότητας περιλαμβάνονται πληροφορίες βάσει των οποίων γίνεται διάκριση:
- i) μεταξύ διαφορετικών επιπέδων κερδοφορίας· ή
- ii) μεταξύ διαφορετικών βαθμών πιθανότητας να καταστούν τα συμβόλαια επαχθή μετά την αρχική αναγνώριση· και
- β) σε περισσότερες από μία ομάδες συμβολαίων που είναι επαχθή κατά την αρχική αναγνώριση —εφόσον στις εσωτερικές αναφορές της οικονομικής οντότητας περιλαμβάνονται αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τον βαθμό επάχθειας των συμβολαίων.
- 22 **Η οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει στην ίδια ομάδα συμβόλαια αν ο μεταξύ τους χρόνος έκδοσης υπερβαίνει το ένα έτος. Για να το επιτύχει αυτό, η οικονομική οντότητα διαιρεί περαιτέρω, εάν χρειαστεί, τις ομάδες που περιγράφονται στις παραγράφους 16–21.**
- 23 Μια ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων απαρτίζεται από ένα μόνο συμβόλαιο, εφόσον αυτό είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής των παραγράφων 14–22.

- 24 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης του ΔΠΧΑ 17 στις ομάδες συμβολαίων που καθορίζονται διά της εφαρμογής των παραγράφων 14–23. Η οικονομική οντότητα καθορίζει τις ομάδες κατά την αρχική αναγνώριση και προσθέτει συμβόλαια στις ομάδες εφαρμόζοντας την παράγραφο 28. Η οικονομική οντότητα δεν προβαίνει στη συνέχεια σε εκ νέου εκτίμηση της σύνθεσης των ομάδων. Προκειμένου να επιμετρήσει μια ομάδα συμβολαίων, η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει τις ταμειακές ροές εκπλήρωσης σε υψηλότερο επίπεδο συγκέντρωσης από την ομάδα ή το χαρτοφυλάκιο, υπό την προϋπόθεση ότι η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να συμπεριλάβει τις κατάλληλες ταμειακές ροές εκπλήρωσης στην επιμέτρηση της ομάδας, διά της εφαρμογής της παραγράφου 32 στοιχείο α), της παραγράφου 40 στοιχείο α) σημείο i) και της παραγράφου 40 στοιχείο β), και κατανέμοντας τις εν λόγω εκτιμήσεις σε ομάδες συμβολαίων.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

- 25 **Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδει από την προγενέστερη εκ των ακόλουθων χρονικών στιγμών:**

- α) την έναρξη της περιόδου κάλυψης της ομάδας συμβολαίων·
- β) την ημερομηνία κατά την οποία καθίσταται απαιτητή η πρώτη πληρωμή από ασφαλιζόμενο της ομάδας και
- γ) για ομάδα επαχθών συμβολαίων, την ημερομηνία που η ομάδα καθίσταται επαχθής.

- 26 Σε περίπτωση που δεν υφίσταται συμβατική καταληκτική ημερομηνία πληρωμής, η χρονική στιγμή κατά την οποία πρέπει να καταβληθεί η πρώτη πληρωμή του ασφαλιζομένου θεωρείται ότι είναι η χρονική στιγμή της λήψης της. Η οικονομική οντότητα απαιτείται να προσδιορίζει αν τυχόν συμβόλαια συνιστούν ομάδα επαχθών συμβολαίων, εφαρμόζοντας την παράγραφο 16, πριν από εκείνη την ημερομηνία των παραγράφων 25 στοιχείο α) και 25 β) που προηγείται χρονικά, εφόσον τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι υφίσταται η εν λόγω ομάδα.

- 27 [διαγράφηκε]

- 28 Όταν αναγνωρίζει ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε μια περίοδο αναφοράς, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει μόνο μεμονωμένα συμβόλαια τα οποία πληρούν ένα από τα κριτήρια που παρατίθενται στην παράγραφο 25 και προβαίνει σε εκτιμήσεις των προεξοφλητικών επιτοκίων κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης (βλ. παράγραφο Β73) και των μονάδων κάλυψης που παρέχονται στην περίοδο αναφοράς (βλ. παράγραφο Β119). Η οικονομική οντότητα δύναται να συμπεριλάβει περισσότερα συμβόλαια στην ομάδα μετά το τέλος μιας περιόδου αναφοράς, υπό την επιφύλαξη των παραγράφων 14–22. Η οικονομική οντότητα προσθέτει συμβόλαιο στην ομάδα στην περίοδο αναφοράς κατά την οποία το εν λόγω συμβόλαιο πληροί ένα από τα κριτήρια που παρατίθενται στην παράγραφο 25. Αυτό ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα να αλλάξει ο καθορισμός των προεξοφλητικών επιτοκίων κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης διά της εφαρμογής της παραγράφου Β73. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα αναθεωρημένα επιτόκια από την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία προστίθενται τα νέα συμβόλαια στην ομάδα.

Ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης (παράγραφοι Β35Α–Β35Δ)

- 28Α Η οικονομική οντότητα κατανέμει τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης σε ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων χρησιμοποιώντας συστηματική και ορθολογική μέθοδο και κατ' εφαρμογή των παραγράφων Β35Α–Β35Β, εκτός εάν επιλέξει να τις αναγνωρίσει ως έξοδα εφαρμόζοντας την παράγραφο 59 στοιχείο α).
- 28Β Μια οικονομική οντότητα που δεν εφαρμόζει την παράγραφο 59 στοιχείο α) αναγνωρίζει τις καταβληθείσες ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης (ή τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης για τις οποίες έχει αναγνωριστεί υποχρέωση κατ' εφαρμογή άλλου ΔΠΧΑ) ως περιουσιακό στοιχείο πριν από την αναγνώριση της σχετιζόμενης ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο για καθεμία σχετιζόμενη ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων.
- 28Γ Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης όταν οι ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση της σχετιζόμενης ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 38 στοιχείο γ) σημείο i) ή της παραγράφου 55 στοιχείο α) σημείο iii).
- 28Δ Εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 28, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 28Β–28Γ σύμφωνα με την παράγραφο Β35Γ.
- 28Ε Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα εκτιμά τη δυνατότητα ανάκτησης περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης εφόσον τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν τυχόν απομείωση αξίας του περιουσιακού στοιχείου (βλ. παράγραφο Β35Δ). Εάν η οικονομική οντότητα εντοπίσει ζημία απομείωσης, προσαρμόζει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα.

28ΣΤ Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει στα αποτελέσματα την αναστροφή μέρους ή του συνόλου της ζημίας απομείωσης που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί με την εφαρμογή της παραγράφου 28Ε και αυξάνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στον βαθμό που οι συνθήκες απομείωσης δεν ισχύουν πλέον ή έχουν βελτιωθεί.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β36–Β119ΣΤ)

29 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 30–52 σε όλες τις ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όσον αφορά ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων που πληρούν οποιοδήποτε από τα κριτήρια που καθορίζονται στην παράγραφο 53, η οικονομική οντότητα μπορεί να απλοποιήσει την επιμέτρηση της ομάδας, εφαρμόζοντας την προσέγγιση της κατανομής ασφαλιστρών των παραγράφων 55–59·

β) όσον αφορά ομάδες συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 32–46, όπως απαιτείται σύμφωνα με τις παραγράφους 63–70Α. Οι παράγραφοι 45 (σχετικά με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής) και 47–52 (σχετικά με τα επαχθή συμβόλαια) δεν εφαρμόζονται σε ομάδες συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται·

γ) όσον αφορά ομάδες συμβολαίων επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 32–52, όπως τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 71.

30 Όταν εφαρμόζει το ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος σε ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων που παράγουν ταμειακές ροές σε ξένο νόμισμα, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει την ομάδα συμβολαίων, συμπεριλαμβανομένου του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, ως χρηματικό στοιχείο.

31 Στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που εκδίδει ασφαλιστήρια συμβόλαια, οι ταμειακές ροές εκπλήρωσης δεν αντικατοπτρίζουν τον κίνδυνο μη απόδοσης της εν λόγω οντότητας (ο κίνδυνος μη απόδοσης ορίζεται στο ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*).

Επιμέτρηση κατά την αρχική αναγνώριση (παράγραφοι Β36–Β95ΣΤ)

32 Κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά μια ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων επί του συνόλου των ακόλουθων στοιχείων:

α) των ταμειακών ροών εκπλήρωσης, οι οποίες περιλαμβάνουν:

i) εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών (παράγραφοι 33–35)·

ii) μια προσαρμογή με σκοπό να αντικατοπτρίζεται η διαχρονική αξία του χρήματος και οι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι που σχετίζονται με τις μελλοντικές ταμειακές ροές, στον βαθμό που οι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι δεν περιλαμβάνονται στις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών (παράγραφος 36)· και

iii) μια προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου (παράγραφος 37).

β) του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, επιμετρούμενου με εφαρμογή των παραγράφων 38–39.

Εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών (παράγραφοι Β36–Β71)

33 Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στην επιμέτρηση μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων όλες τις μελλοντικές ταμειακές ροές εντός των ορίων του κάθε συμβολαίου της ομάδας (βλ. παράγραφο 34). Εφαρμόζοντας την παράγραφο 24, η οικονομική οντότητα δύναται να εκτιμήσει τις μελλοντικές ταμειακές ροές σε υψηλότερο επίπεδο συγκέντρωσης και, στη συνέχεια, να καταλείψει τις προκύπτουσες ταμειακές ροές εκπλήρωσης σε μεμονωμένες ομάδες συμβολαίων. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών:

α) ενσωματώνουν, κατά τρόπο αμερόληπτο, όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια σχετικά με το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τον βαθμό αβεβαιότητας των εν λόγω μελλοντικών ταμειακών ροών (βλ. παραγράφους Β37–Β41). Για αυτόν τον σκοπό, η οικονομική οντότητα εκτιμά την αναμενόμενη αξία (δηλ. τον σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο) του συνόλου των πιθανών αποτελεσμάτων·

- β) αντικατοπτρίζουν την προοπτική της οικονομικής οντότητας, υπό την προϋπόθεση ότι οι εκτιμήσεις τυχόν συναφών μεταβλητών της αγοράς συνάδουν με τις παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές για τις εν λόγω μεταβλητές (βλ. παράγραφους B42–B53).
- γ) είναι επίκαιρες —οι εκτιμήσεις αντικατοπτρίζουν τις υπάρχουσες συνθήκες κατά την ημερομηνία της επιμέτρησης, συμπεριλαμβανομένων των παραδοχών σχετικά με το μέλλον κατά τη συγκεκριμένη ημερομηνία (βλ. παράγραφους B54–B60).
- δ) είναι αναλυτικές —η οικονομική οντότητα εκτιμά την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου χωριστά από τις άλλες εκτιμήσεις (βλ. παράγραφο B90). Η οικονομική οντότητα εκτιμά επίσης τις ταμειακές ροές χωριστά από την προσαρμογή της διαχρονικής αξίας του χρήματος και του χρηματοοικονομικού κινδύνου, εκτός εάν η καταλληλότερη τεχνική επιμέτρησης παρέχει τη δυνατότητα συνδυασμού των εν λόγω εκτιμήσεων (βλ. παράγραφο B46).
- 34 Οι ταμειακές ροές εμπίπτουν στα όρια ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου εφόσον προκύπτουν από ουσιαστικά δικαιώματα και δεσμεύσεις που υφίστανται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα δύναται να υποχρεώσει τον ασφαλιζόμενο να πληρώσει τα ασφάλιστρα ή κατά την οποία η οικονομική οντότητα έχει ουσιαστική δέσμευση να παρέχει υπηρεσίες ασφαλιστηρίου συμβολαίου στον ασφαλιζόμενο (βλ. παράγραφους B61–B71). Μια ουσιαστική δέσμευση παροχής υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων παύει να ισχύει όταν:
- α) η οικονομική οντότητα έχει την πρακτική δυνατότητα να επανεκτιμήσει τους κινδύνους του συγκεκριμένου ασφαλιζόμενου και, ως εκ τούτου, μπορεί να καθορίσει μια τιμή ή επίπεδο παροχών που αντικατοπτρίζει πλήρως τους εν λόγω κινδύνους· ή
- β) πληρούνται αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:
- i) η οικονομική οντότητα έχει την πρακτική δυνατότητα να επανεκτιμήσει τους κινδύνους του χαρτοφυλακίου ασφαλιστηρίων συμβολαίων στο οποίο περιλαμβάνεται το συμβόλαιο και, ως εκ τούτου, μπορεί να καθορίσει μια τιμή ή επίπεδο παροχών που αντικατοπτρίζει πλήρως τον κίνδυνο του εν λόγω χαρτοφυλακίου· και
- ii) η αποτίμηση των ασφαλιστρών έως την ημερομηνία επανεκτίμησης των κινδύνων δεν λαμβάνει υπόψη τους κινδύνους που σχετίζονται με περιόδους μετά την ημερομηνία επανεκτίμησης.
- 35 Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει ως υποχρέωση ή ως περιουσιακό στοιχείο τυχόν ποσά που σχετίζονται με τα αναμενόμενα ασφάλιστρα ή τις αναμενόμενες απαιτήσεις που δεν εμπίπτουν στα όρια του ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Τα εν λόγω ποσά σχετίζονται με μελλοντικά ασφαλιστήρια συμβόλαια.
- Προεξοφλητικά επιτόκια (παράγραφοι B72–B85)*
- 36 Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών ώστε να αντικατοπτρίζουν τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους χρηματοοικονομικούς κινδύνους που σχετίζονται με τις εν λόγω ταμειακές ροές, στον βαθμό που οι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι δεν περιλαμβάνονται στις εκτιμήσεις των ταμειακών ροών. Τα προεξοφλητικά επιτόκια που εφαρμόζονται στις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών που περιγράφονται στην παράγραφο 33:
- α) αντικατοπτρίζουν τη διαχρονική αξία του χρήματος, τα χαρακτηριστικά των ταμειακών ροών και τα χαρακτηριστικά ρευστότητας των ασφαλιστηρίων συμβολαίων·
- β) συνάδουν με τις παρατηρήσιμες τρέχουσες τιμές της αγοράς (εάν υπάρχουν) για χρηματοοικονομικά μέσα με ταμειακές ροές των οποίων τα χαρακτηριστικά συνάδουν με εκείνα των ασφαλιστηρίων συμβολαίων, από την άποψη, για παράδειγμα, του χρονοδιαγράμματος, του νομίσματος και της ρευστότητας· και
- γ) δεν λαμβάνουν υπόψη την επίπτωση παραγόντων που επηρεάζουν τις εν λόγω παρατηρήσιμες τιμές της αγοράς αλλά οι οποίοι δεν επηρεάζουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές των ασφαλιστηρίων συμβολαίων.
- Προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου (παράγραφοι B86–B92)*
- 37 Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει την εκτίμηση της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών ούτως ώστε να αντικατοπτρίζει την αποζημίωση που απαιτεί η οικονομική οντότητα για την ανάληψη της αβεβαιότητας σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών που προκύπτει από τον μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο.

Συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών

- 38 Το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών είναι συνιστώσα του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης για την ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων η οποία αντιπροσωπεύει το μη δεδουλευμένο κέρδος που θα αναγνωρίσει η οικονομική οντότητα κατά την παροχή υπηρεσιών ασφαλιστηρίου συμβολαίου στο μέλλον. Η οικονομική οντότητα επιμετρά το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών κατά την αρχική αναγνώριση μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε ποσό το οποίο —εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 47 (σχετικά με τις επαχθείς συμβάσεις) ή η παράγραφος B123A [σχετικά με τα έσοδα ασφάλισης που σχετίζονται με την παράγραφο 38 στοιχείο γ) σημείο ii)]— δεν έχει ως αποτέλεσμα έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από:
- α) την αρχική αναγνώριση ποσού για τις ταμειακές ροές εκπλήρωσης, επιμετρούμενες με εφαρμογή των παραγράφων 32–37·
 - β) τυχόν ταμειακές ροές που προκύπτουν από τα συμβόλαια που περιλαμβάνονται στην ομάδα τη συγκεκριμένη ημερομηνία·
 - γ) την παύση αναγνώρισης κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης:
 - i) οιοδήποτε περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης με εφαρμογή της παραγράφου 28Γ· και
 - ii) οιοδήποτε άλλου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης που είχε προηγουμένως αναγνωριστεί για ταμειακές ροές οι οποίες σχετίζονται με την ομάδα συμβολαίων όπως ορίζεται στην παράγραφο B66A.
- 39 Όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια που αποκτώνται στο πλαίσιο μεταφοράς ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή συνένωσης επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 38 σύμφωνα με τις παραγράφους B93–B95ΣΤ.
- Μεταγενέστερη επιμέτρηση**
- 40 Η λογιστική αξία μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς είναι το άθροισμα των ακόλουθων στοιχείων:
- α) της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης, στην οποία περιλαμβάνονται:
 - i) οι ταμειακές ροές εκπλήρωσης που σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία που κατανέμεται στην ομάδα τη συγκεκριμένη ημερομηνία, επιμετρούμενες με εφαρμογή των παραγράφων 33–37 και B36–B92·
 - ii) το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών της ομάδας τη συγκεκριμένη ημερομηνία, επιμετρούμενο με εφαρμογή των παραγράφων 43–46· και
 - β) της υποχρέωσης για επισυμβάσεις απαιτήσεις, στην οποία περιλαμβάνονται οι ταμειακές ροές εκπλήρωσης που σχετίζονται με παρελθούσα υπηρεσία που κατανέμεται στην ομάδα τη συγκεκριμένη ημερομηνία, επιμετρούμενης με εφαρμογή των παραγράφων 33–37 και B36–B92.
- 41 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα και έξοδα για τις ακόλουθες μεταβολές στη λογιστική αξία της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης:
- α) έσοδα ασφάλισης —για τη μείωση της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης λόγω υπηρεσιών που παρασχέθηκαν τη συγκεκριμένη περίοδο, επιμετρούμενα με εφαρμογή των παραγράφων B120–B124·
 - β) έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης —για ζημίες σε ομάδες επαχθών συμβολαίων, και για αναστροφές των εν λόγω ζημιών (βλ. παραγράφους 47–52)· και
 - γ) χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης —για την επίπτωση της διαχρονικής αξίας του χρήματος και την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου, όπως ορίζονται στην παράγραφο 87.

42 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα και έξοδα σε σχέση με τις ακόλουθες μεταβολές στη λογιστική αξία της υποχρέωσης για επισυμβάσεις απαιτήσεις:

α) έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης —για την αύξηση της υποχρέωσης λόγω των επισυμβασών απαιτήσεων και πραγματοποιηθέντων εξόδων τη συγκεκριμένη περίοδο, εξαιρουμένων τυχόν επενδυτικών στοιχείων·

β) έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης —για τυχόν μεταγενέστερες μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που σχετίζονται με επισυμβάσεις απαιτήσεις και πραγματοποιηθέντα έξοδα· και

γ) χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης —για την επίπτωση της διαχρονικής αξίας του χρήματος και την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου, όπως ορίζονται στην παράγραφο 87.

Συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών (παράγραφοι B96–B119B)

43 Το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών στο τέλος της περιόδου αναφοράς αντιπροσωπεύει το κέρδος στην ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων το οποίο δεν έχει ακόμη αναγνωριστεί στα αποτελέσματα διότι σχετίζεται με τη μελλοντική υπηρεσία που θα παρασχεθεί βάσει των συμβολαίων της ομάδας.

44 Όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, η λογιστική αξία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών μιας ομάδας συμβολαίων στο τέλος της περιόδου αναφοράς ισούται με τη λογιστική αξία κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς προσαρμοσμένη ως προς τα εξής:

α) την επίπτωση τυχόν νέων συμβολαίων που προστίθενται στην ομάδα (βλ. παράγραφο 28)·

β) τους δεδουλευμένους τόκους επί της λογιστικής αξίας του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών κατά την περίοδο αναφοράς, επιμετρούμενους με βάση τα προεξοφλητικά επιτόκια που καθορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο β)·

γ) τις μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που σχετίζονται με τη μελλοντική υπηρεσία, όπως ορίζονται στις παραγράφους B96–B100, εκτός εάν:

i) οι εν λόγω αυξήσεις στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης υπερβαίνουν τη λογιστική αξία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να προκύπτει ζημία (βλ. παράγραφο 48)· ή

ii) οι εν λόγω μειώσεις στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης κατανομονται στο στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 50 στοιχείο β)·

δ) την επίπτωση τυχόν διαφορών συναλλαγματικής ισοτιμίας επί του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών· και

ε) το ποσό που αναγνωρίζεται ως έσοδο ασφάλισης λόγω της μεταφοράς υπηρεσιών ασφαλιστηρίου συμβολαίου στην περίοδο, το οποίο προσδιορίζεται δια της κατανομής του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που υπολείπεται στο τέλος της περιόδου αναφοράς (πριν από οποιαδήποτε κατανομή) στην τρέχουσα και την εναπομένουσα περίοδο κάλυψης κατ' εφαρμογή της παραγράφου B119.

45 Όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής (βλ. παράγραφο B101–B118), η λογιστική αξία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών μιας ομάδας συμβολαίων στο τέλος της περιόδου αναφοράς ισούται με τη λογιστική αξία κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς προσαρμοσμένη ως προς τα ποσά που καθορίζονται στα εδάφια α) έως ε) κατωτέρω. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να αναγνωρίζει τις εν λόγω προσαρμογές χωριστά. Αντ' αυτού, μπορεί να καθορίζεται ένα συνδυαστικό ποσό για ορισμένες, ή για όλες, τις προσαρμογές. Οι προσαρμογές είναι οι ακόλουθες:

α) η επίπτωση τυχόν νέων συμβολαίων που προστίθενται στην ομάδα (βλ. παράγραφο 28)·

- β) η μεταβολή στο ποσό του μεριδίου της οικονομικής οντότητας στην εύλογη αξία των υποκείμενων στοιχείων [βλ. παράγραφο Β104 στοιχείο β) σημείο i)], εκτός εάν:
- i) εφαρμόζεται η παράγραφος Β115 (σχετικά με τον μετριασμό του κινδύνου)·
 - ii) η μείωση του ποσού του μεριδίου της οικονομικής οντότητας στην εύλογη αξία των υποκείμενων στοιχείων υπερβαίνει τη λογιστική αξία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να προκύπτει ζημία (βλ. παράγραφο 48)· ή
 - iii) η αύξηση του ποσού του μεριδίου της οικονομικής οντότητας στην εύλογη αξία των υποκείμενων στοιχείων αναστρέφει το ποσό του σημείου ii).
- γ) οι μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που σχετίζονται με τη μελλοντική υπηρεσία, όπως καθορίζονται στις παραγράφους Β101–Β118, εκτός εάν:
- i) εφαρμόζεται η παράγραφος Β115 (σχετικά με τον μετριασμό του κινδύνου)·
 - ii) οι εν λόγω αυξήσεις στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης υπερβαίνουν τη λογιστική αξία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να προκύπτει ζημία (βλ. παράγραφο 48)· ή
 - iii) οι εν λόγω μειώσεις στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης κατανέμονται στο στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 50 στοιχείο β).
- δ) η επίπτωση τυχόν διαφορών συναλλαγματικής ισοτιμίας που προκύπτουν επί του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών· και
- ε) το ποσό που αναγνωρίζεται ως έσοδο ασφάλισης λόγω της μεταφοράς υπηρεσιών ασφαλιστηρίου συμβολαίου στην περίοδο, το οποίο προσδιορίζεται δια της κατανομής του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που υπολείπεται στο τέλος της περιόδου αναφοράς (πριν από οποιαδήποτε κατανομή) στην τρέχουσα και την εναπομένουσα περίοδο κάλυψης κατ' εφαρμογή της παραγράφου Β119.

46 Ορισμένες μεταβολές στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών αντισταθμίζουν τις μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης για την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει μεταβολή στη συνολική λογιστική αξία της υποχρέωσης για την υπολειπόμενη κάλυψη. Στον βαθμό που οι μεταβολές στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών δεν αντισταθμίζουν τις μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης για την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει έσοδα και έξοδα για τις μεταβολές, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 41.

Επαχθείς συμβάσεις

47 Ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι επαχθές κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης εάν οι ταμειακές ροές εκπλήρωσης που κατανέμονται στο συμβόλαιο, τυχόν προγενέστερα αναγνωρισθείσες ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης και τυχόν ταμειακές ροές που προκύπτουν από το συμβόλαιο κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης αποτελούν συνολικά καθαρή εκροή. Εφαρμόζοντας την παράγραφο 16 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα εν λόγω συμβόλαια χωριστά από τα συμβόλαια που δεν είναι επαχθή. Στον βαθμό που εφαρμόζεται η παράγραφος 17, η οικονομική οντότητα δύναται να προσδιορίζει την ομάδα επαχθών συμβολαίων επιμετρώντας ένα σύνολο συμβολαίων αντί μεμονωμένα συμβόλαια. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία στα αποτελέσματα για την καθαρή εκροή της ομάδας επαχθών συμβολαίων, ούτως ώστε η λογιστική αξία της υποχρέωσης για την ομάδα να ισούται με τις ταμειακές ροές εκπλήρωσης και το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών της ομάδας να είναι μηδενικό.

48 Μια ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων καθίσταται επαχθής (ή περισσότερο επαχθής) βάσει μεταγενέστερης επιμέτρησης εάν τα ακόλουθα ποσά υπερβαίνουν τη λογιστική αξία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών:

- α) μη ευνοϊκές μεταβολές, σχετιζόμενες με μελλοντική υπηρεσία, στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που κατανέμονται στην ομάδα και οι οποίες ανακύπτουν από μεταβολές στις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών και από την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου· και
- β) όσον αφορά ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, η μείωση στο ποσό του μεριδίου της οικονομικής οντότητας στην εύλογη αξία των υποκείμενων στοιχείων.

Εφαρμόζοντας την παράγραφο 44 στοιχείο γ) σημείο i), την παράγραφο 45 στοιχείο β) σημείο ii) και την παράγραφο 45 στοιχείο γ) σημείο ii), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία στα αποτελέσματα σε βαθμό ανάλογο προς την εν λόγω υπέρβαση.

49 Η οικονομική οντότητα δημιουργεί (ή αυξάνει) ένα στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης για επαχθή ομάδα το οποίο απεικονίζει τις ζημίες που αναγνωρίζονται κατ' εφαρμογή των παραγράφων 47–48. Με το στοιχείο της ζημίας προσδιορίζονται τα ποσά που παρουσιάζονται στα αποτελέσματα ως αναστροφές των ζημιών στις επαχθείς ομάδες και, ως εκ τούτου, αποκλείονται από τον προσδιορισμό του εσόδου ασφάλισης.

50 Αφότου η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει ζημία σε επαχθή ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων, κατανέμει:

α) κατά τρόπο συστηματικό τις μεταγενέστερες μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης που καθορίζονται στην παράγραφο 51 μεταξύ:

i) του στοιχείου ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης· και

ii) της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης, εξαιρουμένου του στοιχείου ζημίας.

β) αποκλειστικά στο στοιχείο ζημίας, έως ότου το εν λόγω στοιχείο μηδενιστεί:

i) τυχόν μεταγενέστερη μείωση, σχετιζόμενη με μελλοντική υπηρεσία, στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που καταγράφονται στην ομάδα και οι οποίες ανακύπτουν από μεταβολές στις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών και από την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου· και

ii) τυχόν μεταγενέστερες αυξήσεις στο ποσό του μεριδίου της οικονομικής οντότητας στην εύλογη αξία των υποκείμενων στοιχείων.

Εφαρμόζοντας τις παραγράφους 44 στοιχείο γ) σημείο ii), 45 στοιχείο β) σημείο iii) και 45 στοιχείο γ) σημείο iii), η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών μόνο ως προς το μέρος της μείωσης που υπερβαίνει το ποσό που κατανέμεται στο στοιχείο της ζημίας.

51 Οι μεταγενέστερες μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης που πρέπει να κατανεμηθούν κατ' εφαρμογή της παραγράφου 50 στοιχείο α) είναι οι ακόλουθες:

α) εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών για απαιτήσεις και έξοδα που απαλλάσσονται από την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης λόγω των πραγματοποιηθέντων εξόδων υπηρεσιών ασφάλισης·

β) μεταβολές στην προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα λόγω της απαλλαγής από τον κίνδυνο· και

γ) χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης.

52 Η συστηματική κατανομή που απαιτείται βάσει της παραγράφου 50 στοιχείο α) πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα τα συνολικά ποσά που κατανέμονται στο στοιχείο ζημίας σύμφωνα με τις παραγράφους 48–50 να είναι ίσα με μηδέν έως το τέλος της περιόδου κάλυψης μιας ομάδας συμβολαίων.

Προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών

53 Η οικονομική οντότητα δύναται να απλοποιήσει την επιμέτρηση μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων εφαρμόζοντας την προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών που ορίζεται στις παραγράφους 55–59 εάν, και μόνο εάν, κατά την έναρξη της ομάδας:

α) η οικονομική οντότητα αναμένει ευλόγως ότι η εν λόγω απλοποίηση θα έχει ως αποτέλεσμα η επιμέτρηση της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης για την ομάδα να μην διαφέρει ουσιαστικά από την επιμέτρηση που θα προέκυπτε εάν εφαρμόζονταν οι απαιτήσεις των παραγράφων 32–52· ή

- β) η περίοδος κάλυψης κάθε συμβολαίου της ομάδας (συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων που προκύπτουν από όλα τα ασφαλιστρα εντός των ορίων του συμβολαίου που καθορίζονται τη συγκεκριμένη ημερομηνία κατ' εφαρμογή της παραγράφου 34) δεν υπερβαίνει το ένα έτος.
- 54 Το κριτήριο της παραγράφου 53 στοιχείο α) δεν πληρούται εάν κατά την έναρξη της ομάδας η οικονομική οντότητα αναμένει σημαντική μεταβλητότητα στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης η οποία θα επηρεάσει την επιμέτρηση της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατά την περίοδο πριν από την επέλευση μιας απαιτήσης. Η μεταβλητότητα στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης αυξάνεται, για παράδειγμα, σε συνάρτηση με τα ακόλουθα στοιχεία:
- α) τον βαθμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που σχετίζονται με τυχόν παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα συμβόλαια· και
- β) τη διάρκεια της περιόδου κάλυψης της ομάδας συμβολαίων.
- 55 Στο πλαίσιο της προσέγγισης κατανομής ασφαλιστρών, η οικονομική οντότητα επιμετρά την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης ως εξής:
- α) κατά την αρχική αναγνώριση, η λογιστική αξία της υποχρέωσης είναι:
- i) τα ασφαλιστρα, εάν υπάρχουν, που λαμβάνονται κατά την αρχική αναγνώριση·
- ii) μείον τυχόν ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης τη συγκεκριμένη ημερομηνία, εκτός εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να αναγνωρίσει τις πληρωμές ως έξοδα κατ' εφαρμογή της παραγράφου 59 στοιχείο α)· και
- iii) συν ή μείον τυχόν ποσό που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης τη συγκεκριμένη ημερομηνία:
1. οιοδήποτε περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης με εφαρμογή της παραγράφου 28Γ· και
2. οιοδήποτε άλλου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης που είχε προηγουμένως αναγνωρισθεί για ταμειακές ροές οι οποίες σχετίζονται με την ομάδα συμβολαίων όπως ορίζεται στην παράγραφο Β66Α.
- β) στο τέλος της κάθε μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, η λογιστική αξία της υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς:
- i) συν τα ασφαλιστρα που λαμβάνονται κατά την περίοδο·
- ii) μείον τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης· εκτός εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να αναγνωρίσει τις πληρωμές ως έξοδα κατ' εφαρμογή της παραγράφου 59 στοιχείο α)·
- iii) συν τυχόν ποσά που σχετίζονται με την απόσβεση των ταμειακών ροών απόκτησης ασφάλισης που αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά την περίοδο αναφοράς· εκτός εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να αναγνωρίσει τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης ως έξοδα κατ' εφαρμογή της παραγράφου 59 στοιχείο α)·
- iv) συν τυχόν προσαρμογή χρηματοδοτικού στοιχείου, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 56·
- v) μείον το ποσό που αναγνωρίζεται ως έσοδο ασφάλισης για υπηρεσίες που παρέχονται στην εν λόγω περίοδο (βλ. παράγραφο Β126)· και
- vi) μείον τυχόν επενδυτικό στοιχείο που έχει πληρωθεί ή μεταφερθεί στην υποχρέωση για επισυμβάσες απαιτήσεις.
- 56 Σε περίπτωση που τα ασφαλιστήρια συμβόλαια στην ομάδα περιλαμβάνουν σημαντικό χρηματοδοτικό στοιχείο, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης ούτως ώστε να αντικατοπτρίζεται η διαχρονική αξία του χρήματος και η επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου με χρήση των προεξοφλητικών επιτοκίων που ορίζονται στην παράγραφο 36, όπως καθορίζονται κατά την αρχική αναγνώριση. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να προσαρμόζει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης ώστε να αντικατοπτρίζεται η διαχρονική αξία του χρήματος και η επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου εφόσον, κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα αναμένει ότι το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του κάθε παρεχόμενου μέρους των υπηρεσιών και της σχετικής καταληκτικής ημερομηνίας πληρωμής των ασφαλιστρών δεν υπερβαίνει το ένα έτος.

- 57 Σε περίπτωση που οποιαδήποτε στιγμή στη διάρκεια της περιόδου κάλυψης τα γεγονότα και οι περιστάσεις υποδεικνύουν ότι μια ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων είναι επαχθής, η οικονομική οντότητα υπολογίζει τη διαφορά μεταξύ των ακόλουθων στοιχείων:
- α) της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης που προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 55· και
 - β) των ταμειακών ροών εκπλήρωσης που σχετίζονται με την εναπομένουσα κάλυψη της ομάδας, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 33–37 και B36–B92. Ωστόσο, εάν, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 59 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα δεν προσαρμόσει την υποχρέωση επισυμβασών απαιτήσεων ως προς τη διαχρονική αξία του χρήματος και την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου, δεν περιλαμβάνει παρόμοια προσαρμογή στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης.
- 58 Στον βαθμό που οι ταμειακές ροές εκπλήρωσης που περιγράφονται στην παράγραφο 57 στοιχείο β) υπερβαίνουν τη λογιστική αξία που περιγράφεται στην παράγραφο 57 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία στα αποτελέσματα και αυξάνει την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης.
- 59 Στο πλαίσιο της εφαρμογής της προσέγγισης κατανομής ασφαλιστρών, η οικονομική οντότητα:
- α) δύναται να επιλέξει να αναγνωρίσει τυχόν ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης ως έξοδα, εφόσον επιβαρύνεται με το εν λόγω κόστος, υπό την προϋπόθεση ότι η περίοδος κάλυψης κάθε συμβολαίου της ομάδας κατά την αρχική αναγνώριση δεν υπερβαίνει το ένα έτος·
 - β) επιμετρά την υποχρέωση επισυμβασών απαιτήσεων για την ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων με βάση τις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που σχετίζονται με τις επισυμβάσεις απαιτήσεις, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 33–37 και B36–B92. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να προσαρμόζει τις μελλοντικές ταμειακές ροές ως προς τη διαχρονική αξία του χρήματος και την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου σε περίπτωση που οι εν λόγω ταμειακές ροές αναμένεται να πληρωθούν ή να ληφθούν εντός περιόδου έως ενός έτους από την ημερομηνία επέλευσης των απαιτήσεων.

Συμβόλαια ανασφάλισης που κατέχονται

- 60 Οι απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 17 τροποποιούνται για τα συμβόλαια ανασφάλισης που κατέχονται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 61–70Α.
- 61 Η οικονομική οντότητα διαιρεί τα χαρτοφυλάκια συμβολαίων ανασφάλισης που έχει στην κατοχή της εφαρμόζοντας τις παραγράφους 14–24, εκτός εάν οι αναφορές σε επαχθή συμβόλαια που περιλαμβάνονται στις εν λόγω παραγράφους αντικατασταθούν με αναφορά σε συμβόλαια σε σχέση με τα οποία υπάρχει καθαρό κέρδος κατά την αρχική αναγνώριση. Όσον αφορά ορισμένα συμβόλαια ανασφάλισης που κατέχονται, η εφαρμογή των παραγράφων 14–24 θα έχει ως αποτέλεσμα ομάδα που περιλαμβάνει ένα μόνο συμβόλαιο.

Αναγνώριση

- 62 Αντί να εφαρμόσει την παράγραφο 25, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια ομάδα συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται από την προγενέστερη εκ των ακόλουθων χρονικών στιγμών:
- α) την έναρξη της περιόδου κάλυψης της ομάδας συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται· και
 - β) την ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια επαχθή ομάδα υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 25 στοιχείο γ), εάν η οικονομική οντότητα σύναψε το σχετιζόμενο συμβόλαιο ανασφάλισης που περιλαμβάνεται στην ομάδα συμβολαίων ανασφάλισης τα οποία κατέχονται κατά την εν λόγω ημερομηνία ή προγενέστερα.

- 62Α Με την επιφύλαξη της παραγράφου 62 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα καθυστερεί την αναγνώριση μιας ομάδας συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται και τα οποία παρέχουν αναλογική κάλυψη έως την ημερομηνία κατά την οποία γίνεται η αρχική αναγνώριση οποιουδήποτε υποκείμενου ασφαλιστηρίου συμβολαίου, εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι μεταγενέστερη από την έναρξη της περιόδου κάλυψης της ομάδας συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται.

Επιμέτρηση

- 63 Κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων επιμέτρησης των παραγράφων 32–36 στα συμβόλαια ανασφάλισης που κατέχονται, στον βαθμό που η επιμέτρηση των υποκείμενων συμβολαίων πραγματοποιείται επίσης με εφαρμογή των εν λόγω παραγράφων, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί συνεπείς παραδοχές για να επιμετρήσει τις εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών για την ομάδα των συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται και τις εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών για την ομάδα/-ες των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Επιπλέον, η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στις εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών για την ομάδα των συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται την επίπτωση τυχόν κινδύνου μη απόδοσης του εκδότη του συμβολαίου ανασφάλισης, συμπεριλαμβανομένων των επιπτώσεων της εξασφάλισης και των ζημιών από διαφορές.

- 64 Αντί να εφαρμόσει την παράγραφο 37, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου κατά τρόπον ώστε να αντιπροσωπεύει τον βαθμό του κινδύνου που μεταφέρεται από τον κάτοχο της ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης στον εκδότη των εν λόγω συμβολαίων.
- 65 Οι απαιτήσεις της παραγράφου 38 που αφορούν τον προσδιορισμό του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών κατά την αρχική αναγνώριση τροποποιούνται ώστε να αντικατοπτρίζουν το γεγονός ότι για μια ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται δεν υφίσταται μη δεδουλευμένο κέρδος αλλά, αντ' αυτού, υφίσταται καθαρό κόστος ή καθαρός κέρδος από την αγορά της αντασφάλισης. Ως εκ τούτου, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 65A, κατά την αρχική αναγνώριση η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τυχόν καθαρό κόστος ή καθαρό κέρδος από την αγορά της ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται ως συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών επιμετρούμενο σε ποσό ίσο προς το άθροισμα:
- α) των ταμειακών ροών εκπλήρωσης·
 - β) του ποσού που τη συγκεκριμένη ημερομηνία παύει να αναγνωρίζεται και το οποίο σχετίζεται με τυχόν περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που είχε αναγνωριστεί προγενέστερα για ταμειακές ροές που σχετίζονται με την ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται·
 - γ) τυχόν ταμειακών ροών που προκύπτουν την εν λόγω ημερομηνία· και
 - δ) τυχόν εσόδων που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα με την εφαρμογή της παραγράφου 66A.
- 65A Εάν το καθαρό κόστος της αγοράς αντασφαλιστικής κάλυψης σχετίζεται με γεγονότα που συνέβησαν πριν από την αγορά της ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται, με την επιφύλαξη των απαιτήσεων της παραγράφου B5, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αμέσως το εν λόγω κόστος ως έξοδο στα αποτελέσματα.
- 66 Αντί να εφαρμόσει την παράγραφο 44, η οικονομική οντότητα επιμετρά το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών στο τέλος της περιόδου αναφοράς για ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται ως τη λογιστική αξία που προσδιορίζεται κατά την έναρξη της περιόδου αναφοράς, προσαρμοσμένη ως προς:
- α) την επίπτωση τυχόν νέων συμβολαίων που προστίθενται στην ομάδα (βλ. παράγραφο 28)·
 - β) τους δεδουλευμένους τόκους επί της λογιστικής αξίας του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, επιμετρούμενους με βάση τα προεξοφλητικά επιτόκια που καθορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο β)·
 - βα) τα έσοδα που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά την περίοδο αναφοράς με την εφαρμογή της παραγράφου 66A·
 - ββ) τις αναστροφές στοιχείου ανάκτησης ζημίας το οποίο έχει αναγνωριστεί κατ' εφαρμογή της παραγράφου 66B (βλ. παράγραφο B119ΣΤ), στον βαθμό που οι εν λόγω αναστροφές δεν αποτελούν μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης της ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται·
 - γ) τις μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης, επιμετρούμενες με τα προεξοφλητικά επιτόκια που ορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο γ), στον βαθμό που η εν λόγω μεταβολή αφορά μελλοντική υπηρεσία, εκτός εάν:
 - i) η μεταβολή οφείλεται σε μεταβολή στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που κατανέμονται σε ομάδα υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων η οποία δεν επιφέρει προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών για την ομάδα υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων· ή
 - ii) η μεταβολή οφείλεται στην εφαρμογή των παραγράφων 57–58 (σχετικά με τις επαχθείς συμβάσεις), εάν η οικονομική οντότητα επιμετρά την ομάδα των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων με εφαρμογή της προσέγγισης κατανομής ασφαλιστρών.
 - δ) την επίπτωση τυχόν διαφορών συναλλαγματικής ισοτιμίας που προκύπτουν επί του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών· και

ε) το ποσό που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα λόγω υπηρεσιών που ελήφθησαν κατά τη συγκεκριμένη περίοδο, το οποίο προσδιορίζεται δια της κατανομής του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που υπολείπεται στο τέλος της περιόδου αναφοράς (πριν από οποιαδήποτε κατανομή) στην τρέχουσα και την εναπομένουσα περίοδο κάλυψης της ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται, κατ' εφαρμογή της παραγράφου B119.

66A Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών της ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται, και ως εκ τούτου αναγνωρίζει έσοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία κατά την αρχική αναγνώριση επαχθούς ομάδας υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή κατά την προσθήκη επαχθών υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε μια ομάδα (βλ. παραγράφους B119Γ–B119Ε).

66B Η οικονομική οντότητα δημιουργεί (ή προσαρμόζει) ένα στοιχείο ανάκτησης ζημίας του περιουσιακού στοιχείου για εναπομένουσα κάλυψη που αφορά ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται, το οποίο απεικονίζει την ανάκτηση των ζημιών που αναγνωρίζονται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 66 στοιχείο γ) σημεία i)–ii) και της παραγράφου 66A. Το στοιχείο ανάκτησης ζημίας προσδιορίζει τα ποσά που παρουσιάζονται στα αποτελέσματα ως αναστροφές των ανακτήσεων ζημιών από συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται και, ως εκ τούτου, αποκλείονται από την κατανομή των ασφαλιστρών που καταβλήθηκαν στον αντασφαλιστή (βλ. παράγραφο B119ΣΤ).

67 Οι μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που προκύπτουν από μεταβολές στον κίνδυνο μη απόδοσης του εκδότη συμβολαίου αντασφάλισης που κατέχεται δεν σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία και δεν επιφέρουν προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών.

68 Τα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται δεν μπορούν να είναι επαχθή. Αντίστοιχα, οι απαιτήσεις των παραγράφων 47–52 δεν εφαρμόζονται.

Προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών για συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται

69 Η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόζει την προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών που ορίζεται στις παραγράφους 55–56 και 59 (προσαρμοζόμενη ώστε να αντικατοπτρίζει τα χαρακτηριστικά των συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται τα οποία διαφέρουν από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται, για παράδειγμα τη δημιουργία εξόδων ή τη μείωση των εξόδων αντί των εσόδων) προκειμένου να απλοποιήσει την επιμέτρηση μιας ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται, εφόσον κατά την έναρξη της ομάδας:

α) η οικονομική οντότητα αναμένει ευλόγως ότι η προκύπτουσα επιμέτρηση δεν θα διαφέρει ουσιαστικά από το αποτέλεσμα της εφαρμογής των απαιτήσεων των παραγράφων 63–68· ή

β) η περίοδος κάλυψης κάθε συμβολαίου της ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης (συμπεριλαμβανομένης της ασφαλιστικής κάλυψης που προκύπτει από όλα τα ασφαλιστήρια εντός των ορίων του συμβολαίου που καθορίζονται τη συγκεκριμένη ημερομηνία κατ' εφαρμογή της παραγράφου 34) δεν υπερβαίνει το ένα έτος.

70 Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκπληρώνει την προϋπόθεση της παραγράφου 69 στοιχείο α) εάν, κατά την έναρξη της ομάδας, αναμένει σημαντική μεταβλητότητα στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης η οποία θα επηρεάσει την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου εναπομένουσας κάλυψης κατά την περίοδο πριν από την επέλευση μιας απαίτησης. Η μεταβλητότητα στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης αυξάνεται, για παράδειγμα, σε συνάρτηση με τα ακόλουθα στοιχεία:

α) τον βαθμό των μελλοντικών ταμειακών ροών που σχετίζονται με τυχόν παράγωγα που είναι ενσωματωμένα στα συμβόλαια· και

β) τη διάρκεια της περιόδου κάλυψης της ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

70A Εάν η οικονομική οντότητα επιμετρά ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται με εφαρμογή της προσέγγισης κατανομής ασφαλιστρών, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 66A με προσαρμογή της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου εναπομένουσας κάλυψης αντί με προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών.

Συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής

71 Ένα συμβόλαιο επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής δεν περιλαμβάνει μεταφορά σημαντικού ασφαλιστικού κινδύνου. Κατά συνέπεια, οι απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 17 για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια τροποποιούνται όσον αφορά συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής ως εξής:

α) η ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης (βλ. παραγράφους 25 και 28) είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα καθίσταται συμβαλλόμενο μέρος της σύμβασης·

- β) το όριο του συμβολαίου (βλ. παράγραφο 34) τροποποιείται ούτως ώστε οι ταμειακές ροές να εμπίπτουν στο όριο του συμβολαίου εάν προκύπτουν από ουσιαστική δέσμευση της οικονομικής οντότητας να παραδώσει μετρητά σε τρέχουσα ή μελλοντική ημερομηνία. Η οικονομική οντότητα δεν υπόκειται σε ουσιαστική δέσμευση να παραδώσει μετρητά σε περίπτωση που έχει την πρακτική δυνατότητα να καθορίσει μια τιμή για την υπόσχεση παράδοσης των μετρητών η οποία αντικατοπτρίζει πλήρως το υποσχθέν ποσό μετρητών και τους συναφείς κινδύνους·
- γ) η κατανομή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών [βλ. παραγράφους 44 στοιχείο ε) και 45 στοιχείο ε)] τροποποιείται ώστε η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών κατά τη διάρκεια ισχύος της ομάδας συμβολαίων κατά συστηματικό τρόπο που αντικατοπτρίζει τη μεταφορά των επενδυτικών υπηρεσιών βάσει του συμβολαίου.

ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΥΣΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ

Τροποποίηση ασφαλιστηρίου συμβολαίου

- 72 Σε περίπτωση τροποποίησης των όρων ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου, για παράδειγμα μέσω συμφωνίας μεταξύ των δύο συμβαλλόμενων μερών του συμβολαίου ή μεταβολής του κανονισμού, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το αρχικό συμβόλαιο και αναγνωρίζει το τροποποιημένο συμβόλαιο ως νέο συμβόλαιο, κατ' εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17 ή άλλων ισχυόντων προτύπων εάν, και μόνον εάν, πληρούνται οποιεσδήποτε από τις προϋποθέσεις α) έως γ). Η άσκηση δικαιώματος που περιλαμβάνεται στους όρους ενός συμβολαίου δεν αποτελεί τροποποίηση. Οι προϋποθέσεις είναι οι εξής:

α) εάν οι τροποποιημένοι όροι είχαν περιληφθεί κατά την έναρξη του συμβολαίου:

- i) το τροποποιημένο συμβόλαιο θα είχε αποκλειστεί από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 3–8Α·
- ii) η οικονομική οντότητα θα είχε διαχωρίσει τα διαφορετικά στοιχεία από το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο εφαρμόζοντας τις παραγράφους 10–13, με αποτέλεσμα το ΔΠΧΑ 17 να εφαρμοστεί σε διαφορετικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο·
- iii) το τροποποιημένο συμβόλαιο θα είχε ουσιαστικά διαφορετικό όριο συμβολαίου κατ' εφαρμογή της παραγράφου 34· ή
- iv) το τροποποιημένο συμβόλαιο θα είχε περιληφθεί σε διαφορετική ομάδα συμβολαίων κατ' εφαρμογή των παραγράφων 14–24.

β) το αρχικό συμβόλαιο πληρούσε τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, αλλά το τροποποιημένο συμβόλαιο δεν πληροί πλέον τον συγκεκριμένο ορισμό, ή αντιστρόφως· ή

γ) η οικονομική οντότητα εφάρμοσε στο αρχικό συμβόλαιο την προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών των παραγράφων 53–59 ή των παραγράφων 69–70, αλλά οι τροποποιήσεις έχουν ως αποτέλεσμα το συμβόλαιο να μην πληροί πλέον τα κριτήρια επιλεξιμότητας για την εν λόγω προσέγγιση που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 53 ή την παράγραφο 69.

- 73 Σε περίπτωση που μια τροποποίηση συμβολαίου δεν πληροί καμία από τις προϋποθέσεις της παραγράφου 72, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει τις μεταβολές στις ταμειακές ροές που οφείλονται στην τροποποίηση ως μεταβολές στις εκτιμήσεις των ταμειακών ροών εκπλήρωσης δια της εφαρμογής των παραγράφων 40–52.

Παύση αναγνώρισης

- 74 Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο όταν, και μόνον όταν:

α) αυτό εξοφλείται, δηλαδή όταν η δέσμευση που καθορίζεται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκπνέει ή εκπληρώνεται ή ακυρώνεται· ή

β) πληρούται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις της παραγράφου 72.

- 75 Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο εξοφλείται, η οικονομική οντότητα δεν διατρέχει πλέον κίνδυνο και, ως εκ τούτου, δεν απαιτείται πλέον να μεταφέρει τυχόν οικονομικούς πόρους με σκοπό την ικανοποίηση του ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Για παράδειγμα, όταν η οικονομική οντότητα αγοράζει αντασφάλιση, παύει να αναγνωρίζει το υποκείμενο ασφαλιστήριο συμβόλαιο/-α όταν, και μόνο όταν, το υποκείμενο ασφαλιστήριο συμβόλαιο/-α έχει εξοφληθεί.
- 76 Η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που ανήκει σε ομάδα συμβολαίων εφαρμόζοντας τις ακόλουθες απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 17:
- α) οι ταμειακές ροές εκπλήρωσης που κατανέμονται στην ομάδα προσαρμόζονται με σκοπό την εξάλειψη της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών και της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που σχετίζεται με τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στην ομάδα, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 40 στοιχείο α) σημείο i) και της παραγράφου 40 στοιχείο β)·
 - β) το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών της ομάδας προσαρμόζεται ως προς τη μεταβολή στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που περιγράφονται στο στοιχείο α), στον βαθμό που απαιτείται βάσει των παραγράφων 44 στοιχείο γ) και 45 στοιχείο γ), εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 77· και
 - γ) ο αριθμός των μονάδων κάλυψης για τις αναμενόμενες εναπομένουσες υπηρεσίες ασφαλιστηρίων συμβολαίων προσαρμόζεται ώστε να αντικατοπτρίζει τις μονάδες κάλυψης που έπαυσαν να αναγνωρίζονται από την ομάδα, ενώ το ποσό του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου βασίζεται στον εν λόγω προσαρμοσμένο αριθμό, κατ' εφαρμογή της παραγράφου B119.
- 77 Όταν η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο διότι μεταβιβάζει το συμβόλαιο σε τρίτο μέρος ή παύει να αναγνωρίζει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο και αναγνωρίζει ένα νέο συμβόλαιο κατ' εφαρμογή της παραγράφου 72, η οικονομική οντότητα, αντί να εφαρμόσει την παράγραφο 76 στοιχείο β):
- α) προσαρμόζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών της ομάδας στην οποία ανήκε το συμβόλαιο που έχει παύσει να αναγνωρίζεται, στον βαθμό που απαιτείται βάσει της παραγράφου 44 στοιχείο γ) και της παραγράφου 45 στοιχείο γ), ως προς τη διαφορά μεταξύ του σημείου i) και είτε του σημείου ii) για συμβόλαια που μεταβιβάζονται σε τρίτο μέρος ή του σημείου iii) για συμβόλαια που παύουν να αναγνωρίζονται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 72:
 - i) η μεταβολή στη λογιστική αξία της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων που προκύπτει από την παύση αναγνώρισης του συμβολαίου, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 76 στοιχείο α)·
 - ii) το ασφάλιστρο που χρεώνεται από το τρίτο μέρος·
 - iii) το ασφάλιστρο που θα χρέωνε η οικονομική οντότητα σε περίπτωση που είχε συνάψει συμβόλαιο με όρους ισοδύναμους με αυτούς του νέου συμβολαίου κατά την ημερομηνία της τροποποίησης του συμβολαίου, μείον τυχόν πρόσθετο ασφάλιστρο που χρεώνεται για την τροποποίηση.
 - β) επιμετρά το νέο συμβόλαιο που αναγνωρίζεται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 72, θεωρώντας ως δεδομένο ότι η οικονομική οντότητα έλαβε το ασφάλιστρο που περιγράφεται στο στοιχείο α) σημείο iii) κατά την ημερομηνία της τροποποίησης.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ

- 78 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστά στην κατάσταση οικονομικής θέσης τη λογιστική αξία των χαρτοφυλακίων:
- α) ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδονται και τα οποία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία·
 - β) ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδονται και τα οποία αποτελούν υποχρεώσεις·
 - γ) συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται και τα οποία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία· και
 - δ) συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται και τα οποία αποτελούν υποχρεώσεις.

- 79 Η οικονομική οντότητα ταξινομεί τυχόν περιουσιακά στοιχεία για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης που αναγνωρίζονται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 28B στη λογιστική αξία των σχετικών χαρτοφυλακίων ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδονται, και τυχόν περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις για ταμειακές ροές που σχετίζονται με χαρτοφυλάκια συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται [βλ. παράγραφο 65 στοιχείο β)] στη λογιστική αξία των χαρτοφυλακίων συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΤΗΝ/ΣΤΙΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ/-ΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ Β120–Β136)

- 80 Εφαρμόζοντας τις παραγράφους 41 και 42, η οικονομική οντότητα διαχωρίζει τα ποσά που αναγνωρίζονται στην/στις κατάσταση/-εις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων (στο εξής αναφερόμενη ως κατάσταση/-εις χρηματοοικονομικής επίδοσης) στα ακόλουθα στοιχεία:**

α) αποτέλεσμα υπηρεσιών ασφάλισης (παράγραφοι 83–86), στο οποίο περιλαμβάνονται τα έσοδα ασφάλισης και τα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης και

β) χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης (παράγραφοι 87-92).

- 81 Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διαχωρίζει τη μεταβολή στην προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου μεταξύ του αποτελέσματος υπηρεσιών ασφάλισης και των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης. Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα δεν προβεί στον εν λόγω διαχωρισμό, ταξινομεί το σύνολο της μεταβολής στην προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου ως μέρος του αποτελέσματος υπηρεσιών ασφάλισης.
- 82 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τα έσοδα ή τα έξοδα των συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται χωριστά από τα έξοδα ή τα έσοδα των ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδονται.

Αποτέλεσμα υπηρεσιών ασφάλισης

- 83 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει στα αποτελέσματα τα έσοδα ασφάλισης που προκύπτουν από τις ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδονται. Τα έσοδα ασφάλισης αποτυπώνουν την παροχή υπηρεσιών που προκύπτουν από την ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων υπό τη μορφή ποσού που αντικατοπτρίζει το αντάλλαγμα το οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει ότι δικαιούται για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών. Στις παραγράφους Β120–Β127 καθορίζεται ο τρόπος με τον οποίο η οικονομική οντότητα επιμετρά τα έσοδα ασφάλισης.
- 84 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει στα αποτελέσματα τα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης που προκύπτουν από ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδονται, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επισυμβάσεις απαιτήσεις (εξαιρουμένων των αποπληρωμών επενδυτικών στοιχείων), άλλα πραγματοποιηθέντα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης και άλλα ποσά, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 103 στοιχείο β).
- 85 Στα έσοδα ασφάλισης και στα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης που παρουσιάζονται στα αποτελέσματα δεν περιλαμβάνονται τυχόν επενδυτικά στοιχεία. Η οικονομική οντότητα δεν παρουσιάζει πληροφορίες σχετικά με τα ασφαλιστήρια στα αποτελέσματα εφόσον οι εν λόγω πληροφορίες δεν συνάδουν με τα οριζόμενα στην παράγραφο 83.
- 86 Η οικονομική οντότητα δύναται να παρουσιάζει τα έσοδα ή τα έξοδα ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται (βλ. παραγράφους 60–70Α), εκτός των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης, ως ενιαίο ποσό· ή η οικονομική οντότητα δύναται να παρουσιάζει χωριστά τα ποσά που ανακτώνται από τον αντασφαλιστή και μια κατανομή των ασφαλιστρών που πληρώθηκαν, τα οποία αθροιζόμενα έχουν ως αποτέλεσμα καθαρό ποσό που ισούται στο εν λόγω ενιαίο ποσό. Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα παρουσιάζει χωριστά τα ποσά που ανακτώνται από τον αντασφαλιστή και μια κατανομή των καταβαλλόμενων ασφαλιστρών:
- α) αντιμετωπίζει τις ταμειακές ροές αντασφάλισης που εξαρτώνται από απαιτήσεις βάσει των υποκείμενων συμβολαίων ως μέρος των απαιτήσεων που αναμένεται να επιστραφούν βάσει του συμβολαίου αντασφάλισης που κατέχεται·
- β) αντιμετωπίζει τα ποσά που αναμένει να λάβει από τον αντασφαλιστή και τα οποία δεν εξαρτώνται από απαιτήσεις των υποκείμενων συμβολαίων (για παράδειγμα, ορισμένα είδη προμηθειών εκχώρησης) ως μείωση των ασφαλιστρών που πρόκειται να καταβληθούν στον αντασφαλιστή·
- β) αντιμετωπίζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί και σχετίζονται με ανάκτηση ζημιών κατ' εφαρμογή της παραγράφου 66 στοιχείο γ) σημεία i)-ii) και των παραγράφων 66Α–66Β ως ποσά που έχουν ανακτηθεί από τον αντασφαλιστή και

γ) δεν παρουσιάζει την κατανομή των καταβαλλόμενων ασφαλιστρών ως μείωση των εσόδων.

Χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης (βλ. παραγράφους B128–B136)

87 Στα χρηματοοικονομικά έσοδα ή τα έξοδα ασφάλισης περιλαμβάνεται η μεταβολή στη λογιστική αξία της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων που προκύπτει από τα ακόλουθα:

α) την επίπτωση της διαχρονικής αξίας του χρήματος και τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του χρήματος· και

β) την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου και τις μεταβολές του χρηματοοικονομικού κινδύνου· αλλά

γ) εξαιρουμένων τυχόν παρόμοιων μεταβολών για ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής οι οποίες θα συνεπάγονταν την προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, χωρίς ωστόσο αυτό να συμβαίνει όταν εφαρμόζονται οι παράγραφοι 45 στοιχείο β) σημείο ii), 45 στοιχείο β) σημείο iii), 45 στοιχείο γ) σημείο ii) ή 45 στοιχείο γ) σημείο iii). Οι εν λόγω μεταβολές περιλαμβάνονται στα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης.

87A Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει:

α) την παράγραφο B117A στα χρηματοοικονομικά έσοδα ή στα έξοδα ασφάλισης που προκύπτουν από την εφαρμογή της παραγράφου B115 (μετριασμός του κινδύνου)· και

β) τις παραγράφους 88 και 89 σε όλα τα άλλα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης.

88 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 87A στοιχείο β), εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 89, η οικονομική οντότητα επιλέγει μεταξύ των ακόλουθων δυνατοτήτων λογιστικής πολιτικής:

α) να συμπεριλάβει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης για την περίοδο στα αποτελέσματα· ή

β) να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης για την περίοδο προκειμένου να συμπεριλάβει στα αποτελέσματα ποσό που καθορίζεται μέσω συστηματικής κατανομής των αναμενόμενων συνολικών χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης κατά τη διάρκεια ισχύος της ομάδας συμβολαίων, κατ' εφαρμογή των παραγράφων B130–B133.

89 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 87A στοιχείο β), όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, των οποίων τα υποκείμενα στοιχεία κατέχει η οικονομική οντότητα, μια οικονομική οντότητα επιλέγει μεταξύ των ακόλουθων δυνατοτήτων λογιστικής πολιτικής:

α) να συμπεριλάβει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης για την περίοδο στα αποτελέσματα· ή

β) να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή τα έξοδα ασφάλισης για την περίοδο προκειμένου να περιλάβει στα αποτελέσματα ποσό που εξαλείφει τις λογιστικές αναντιστοιχίες με τα έσοδα ή τα έξοδα που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα των υποκείμενων στοιχείων που κατέχονται, κατ' εφαρμογή των παραγράφων B134–B136.

90 Σε περίπτωση που μια οντότητα επιλέξει τη λογιστική πολιτική που ορίζεται στην παράγραφο 88 στοιχείο β) ή στην παράγραφο 89 στοιχείο β), ταξινομεί στα λοιπά συνολικά έσοδα τη διαφορά μεταξύ των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης που επιμετρώνται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις εν λόγω παραγράφους και των συνολικών χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης για την περίοδο.

91 Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα μεταφέρει μια ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή παύει να αναγνωρίζει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο κατ' εφαρμογή της παραγράφου 77:

α) ανακατατάσσει στα αποτελέσματα εν είδει προσαρμογής ανακατάταξης (βλ. ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων) τυχόν εναπομένοντα ποσά για την ομάδα (ή το συμβόλαιο) τα οποία είχαν αναγνωριστεί προγενέστερα στα λοιπά συνολικά έσοδα λόγω του ότι η οικονομική οντότητα επέλεξε τη λογιστική πολιτική που ορίζεται στην παράγραφο 88 στοιχείο β)·

β) δεν ανακατατάσσει στα αποτελέσματα εν είδει προσαρμογής ανακατάταξης (βλ. ΔΛΠ 1) τυχόν εναπομένοντα ποσά για την ομάδα (ή το συμβόλαιο) τα οποία είχαν αναγνωριστεί προγενέστερα στα λοιπά συνολικά έσοδα λόγω του ότι η οικονομική οντότητα επέλεξε τη λογιστική πολιτική που ορίζεται στην παράγραφο 89 στοιχείο β).

92 Βάσει της παραγράφου 30 απαιτείται από την οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως χρηματικό στοιχείο στο πλαίσιο του ΔΛΠ 21 με σκοπό τη μετατροπή των στοιχείων ξένου συναλλάγματος στο δικό της λειτουργικό νόμισμα. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει τις διαφορές συναλλαγματικής ισοτιμίας των μεταβολών στη λογιστική αξία των ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων στην κατάσταση αποτελεσμάτων, εκτός εάν σχετίζονται με μεταβολές στη λογιστική αξία ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων που περιλαμβάνονται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατ' εφαρμογή της παραγράφου 90, οπότε συμπεριλαμβάνονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

93 Στόχος των απαιτήσεων γνωστοποίησης είναι η οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες στις σημειώσεις οι οποίες, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που παρέχονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, στην/στις κατάσταση/-εις χρηματοοικονομικής επίδοσης και στην κατάσταση ταμειακών ροών, παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη βάση για να εκτιμήσουν την επίδραση των συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 στην οικονομική θέση, στη χρηματοοικονομική επίδοση και στις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Για να επιτύχει τον εν λόγω στόχο, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τα εξής:

α) τα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της για τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 (βλ. παραγράφους 97–116)·

β) τις σημαντικές κρίσεις, και τις μεταβολές των εν λόγω κρίσεων, στις οποίες προβαίνει η οικονομική οντότητα κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17 (βλ. παραγράφους 117–120)· και

γ) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που ενέχουν τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 (βλ. παραγράφους 121–132).

94 Η οικονομική οντότητα εξετάζει το επίπεδο της λεπτομέρειας που είναι απαραίτητο για να εκπληρωθεί ο σκοπός της γνωστοποίησης και τον βαθμό της έμφασης που πρέπει να δίδεται σε καθεμία από τις διάφορες απαιτήσεις. Εάν οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται κατ' εφαρμογή των παραγράφων 97–132 δεν επαρκούν για την εκπλήρωση του στόχου της παραγράφου 93, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται για την εκπλήρωση του εν λόγω στόχου.

95 Η οικονομική οντότητα συγκεντρώνει ή διαχωρίζει τις πληροφορίες με τέτοιο τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται είτε από την προσθήκη πολυάριθμων ασήμαντων λεπτομερειών, είτε από τον συνυπολογισμό στοιχείων που έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά.

96 Στις παραγράφους 29–31 του ΔΛΠ 1 καθορίζονται οι απαιτήσεις που αφορούν τη σημαντικότητα και τη συγκέντρωση των πληροφοριών. Παραδείγματα στοιχείων τα οποία μπορεί να χρησιμεύουν ως κατάλληλη βάση για τη συγκέντρωση πληροφοριών που γνωστοποιούνται σχετικά με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια είναι τα εξής:

α) ο τύπος συμβολαίου (για παράδειγμα, σημαντικές σειρές προϊόντων)·

β) ο γεωγραφικός τομέας (για παράδειγμα, χώρα ή περιοχή)· ή

γ) ο προς αναφορά τομέας, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 8 *Λειτουργικοί τομείς*.

Επεξήγηση των αναγνωρισμένων ποσών

97 Από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 98–109Α, μόνον οι γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις παραγράφους 98–100, 102–103, 105–105Β και 109Α εφαρμόζονται σε συμβόλαια στα οποία έχει εφαρμοστεί η προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών. Εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών, γνωστοποιεί επίσης τα εξής:

α) ποια από τα κριτήρια των παραγράφων 53 και 69 πληροί·

- β) εάν πραγματοποιεί προσαρμογή ως προς τη διαχρονική αξία του χρήματος και την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου κατ' εφαρμογή της παραγράφου 56, της παραγράφου 57 στοιχείο β) και της παραγράφου 59 στοιχείο β): και
- γ) τη μέθοδο αναγνώρισης που έχει επιλέξει για τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 59 στοιχείο α).
- 98 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις λογιστικές συμφωνίες που καταδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο οι καθαρές λογιστικές αξίες των συμβολαίων που emπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 μεταβλήθηκαν στη διάρκεια της περιόδου λόγω των ταμειακών ροών και των εσόδων και εξόδων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση (ή στις καταστάσεις) χρηματοοικονομικής επίδοσης. Για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται και τα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται γνωστοποιούνται χωριστές λογιστικές συμφωνίες. Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 100–109 ώστε να αντικατοπτρίζουν τα χαρακτηριστικά των ασφαλιστηρίων συμβολαίων που κατέχονται και τα οποία διαφέρουν από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται· για παράδειγμα, η δημιουργία εξόδων ή η μείωση των εξόδων αντί των εσόδων.
- 99 Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στις λογιστικές συμφωνίες επαρκείς πληροφορίες προκειμένου να παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να προσδιορίζουν τις μεταβολές που οφείλονται στις ταμειακές ροές και στα ποσά που αναγνωρίζονται στην/στις κατάσταση/-εις χρηματοοικονομικής επίδοσης. Προκειμένου να συμμορφώνεται με την εν λόγω απαίτηση, η οικονομική οντότητα:
- α) γνωστοποιεί, σε πίνακα, τις λογιστικές συμφωνίες που ορίζονται στις παραγράφους 100–105B· και
- β) για κάθε λογιστική συμφωνία, παρουσιάζει τις καθαρές λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και το τέλος της περιόδου, διαχωρισμένες σε ένα σύνολο χαρτοφυλακίων συμβολαίων που αποτελούν περιουσιακά στοιχεία και ένα σύνολο χαρτοφυλακίων συμβολαίων που αποτελούν υποχρεώσεις, οι οποίες ισούνται με τα ποσά που παρουσιάζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 78.
- 100 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί λογιστικές συμφωνίες από τα υπόλοιπα έναρξης και λήξης χωριστά για καθένα από τα ακόλουθα στοιχεία:
- α) τις καθαρές υποχρεώσεις (ή τα περιουσιακά στοιχεία) για το στοιχείο εναπομένουσας κάλυψης, εξαιρουμένου τυχόν στοιχείου ζημίας·
- β) τυχόν στοιχείο ζημίας (βλ. παραγράφους 47–52 και 57–58)·
- γ) τις υποχρεώσεις για επισυμβάσες απαιτήσεις. Όσον αφορά συμβόλαια στα οποία έχει εφαρμοστεί η προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών που περιγράφεται στις παραγράφους 53–59 ή 69–70A, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστές λογιστικές συμφωνίες για τα ακόλουθα στοιχεία:
- i) τις εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών· και
- ii) την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου.
- 101 Για ασφαλιστήρια συμβόλαια πέραν αυτών στα οποία έχει εφαρμοστεί η προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών που περιγράφεται στις παραγράφους 53–59 ή 69–70A, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης λογιστικές συμφωνίες από τα υπόλοιπα έναρξης και λήξης χωριστά για καθένα από τα ακόλουθα στοιχεία:
- α) τις εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών·
- β) την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου· και
- γ) το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών.
- 102 Σκοπός των λογιστικών συμφωνιών των παραγράφων 100–101 είναι να παρέχουν διαφορετικούς τύπους πληροφοριών σχετικά με το αποτέλεσμα υπηρεσιών ασφάλισης.
- 103 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά, στις λογιστικές συμφωνίες που απαιτούνται στην παράγραφο 100, καθένα από τα ακόλουθα ποσά που σχετίζονται με τις υπηρεσίες, εφόσον συντρέχει περίπτωση:
- α) τα έσοδα ασφάλισης·

- β) τα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης, στις οποίες παρουσιάζονται χωριστά:
- i) οι επισυμβάσεις απαιτήσεις (εξαιρουμένων των επενδυτικών στοιχείων) και άλλα πραγματοποιηθέντα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης·
 - ii) η απόσβεση των ταμειακών ρών απόκτησης ασφάλισης·
 - iii) οι μεταβολές που σχετίζονται με παρελθούσα υπηρεσία, δηλ. οι μεταβολές των ταμειακών ρών εκπλήρωσης που σχετίζονται με την υποχρέωση επισυμβασών απαιτήσεων· και
 - iv) οι μεταβολές που σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία, δηλ. ζημιές επαχθών ομάδων συμβολαίων και αναστροφές των εν λόγω ζημιών.
- γ) τα επενδυτικά στοιχεία που εξαιρούνται από τα έσοδα ασφάλισης και τα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης [σε συνδυασμό με επιστροφές ασφαλιστρών εκτός εάν οι επιστροφές ασφαλιστρών παρουσιάζονται ως μέρος των ταμειακών ρών κατά την περίοδο που περιγράφεται στην παράγραφο 105 στοιχείο α) σημείο i)].
- 104 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά, στις λογιστικές συμφωνίες που απαιτούνται στην παράγραφο 101, καθένα από τα ακόλουθα ποσά που σχετίζονται με τις υπηρεσίες, εφόσον συντρέχει περίπτωση:
- α) τις μεταβολές που σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία, κατ' εφαρμογή των παραγράφων B96–B118, στις οποίες παρουσιάζονται χωριστά:
- i) οι μεταβολές στις εκτιμήσεις που συνεπάγονται προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών·
 - ii) οι μεταβολές στις εκτιμήσεις που δεν συνεπάγονται προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, δηλ. ζημιές ομάδων επαχθών συμβολαίων και αναστροφές των εν λόγω ζημιών· και
 - iii) οι επιπτώσεις των συμβολαίων που αναγνωρίζονται αρχικά στην περίοδο.
- β) τις μεταβολές που σχετίζονται με τρέχουσα υπηρεσία, δηλ.:
- i) το ποσό του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ώστε να αντικατοπτρίζεται η παροχή των υπηρεσιών·
 - ii) τη μεταβολή της προσαρμογής μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που δεν σχετίζεται με μελλοντική ή παρελθούσα υπηρεσία· και
 - iii) τις προσαρμογές της εμπειρίας [βλ. παραγράφους B97 στοιχείο γ) και B113 στοιχείο α)], εκτός των ποσών που αφορούν την προσαρμογή μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που περιλαμβάνεται στο σημείο ii).
- γ) τις μεταβολές που σχετίζονται με παρελθούσα υπηρεσία, δηλ. τις μεταβολές των ταμειακών ρών εκπλήρωσης που σχετίζονται με επισυμβάσεις απαιτήσεις [βλ. παραγράφους B97 στοιχείο β) και B113 στοιχείο α)].
- 105 Για να ολοκληρώσει τις λογιστικές συμφωνίες των παραγράφων 100–101, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης χωριστά καθένα από τα ακόλουθα ποσά που δεν σχετίζονται με τις υπηρεσίες που παρέχονται στην περίοδο, εφόσον συντρέχει περίπτωση:
- α) τις ταμειακές ροές της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων στοιχείων:
- i) των ασφαλιστρών που λαμβάνονται για ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται (ή πληρώνονται για συμβόλαια ανασφάλισης που κατέχονται)·
 - ii) των ταμειακών ρών απόκτησης ασφάλισης· και

- iii) των πληρωμών επισυμβασών απαιτήσεων και άλλων εξόδων υπηρεσιών ασφάλισης που πληρώνονται για ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται (ή ανακτώνται βάσει των συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται), εξαιρουμένων των ταμειακών απόκτησης ασφάλισης.
- β) την επίπτωση των μεταβολών στον κίνδυνο μη απόδοσης του εκδότη των συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται·
- γ) τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης· και
- δ) τυχόν πρόσθετα στοιχεία τα οποία μπορεί να είναι απαραίτητα για την κατανόηση της μεταβολής της καθαρής λογιστικής αξίας των ασφαλιστηρίων συμβολαίων.
- 105A Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί λογιστική συμφωνία από το υπόλοιπο έναρξης έως το υπόλοιπο λήξης περιουσιακών στοιχείων για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης που αναγνωρίζονται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 28B. Η οικονομική οντότητα συγκεντρώνει πληροφορίες για τη λογιστική συμφωνία σε επίπεδο που συνάδει με το επίπεδο για τη συμφωνία των ασφαλιστηρίων συμβολαίων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 98.
- 105B Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά στη λογιστική συμφωνία που απαιτείται στην παράγραφο 105A τυχόν ζημιές απομείωσης και αναστροφές ζημιών απομείωσης που αναγνωρίζονται κατ' εφαρμογή των παραγράφων 28E–28ΣΤ.
- 106 Όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται, εκτός από αυτά στα οποία έχει εφαρμοστεί η προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών που περιγράφεται στις παραγράφους 53–59, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ανάλυση των εσόδων ασφάλισης που αναγνωρίζονται στην περίοδο και στην οποία περιλαμβάνονται τα ακόλουθα στοιχεία:
- α) τα ποσά που σχετίζονται με τις μεταβολές της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης, όπως ορίζονται στην παράγραφο Β124, γνωστοποιώντας χωριστά:
- i) τα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης που πραγματοποιούνται στη διάρκεια της περιόδου, όπως ορίζονται στην παράγραφο Β124 στοιχείο α)·
- ii) τη μεταβολή της προσαρμογής μη χρηματοοικονομικού κινδύνου, όπως ορίζεται στην παράγραφο Β124 στοιχείο β)·
- iii) το ποσό του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα λόγω της μεταφοράς υπηρεσιών ασφαλιστηρίου συμβολαίου στη διάρκεια της περιόδου, όπως ορίζεται στην παράγραφο Β124 στοιχείο γ)· και
- iv) λοιπά ποσά, εφόσον υπάρχουν, για παράδειγμα τις προσαρμογές της εμπειρίας για εισπράξεις ασφαλιστρών πέραν όσων σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία όπως ορίζεται στην παράγραφο Β124 στοιχείο δ).
- β) η κατανομή του τμήματος των ασφαλιστρών που σχετίζονται με την ανάκτηση των ταμειακών ροών απόκτησης ασφάλισης (βλ. παράγραφο Β125).
- 107 Για ασφαλιστήρια συμβόλαια πέραν αυτών στα οποία έχει εφαρμοστεί η προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών που περιγράφεται στις παραγράφους 53–59 ή 69–70Α, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την επίπτωση στην κατάσταση οικονομικής θέσης χωριστά για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται και τα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται και τα οποία αναγνωρίζονται αρχικά στην περίοδο, παρουσιάζοντας την επίπτωσή τους κατά την αρχική αναγνώριση στα ακόλουθα στοιχεία:
- α) στις εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών εκροών, παρουσιάζοντας χωριστά το ποσό των ταμειακών ροών απόκτησης ασφάλισης·
- β) στις εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών εισροών·
- γ) στην προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου· και
- δ) στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών.

108 Στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 107, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά τα ποσά που προκύπτουν:

α) από συμβόλαια που αποκτώνται από άλλες οικονομικές οντότητες στο πλαίσιο μεταφορών ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή συνενώσεων επιχειρήσεων· και

β) από ομάδες συμβολαίων που είναι επαχθή.

109 Για ασφαλιστήρια συμβόλαια πέραν αυτών στα οποία έχει εφαρμοστεί η προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών που περιγράφεται στις παραγράφους 53–59 ή 69–70Α, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το πότε αναμένει ότι θα αναγνωρίσει στα αποτελέσματα το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών που υπολείπεται στο τέλος της περιόδου αναφοράς ποσοτικά, σε κατάλληλες χρονικές ζώνες. Οι εν λόγω πληροφορίες παρέχονται χωριστά για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται και τα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται.

109Α Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποσοτικά, σε κατάλληλες χρονικές ζώνες, το πότε αναμένει ότι θα παύσει να αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 28Γ.

Χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης

110 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί και επεξηγεί το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης της περιόδου αναφοράς. Ειδικότερα, η οικονομική οντότητα επεξηγεί τη σχέση μεταξύ των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης και της απόδοσης της επένδυσης σε σχέση με τα περιουσιακά της στοιχεία, προκειμένου να παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογούν τις πηγές των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και στα λοιπά συνολικά έσοδα.

111 Όσον αφορά συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, η οικονομική οντότητα περιγράφει τη σύνθεση των υποκείμενων στοιχείων και γνωστοποιεί την εύλογη αξία τους.

112 Όσον αφορά συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να μην προσαρμόσει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών ως προς ορισμένες μεταβολές των ταμειακών ροών εκπλήρωσης, κατ' εφαρμογή της παραγράφου Β115, γνωστοποιεί την επίπτωση της εν λόγω επιλογής στην προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών στην τρέχουσα περίοδο.

113 Όσον αφορά συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, εάν η οικονομική οντότητα μεταβάλει τη βάση διαχωρισμού των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης μεταξύ αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου Β135, γνωστοποιεί στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η μεταβολή της προσέγγισης:

α) τον λόγο για τον οποίο χρειάστηκε να μεταβάλει τη βάση διαχωρισμού·

β) το ποσό τυχόν προσαρμογής για κάθε επηρεαζόμενο στοιχείο της οικονομικής κατάστασης· και

γ) τη λογιστική αξία της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων στα οποία εφαρμόστηκε η μεταβολή κατά την ημερομηνία της μεταβολής.

Ποσά μετάβασης

114 Η οικονομική οντότητα παρέχει γνωστοποιήσεις που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να προσδιορίζουν την επίπτωση των ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων που επιμετρώνται κατά την ημερομηνία μετάβασης εφαρμόζοντας την τροποποιημένη αναδρομική προσέγγιση (βλ. παραγράφους Γ6–Γ19Α) ή την προσέγγιση εύλογης αξίας (βλ. παραγράφους Γ20–Γ24Β) στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών και στα έσοδα ασφάλισης σε μεταγενέστερες περιόδους. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη λογιστική συμφωνία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών κατ' εφαρμογή της παραγράφου 101 στοιχείο γ), και του ποσού εσόδων ασφάλισης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 103 στοιχείο α), χωριστά ως προς τα εξής:

α) τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που υπήρχαν κατά την ημερομηνία μετάβασης και στα οποία η οικονομική οντότητα έχει εφαρμόσει την τροποποιημένη αναδρομική προσέγγιση·

β) τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που υπήρχαν κατά την ημερομηνία μετάβασης και στα οποία η οικονομική οντότητα έχει εφαρμόσει την προσέγγιση εύλογης αξίας· και

γ) όλα τα υπόλοιπα ασφαλιστήρια συμβόλαια.

- 115 Όσον αφορά το σύνολο των περιόδων στις οποίες πραγματοποιούνται γνωστοποιήσεις κατ' εφαρμογή των παραγράφων 114 στοιχείο α) ή 114 στοιχείο β), προκειμένου να επιτραπεί στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη φύση και τη σημασία των χρησιμοποιούμενων μεθόδων και των εφαρμοζόμενων κρίσεων για τον προσδιορισμό των ποσών μετάβασης, η οικονομική οντότητα επεξηγεί τον τρόπο με τον οποίο προσδιόρισε την επιμέτρηση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατά την ημερομηνία μετάβασης.
- 116 Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης μεταξύ των αποτελεσμάτων και των λοιπών συνολικών εσόδων εφαρμόζει τις παραγράφους Γ18 στοιχείο β), Γ19 στοιχείο β), Γ24 στοιχείο β) και Γ24 στοιχείο γ) προκειμένου να προσδιορίσει τη σωρευτική διαφορά μεταξύ των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης που θα είχαν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα και των συνολικών χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης κατά την ημερομηνία μετάβασης για τις ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων στα οποία εφαρμόζεται ο διαχωρισμός. Όσον αφορά το σύνολο των περιόδων στις οποίες υπάρχουν ποσά που προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των εν λόγω παραγράφων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί λογιστική συμφωνία από το υπόλοιπο έναρξης έως το υπόλοιπο λήξης των σωρευμένων ποσών που περιλαμβάνονται στα λοιπά συνολικά έσοδα για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με επιμέτρηση στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων που σχετίζονται με τις ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Στη λογιστική συμφωνία περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, τα κέρδη ή οι ζημιές που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα της περιόδου και τα κέρδη ή οι ζημιές που αναγνωρίστηκαν προγενέστερα στα λοιπά συνολικά έσοδα προγενέστερων περιόδων που αναταξινομήθηκαν στα αποτελέσματα της περιόδου.

Σημαντικές κρίσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17

- 117 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις σημαντικές κρίσεις και μεταβολές στις κρίσεις που πραγματοποιούνται κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17. Συγκεκριμένα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα δεδομένα, τις παραδοχές και τις χρησιμοποιούμενες τεχνικές εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων στοιχείων:
- α) των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 και των διαδικασιών για την εκτίμηση των δεδομένων των εν λόγω μεθόδων. Η οικονομική οντότητα παρέχει επίσης, ει δυνατόν, ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τα εν λόγω δεδομένα·
 - β) τυχόν μεταβολών στις μεθόδους και τις διαδικασίες εκτίμησης των δεδομένων που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση των συμβολαίων, του λόγου της κάθε μεταβολής, και του τύπου των επηρεαζόμενων συμβολαίων·
 - γ) στον βαθμό που δεν καλύπτεται στο στοιχείο α), της προσέγγισης που χρησιμοποιείται:
 - i) για τη διάκριση των μεταβολών στις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών που προκύπτουν από την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας από άλλες μεταβολές στις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών για συμβόλαιο χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής (βλ. παράγραφο Β98)·
 - ii) για τον προσδιορισμό της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου, συμπεριλαμβανομένου του εάν οι μεταβολές της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου διαχωρίζονται σε ένα στοιχείο υπηρεσιών ασφάλισης και σε ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ασφάλισης ή παρουσιάζονται πλήρως στο αποτέλεσμα υπηρεσιών ασφάλισης·
 - iii) για τον προσδιορισμό των προεξοφλητικών επιτοκίων·
 - iv) για τον προσδιορισμό των επενδυτικών στοιχείων· και
 - v) για τον προσδιορισμό της σχετικής στάθμησης των παροχών από την ασφαλιστική κάλυψη και την υπηρεσία απόδοσης επενδύσεων ή από την ασφαλιστική κάλυψη και την υπηρεσία με επενδυτικό σκοπό (βλ. παραγράφους Β119-Β119B).
- 118 Εάν, εφαρμόζοντας την παράγραφο 88 στοιχείο β) ή την παράγραφο 89 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα επιλέξει να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης σε ποσά που παρουσιάζονται στα αποτελέσματα και σε ποσά που παρουσιάζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επεξήγηση των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των χρηματοοικονομικών εσόδων ή των εξόδων ασφάλισης που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.
- 119 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το επίπεδο εμπιστοσύνης που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της προσαρμογής μη χρηματοοικονομικού κινδύνου. Εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τεχνική διαφορετική από την τεχνική επιπέδου εμπιστοσύνης για τον προσδιορισμό της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου, γνωστοποιεί την τεχνική που χρησιμοποιείται και το επίπεδο εμπιστοσύνης που αντιστοιχεί στα αποτελέσματα της εν λόγω τεχνικής.

- 120 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί την καμπύλη απόδοσης (ή τη σειρά καμπύλων απόδοσης) που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση ταμειακών ροών οι οποίες δεν μεταβάλλονται ανάλογα με τις αποδόσεις των υποκείμενων στοιχείων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 36. Όταν η οικονομική οντότητα παρέχει την εν λόγω γνωστοποίηση συγκεντρωτικά για σειρά ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, παρέχει τις εν λόγω γνωστοποιήσεις υπό μορφή σταθμισμένων μέσων όρων ή σχετικά περιορισμένων σειρών.

Φύση και έκταση των κινδύνων που προκύπτουν από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17

- 121 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της να αξιολογούν τη φύση, το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών που προκύπτουν από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Στις παραγράφους 122–132 περιλαμβάνονται απαιτήσεις σχετικά με τις γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται υπό κανονικές συνθήκες για τη συμμόρφωση προς την εν λόγω απαίτηση.
- 122 Οι εν λόγω γνωστοποιήσεις επικεντρώνονται στους κινδύνους ασφάλισης και στους χρηματοοικονομικούς κινδύνους που προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και στον τρόπο διαχείρισής τους. Στους χρηματοοικονομικούς κινδύνους συγκαταλέγονται συνήθως ο πιστωτικός κίνδυνος, ο κίνδυνος ρευστότητας και ο κίνδυνος αγοράς, χωρίς να αποκλείονται άλλοι κίνδυνοι.
- 123 Σε περίπτωση που οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται σχετικά με την έκθεση μιας οικονομικής οντότητας σε κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς δεν είναι αντιπροσωπευτικές της έκθεσής της σε κίνδυνο στη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός, τον λόγο για τον οποίο η έκθεση στο τέλος της περιόδου δεν είναι αντιπροσωπευτική, καθώς και περαιτέρω πληροφορίες που είναι αντιπροσωπευτικές της έκθεσής της σε κίνδυνο στη διάρκεια της περιόδου.
- 124 Για κάθε τύπο κινδύνου που προκύπτει από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) τις εκθέσεις της σε κινδύνους και τον τρόπο με τον οποίο προκύπτουν·
 - β) τους στόχους, τις πολιτικές και διαδικασίες διαχείρισης των κινδύνων της οικονομικής οντότητας και τις μεθόδους επιμέτρησης των κινδύνων που εφαρμόζονται· και
 - γ) οποιεσδήποτε μεταβολές στα στοιχεία α) και β) από την προηγούμενη περίοδο.
- 125 Για κάθε τύπο κινδύνου που προκύπτει από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) συνοπτικές ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της στον εκάστοτε κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Η εν λόγω γνωστοποίηση βασίζεται σε πληροφορίες παρεχόμενες ενδοεταιρικά στα κύρια διοικητικά στελέχη της οικονομικής οντότητας·
 - β) τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται βάσει των παραγράφων 127–132, στον βαθμό που δεν παρασχέθηκαν κατ' εφαρμογή του στοιχείου α) της παρούσας παραγράφου.
- 126 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την επίδραση των κανονιστικών πλαισίων στα οποία δραστηριοποιείται· για παράδειγμα, τις ελάχιστες κεφαλαιακές απαιτήσεις ή τις απαιτούμενες εγγυήσεις επιτοκίων. Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 20 για τον προσδιορισμό των ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων στα οποία εφαρμόζει τις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης του ΔΠΧΑ 17, γνωστοποιεί το εν λόγω γεγονός.

Όλοι οι τύποι κινδύνου — συγκεντρώσεις κινδύνου

- 127 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις συγκεντρώσεις κινδύνου που προκύπτουν από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, συμπεριλαμβανομένης περιγραφής του τρόπου με τον οποίο η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις συγκεντρώσεις, καθώς και περιγραφής του κοινού χαρακτηριστικού που προσδιορίζει κάθε συκέντρωση (για παράδειγμα, του τύπου ασφαλιζόμενου συμβάντος, του κλάδου, της γεωγραφικής περιοχής, ή του νομίσματος). Συγκεντρώσεις χρηματοοικονομικού κινδύνου ενδέχεται, για παράδειγμα, να προκύψουν από εγγυήσεις επιτοκίων που ενεργοποιούνται στο ίδιο επίπεδο για μεγάλο αριθμό συμβολαίων. Συγκεντρώσεις χρηματοοικονομικού κινδύνου ενδέχεται επίσης να προκύψουν από συγκεντρώσεις μη χρηματοοικονομικού κινδύνου· για παράδειγμα, σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα παρέχει προστασία ευθύνης προϊόντων σε φαρμακευτικές επιχειρήσεις και κατέχει επίσης επενδύσεις στις εν λόγω επιχειρήσεις.

Ασφαλιστικοί κίνδυνοι και κίνδυνοι αγοράς — ανάλυση ευαισθησίας

- 128 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις ευαισθησίες στις μεταβολές των μεταβλητών κινδύνου που προκύπτουν από συμβόλαια τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Προκειμένου να συμμορφωθεί με την εν λόγω απαίτηση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) ανάλυση ευαισθησίας βάσει της οποίας καταδεικνύεται ο τρόπος με τον οποίο θα επηρεάζονταν τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια από μεταβολές στις μεταβλητές κινδύνου οι οποίες ήταν ευλόγως πιθανές στο τέλος της περιόδου αναφοράς:
 - i) για τον ασφαλιστικό κίνδυνο —καταδεικνύοντας την επίπτωση στα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται, πριν και μετά τον μετριασμό του κινδύνου μέσω των συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται· και
 - ii) για κάθε τύπο κινδύνου αγοράς —κατά τρόπον ώστε να εξηγείται η σχέση μεταξύ των ευαισθησιών στις μεταβολές των μεταβλητών κινδύνου που προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και εκείνων που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η οικονομική οντότητα.
 - β) τις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπόνηση της ανάλυσης ευαισθησίας· και
 - γ) τις μεταβολές από την προηγούμενη περίοδο στις μεθόδους και στις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την εκπόνηση της ανάλυσης ευαισθησίας, και τις αιτίες των αλλαγών αυτών.
- 129 Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα εκπονήσει ανάλυση ευαισθησίας που καταδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο ποσά διαφορετικά από εκείνα που ορίζονται στην παράγραφο 128 στοιχείο α) επηρεάζονται από τις μεταβολές των μεταβλητών κινδύνου και χρησιμοποιήσει την εν λόγω ανάλυση ευαισθησίας για να διαχειριστεί τους κινδύνους που προκύπτουν από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, μπορεί να χρησιμοποιήσει την εν λόγω ανάλυση αντί της ανάλυσης που ορίζεται στην παράγραφο 128 στοιχείο α). Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί, επίσης:
- α) επεξήγηση της μεθόδου που χρησιμοποίησε για την εκπόνηση της ανάλυσης ευαισθησίας, καθώς και των κυριότερων παραμέτρων και παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι παρεχόμενες πληροφορίες· και
 - β) επεξήγηση του στόχου της μεθόδου που χρησιμοποίησε καθώς και των τυχόν περιορισμών που ενδέχεται να προκύψουν όσον αφορά τις παρεχόμενες πληροφορίες.

Ασφαλιστικός κίνδυνος — εξέλιξη απαιτήσεων

- 130 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις πραγματικές απαιτήσεις σε σύγκριση με προηγούμενες εκτιμήσεις του μη προεξοφλημένου ποσού των απαιτήσεων (δηλ. την εξέλιξη των απαιτήσεων). Η γνωστοποίηση για την εξέλιξη των απαιτήσεων ξεκινά με την περίοδο κατά την οποία προέκυψε η αρχική ουσιαστική απαίτηση (ή απαιτήσεις) για αποζημίωση και για την οποία συνεχίζει να υπάρχει αβεβαιότητα αναφορικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των καταβολών της αποζημίωσης στο τέλος της περιόδου αναφοράς· ωστόσο, η γνωστοποίηση δεν απαιτείται να ξεκινά περισσότερο από 10 έτη πριν από το τέλος της περιόδου αναφοράς. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να γνωστοποιεί πληροφορίες για την εξέλιξη απαιτήσεων για τις οποίες η αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των καταβολών της αποζημίωσης συνήθως παύει εντός ενός έτους. Η οικονομική οντότητα προχωρεί σε λογιστική συμφωνία της γνωστοποίησης σχετικά με την εξέλιξη των απαιτήσεων με τη συγκεντρωτική λογιστική αξία των ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, την οποία και γνωστοποιεί κατ' εφαρμογή της παραγράφου 100 στοιχείο γ).

Πιστωτικός κίνδυνος — άλλες πληροφορίες

- 131 Για κάθε πιστωτικό κίνδυνο που προκύπτει από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) το ποσό που αντιπροσωπεύει καλύτερα τη μέγιστη έκθεσή της σε πιστωτικό κίνδυνο στο τέλος της περιόδου αναφοράς, χωριστά για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται και τα συμβόλαια ανασφάλισης που κατέχονται· και
 - β) πληροφορίες για την πιστωτική ποιότητα των συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται και τα οποία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία.

Κίνδυνος ρευστότητας — άλλες πληροφορίες

- 132 Για κάθε κίνδυνο ρευστότητας που προκύπτει από συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:
- α) περιγραφή του τρόπου με τον οποίο διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας·
 - β) χωριστές αναλύσεις ληκτότητας για τα χαρτοφυλάκια ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδονται και που αποτελούν υποχρεώσεις και τα χαρτοφυλάκια συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται και που αποτελούν υποχρεώσεις, στις οποίες παρουσιάζονται, τουλάχιστον, οι καθαρές ταμειακές ροές των χαρτοφυλακίων για καθένα από τα πρώτα πέντε έτη μετά την ημερομηνία αναφοράς και συγκεντρωτικά μετά τα πρώτα πέντε έτη. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να περιλαμβάνει στις εν λόγω αναλύσεις υποχρεώσεις εναπομένουσας κάλυψης επιμετρούμενες κατ' εφαρμογή των παραγράφων 55–59 και των παραγράφων 69–70Α. Οι αναλύσεις μπορούν να λάβουν τις ακόλουθες μορφές:
 - i) ανάλυση, βάσει εκτιμώμενου χρονοδιαγράμματος, των εναπομένουσών συμβατικών μη προεξοφλημένων καθαρών ταμειακών ροών· ή
 - ii) ανάλυση, βάσει εκτιμώμενου χρονοδιαγράμματος, των εκτιμήσεων της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών.
 - γ) τα ποσά που είναι καταβλητέα σε πρώτη ζήτηση, επεξηγώντας τη σχέση μεταξύ των εν λόγω ποσών και της λογιστικής αξίας των σχετικών χαρτοφυλακίων συμβολαίων, σε περίπτωση που δεν έχουν γνωστοποιηθεί κατ' εφαρμογή του στοιχείου β) της παρούσας παραγράφου.

Προσάρτημα Α

Ορισμοί

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια.

συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών

Συστατικό στοιχείο της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης για **ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων**, το οποίο αντιπροσωπεύει το μη δεδουλευμένο κέρδος που θα αναγνωρίσει η οικονομική οντότητα κατά την παροχή **υπηρεσιών ασφαλιστηρίου συμβολαίου** βάσει των **ασφαλιστηρίων συμβολαίων** της ομάδας.

περίοδος κάλυψης

Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας η οικονομική οντότητα παρέχει **υπηρεσίες ασφαλιστηρίων συμβολαίων**. Η εν λόγω περίοδος περιλαμβάνει τις **υπηρεσίες ασφαλιστηρίων συμβολαίων** που σχετίζονται με όλα τα ασφάλιστρα εντός του ορίου του **ασφαλιστηρίου συμβολαίου**.

προσαρμογή της εμπειρίας

Η διαφορά μεταξύ:

- α) για εισπράξεις ασφαλιστρών (και τυχόν σχετικές ταμειακές ροές όπως οι **ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης** και οι φόροι επί των ασφαλιστρών) —της εκτίμησης κατά την έναρξη της περιόδου των ποσών που αναμένονται στην περίοδο και των πραγματικών ταμειακών ροών της περιόδου· ή
- β) για τα έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης (εξαιρουμένων των εξόδων απόκτησης ασφάλισης) —της εκτίμησης κατά την έναρξη της περιόδου των ποσών που αναμένεται να προκύψουν στην περίοδο και των πραγματικών ποσών που προέκυψαν στην περίοδο.

χρηματοοικονομικός κίνδυνος

Ο κίνδυνος πιθανής μελλοντικής μεταβολής ενός ή περισσότερων καθορισμένων επιτοκίων, μιας τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, αγαθού, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, πιστωτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.

ταμειακές ροές εκπλήρωσης

Ρητή, αμερόληπτη και σταθμισμένη βάσει πιθανοτήτων εκτίμηση (δηλ. αναμενόμενη αξία) της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών εκροών, μείον την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών εισροών που θα προκύψουν καθώς η οικονομική οντότητα εκπληρώνει τα **ασφαλιστήρια συμβόλαια**, συμπεριλαμβανομένης μιας **προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου**.

ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων

Σύνολο **ασφαλιστηρίων συμβολαίων** που προκύπτει από τη διαίρεση ενός **χαρτοφυλακίου ασφαλιστηρίων συμβολαίων** σε, τουλάχιστον, συμβόλαια που εκδίδονται εντός περιόδου το πολύ ενός έτους και τα οποία, κατά την αρχική αναγνώριση:

- α) είναι επαχθή, εάν υπάρχουν·
- β) δεν είναι ιδιαίτερα πιθανό να καταστούν επαχθή μεταγενέστερα, εάν υπάρχουν· ή
- γ) δεν εμπίπτουν σε κανένα από τα δύο στοιχεία α) ή β), εάν υπάρχουν.

ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης

Ταμειακές ροές που προκύπτουν από τα κόστη πώλησης, σύναψης και δημιουργίας μιας **ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων** (που έχουν εκδοθεί ή αναμένεται να εκδοθούν) και οι οποίες είναι άμεσα καταλογιστές στο **χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων** στο οποίο ανήκει η ομάδα. Στις εν λόγω ταμειακές ροές συγκαταλέγονται ταμειακές ροές που δεν είναι άμεσα καταλογιστές σε μεμονωμένα συμβόλαια ή **ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων** εντός του χαρτοφυλακίου.

ασφαλιστήριο συμβόλαιο

Συμβόλαιο στο οποίο το ένα μέρος (ο εκδότης) δέχεται σημαντικό **ασφαλιστικό κίνδυνο** από το άλλο μέρος (τον **ασφαλιζόμενο**), αποδεχόμενος να αποζημιώσει τον **ασφαλιζόμενο** στη περίπτωση επέλευσης καθορισμένου αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος (το **ασφαλιζόμενο συμβάν**) που επηρεάζει αρνητικά τον **ασφαλιζόμενο**.

υπηρεσίες ασφαλιστηρίων συμβολαίων

Οι ακόλουθες υπηρεσίες τις οποίες μια οικονομική οντότητα παρέχει στον **ασφαλιζόμενο** ενός **ασφαλιστηρίου συμβολαίου**:

- α) κάλυψη για **ασφαλιζόμενο συμβάν** (ασφαλιστική κάλυψη)·
- β) για **ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής**, η παραγωγή απόδοσης επενδύσεων για τον ασφαλιζόμενο, κατά περίπτωση (υπηρεσία απόδοσης επενδύσεων)· και
- γ) για **ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής**, η διαχείριση των υποκείμενων στοιχείων εκ μέρους του **ασφαλιζόμενου** (υπηρεσία με επενδυτικό σκοπό).

ασφαλιστήριο συμβόλαιο με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής

Ασφαλιστήριο συμβόλαιο σε σχέση με το οποίο, κατά την έναρξή του:

- α) οι συμβατικοί όροι προβλέπουν ότι ο **ασφαλιζόμενος** συμμετέχει σε τμήμα σαφώς καθορισμένης ομάδας **υποκείμενων στοιχείων**·
- β) η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα καταβάλει στον **ασφαλιζόμενο** ποσό ίσο προς σημαντικό τμήμα των αποδόσεων εύλογης αξίας των **υποκείμενων στοιχείων**· και
- γ) η οικονομική οντότητα αναμένει ότι σημαντικό ποσοστό τυχόν μεταβολής στα ποσά που πρόκειται να καταβληθούν στον **ασφαλιζόμενο** θα ποικίλλει ανάλογα με τη μεταβολή της εύλογης αξίας των **υποκείμενων στοιχείων**.

ασφαλιστήριο συμβόλαιο χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής

Ασφαλιστήριο συμβόλαιο το οποίο δεν είναι **ασφαλιστήριο συμβόλαιο με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής**.

ασφαλιστικός κίνδυνος

Κίνδυνος, εκτός από **χρηματοοικονομικό κίνδυνο**, που μεταφέρεται από τον ασφαλιζόμενο στον εκδότη του συμβολαίου.

ασφαλιζόμενο συμβάν

Ένα αβέβαιο μελλοντικό συμβάν που καλύπτεται από **ασφαλιστήριο συμβόλαιο** και δημιουργεί **ασφαλιστικό κίνδυνο**.

επενδυτικό στοιχείο

Τα ποσά που απαιτείται βάσει ενός **ασφαλιστηρίου συμβολαίου** να καταβάλει η οικονομική οντότητα σε **ασφαλιζόμενο** σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως εάν επέλθει **ασφαλιζόμενο συμβάν**.

συμβόλαιο επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής

Χρηματοοικονομικό μέσο το οποίο παρέχει σε συγκεκριμένο επενδυτή το συμβατικό δικαίωμα να λαμβάνει, ως συμπλήρωμα σε ποσό που δεν υπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη, πρόσθετα ποσά:

- α) που αναμένεται να αποτελέσουν σημαντικό τμήμα των συνολικών συμβατικών παροχών·
- β) των οποίων το χρονοδιάγραμμα ή το ύψος απόκειται βάσει της σύμβασης στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη· και
- γ) που βασίζονται συμβατικά:
 - i) στις αποδόσεις συγκεκριμένης συγκέντρωσης συμβολαίων ή καθορισμένου τύπου συμβολαίου·

- ii) στις πραγματοποιηθείσες και/ή μη πραγματοποιηθείσες αποδόσεις της επένδυσης συγκεκριμένης συγκέντρωσης περιουσιακών στοιχείων που κατέχεται από τον εκδότη· ή
- iii) στα αποτελέσματα της οικονομικής οντότητας ή του αμοιβαίου κεφαλαίου που εκδίδει το συμβόλαιο.

υποχρέωση για επισυμβάσεις απαιτήσεις

Η υποχρέωση μιας οικονομικής οντότητας:

- a) να ελέγχει και να πληρώνει βάσιμες αξιώσεις για **ασφαλισμένα συμβάντα** τα οποία έχουν ήδη επέλθει, συμπεριλαμβανομένων συμβάντων που έχουν επέλθει αλλά σε σχέση με τα οποία δεν έχουν αναφερθεί αξιώσεις, και άλλα πραγματοποιηθέντα έξοδα ασφάλισης· και
- β) να καταβάλλει ποσά τα οποία δεν περιλαμβάνονται στο στοιχείο α) και αφορούν:
 - i) **υπηρεσίες ασφαλιστηρίων συμβολαίων** που έχουν ήδη παρασχεθεί· ή
 - ii) τυχόν **επενδυτικά στοιχεία** ή άλλα ποσά που δεν σχετίζονται με την παροχή **υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων** και δεν αποτελούν **υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης**.

υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης

Η υποχρέωση μιας οικονομικής οντότητας:

- a) να ελέγχει και να πληρώνει βάσιμες απαιτήσεις βάσει υφιστάμενων **ασφαλιστηρίων συμβολαίων** για **ασφαλιζόμενα συμβάντα** τα οποία δεν έχουν ακόμη επέλθει (δηλαδή η δέσμευση που σχετίζεται με την υπολειπόμενη περίοδο κάλυψης)· και
- β) να καταβάλλει ποσά στο πλαίσιο υφιστάμενων **ασφαλιστηρίων συμβολαίων** τα οποία δεν περιλαμβάνονται στο στοιχείο α) και αφορούν:
 - i) **υπηρεσίες ασφαλιστηρίων συμβολαίων** που δεν έχουν παρασχεθεί ακόμη (δηλαδή τις υποχρεώσεις που αφορούν τη μελλοντική παροχή **υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων**)· ή
 - ii) τυχόν **επενδυτικά στοιχεία** ή άλλα ποσά που δεν σχετίζονται με την παροχή **υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων** και δεν έχουν μεταφερθεί στην **υποχρέωση για επισυμβάσεις απαιτήσεις**.

ασφαλιζόμενος

Το μέρος που, βάσει **ασφαλιστηρίου συμβολαίου**, δικαιούται να αποζημιωθεί σε περίπτωση επέλευσης ενός **ασφαλιζόμενου συμβάντος**.

χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων

Ασφαλιστήρια συμβόλαια που ενέχουν παρόμοιους κινδύνους και των οποίων η διαχείριση γίνεται από κοινού.

συμβόλαιο αντασφάλισης

Ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από μια οικονομική οντότητα (τον αντασφαλιστή) με σκοπό την αποζημίωση μιας άλλης οικονομικής οντότητας για απαιτήσεις που προκύπτουν από ένα ή περισσότερα **ασφαλιστήρια συμβόλαια** που εκδίδονται από την εν λόγω άλλη οικονομική οντότητα (υποκείμενα συμβόλαια).

προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου

Η αποζημίωση που απαιτεί να λάβει μια οικονομική οντότητα για την ανάληψη της αβεβαιότητας σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών η οποία προκύπτει από τον μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο καθώς η οικονομική οντότητα εκπληρώνει **ασφαλιστήρια συμβόλαια**.

υποκείμενα στοιχεία

Στοιχεία που καθορίζουν ορισμένα από τα ποσά που είναι πληρωτέα σε **ασφαλιζόμενο**. Τα **υποκείμενα στοιχεία** είναι δυνατό να περιλαμβάνουν οποιαδήποτε στοιχεία· για παράδειγμα, ένα χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων αναφοράς, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας, ή καθορισμένο υποσύνολο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

Προσάρτημα Β

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια.

- B1 Στο παρόν προσάρτημα παρέχονται οδηγίες σχετικά με τα ακόλουθα:
- α) τον ορισμό ασφαλιστηρίου συμβολαίου (βλ. παραγράφους Β2–Β30)·
 - β) τον διαχωρισμό των στοιχείων ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου (βλ. παραγράφους Β31–Β35)·
 - βα) το περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης (βλ. παράγραφο Β35Α–Β35Δ)·
 - γ) την επιμέτρηση (βλ. παραγράφους Β36–Β119ΣΤ)·
 - δ) τα έσοδα ασφάλισης (βλ. παραγράφους Β120–Β127)·
 - ε) τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης (βλ. παραγράφους Β128–Β136)· και
 - στ) τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (βλ. παράγραφο Β137).

ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΟΥ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ (ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α)

- B2 Στην παρούσα ενότητα παρέχονται οδηγίες σχετικά με τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο προσάρτημα Α. Πραγματεύονται τα ακόλουθα:
- α) το αβέβαιο μελλοντικό συμβάν (βλ. παραγράφους Β3–Β5)·
 - β) οι καταβολές σε είδος (βλ. παράγραφο Β6)·
 - γ) η διάκριση μεταξύ ασφαλιστικού κινδύνου και άλλων κινδύνων (βλ. παραγράφους Β7–Β16)·
 - δ) ο σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος (βλ. παραγράφους Β17–Β23)·
 - ε) οι μεταβολές στο επίπεδο του ασφαλιστικού κινδύνου (βλ. παραγράφους Β24–Β25)· και
 - στ) τα παραδείγματα ασφαλιστηρίων συμβολαίων (βλ. παραγράφους Β26–Β30).

Αβέβαιο μελλοντικό συμβάν

- B3 Η αβεβαιότητα (ή ο κίνδυνος) είναι η ουσία ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Κατά συνέπεια, τουλάχιστον ένα από τα ακόλουθα είναι αβέβαιο κατά την έναρξη ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου:
- α) η πιθανότητα επέλευσης ενός ασφαλιζόμενου συμβάντος·
 - β) ο χρόνος επέλευσης του ασφαλιζόμενου συμβάντος· ή
 - γ) το ποσό που θα πρέπει να καταβάλει η οικονομική οντότητα σε περίπτωση επέλευσης του ασφαλιζόμενου συμβάντος.

- B4 Σε κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι η ανακάλυψη μιας ζημίας κατά τη διάρκεια ισχύος του συμβολαίου, έστω και αν η εν λόγω ζημία ανακύπτει από γεγονός που συνέβη πριν από την έναρξη του συμβολαίου. Σε άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι γεγονός που συμβαίνει κατά τη διάρκεια ισχύος του συμβολαίου, έστω και αν η προκύπτουσα ζημία ανακαλύπτεται μετά τη λήξη του συμβολαίου.
- B5 Κάποια ασφαλιστήρια συμβόλαια καλύπτουν γεγονότα που έχουν ήδη συμβεί, αλλά των οποίων η οικονομική επίδραση είναι αβέβαιη. Παράδειγμα αποτελεί ασφαλιστήριο συμβόλαιο που παρέχει ασφαλιστική κάλυψη έναντι αρνητικής εξέλιξης συμβάντος που έχει ήδη επέλθει. Στα συμβόλαια αυτά, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι ο προσδιορισμός του τελικού κόστους των εν λόγω απαιτήσεων.

Καταβολές σε είδος

- B6 Σύμφωνα με τους όρους κάποιων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, επιτρέπονται ή επιβάλλονται οι καταβολές σε είδος. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα παρέχει αγαθά ή υπηρεσίες στον ασφαλιζόμενο προκειμένου να εκπληρώσει τη δέσμευσή της να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο σε σχέση με ασφαλιζόμενα συμβάντα. Παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία η οικονομική οντότητα αντικαθιστά αντικείμενο που έχει κλαπεί αντί να αποζημιώσει τον ασφαλιζόμενο για το ποσό της ζημίας που υπέστη. Άλλο παράδειγμα είναι όταν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί δικά της νοσοκομεία και ιατρικό προσωπικό για την παροχή των ιατρικών υπηρεσιών που καλύπτονται από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Τα συμβόλαια αυτά είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, ακόμη και αν οι απαιτήσεις διακανονίζονται σε είδος. Τα συμβόλαια υπηρεσιών πάγιας αμοιβής που πληρούν τους όρους που καθορίζονται στην παράγραφο 8 αποτελούν επίσης ασφαλιστήρια συμβόλαια, αλλά η οικονομική οντότητα δύναται, εφαρμόζοντας την παράγραφο 8, να τα λογιστικοποιεί εφαρμόζοντας είτε το ΔΠΧΑ 17 είτε το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.

Ο διαχωρισμός μεταξύ του ασφαλιστικού κινδύνου και άλλων κινδύνων

- B7 Σύμφωνα με τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου απαιτείται ένα μέρος να δέχεται σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από έτερο μέρος. Στο ΔΠΧΑ 17, ο ασφαλιστικός κίνδυνος ορίζεται ως «κίνδυνος, εκτός από χρηματοοικονομικό κίνδυνο, που μεταφέρεται από τον ασφαλιζόμενο στον εκδότη του συμβολαίου». Ένα συμβόλαιο που εκδίδεται τον εκδότη σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο χωρίς σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο.
- B8 Στον ορισμό του χρηματοοικονομικού κινδύνου στο προσάρτημα Α γίνεται αναφορά σε χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές. Παραδείγματα μη χρηματοοικονομικών μεταβλητών που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο είναι ένας δείκτης ζημιών που προκλήθηκαν από σεισμό σε συγκεκριμένη περιοχή ή ένας δείκτης θερμοκρασιών σε συγκεκριμένη πόλη. Από τον ορισμό του χρηματοοικονομικού κινδύνου εξαιρείται ο κίνδυνος από μη χρηματοοικονομικές μεταβλητές που αναφέρονται συγκεκριμένα σε συμβαλλόμενο, όπως είναι η εμφάνιση ή μη εμφάνιση πυρκαγιάς που βλάπτει ή καταστρέφει περιουσιακό στοιχείο του εν λόγω συμβαλλόμενου. Επιπρόσθετα, ο κίνδυνος μεταβολών στην εύλογη αξία μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου δεν είναι χρηματοοικονομικός κίνδυνος αν η εύλογη αξία αντανακλά τις μεταβολές των αγοραίων τιμών για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία (δηλ. μια χρηματοοικονομική μεταβλητή) αλλά και την κατάσταση ενός συγκεκριμένου μη χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται από συμβαλλόμενο (δηλ. μια μη χρηματοοικονομική μεταβλητή). Για παράδειγμα, εάν η εγγύηση της υπολειμματικής αξίας συγκεκριμένου αυτοκινήτου σε σχέση με το οποίο ο ασφαλιζόμενος έχει ασφαλισμό συμφέρον εκδίδεται τον εγγυητή στον κίνδυνο μεταβολών στη φυσική κατάσταση του αυτοκινήτου, ο εν λόγω κίνδυνος είναι ασφαλιστικός και όχι χρηματοοικονομικός κίνδυνος.
- B9 Κάποια συμβόλαια εκδίδουν τον εκδότη σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο, επιπροσθέτως του σημαντικού ασφαλιστικού κινδύνου. Για παράδειγμα, πολλά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής εγγυώνται μια ελάχιστη απόδοση στους ασφαλιζόμενους, δημιουργώντας χρηματοοικονομικό κίνδυνο, και, ταυτόχρονα, υπόσχονται παροχές θανάτου που μπορεί να υπερβαίνουν σε σημαντικό βαθμό το υπόλοιπο του λογαριασμού του ασφαλιζόμενου, δημιουργώντας ασφαλιστικό κίνδυνο με τη μορφή κινδύνου θνησιμότητας. Τα συμβόλαια αυτά είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια.
- B10 Σύμφωνα με κάποια συμβόλαια, ένα ασφαλιζόμενο συμβάν ενεργοποιεί την καταβολή ποσού που συνδέεται με δείκτη τιμών. Τέτοια συμβόλαια είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, με την προϋπόθεση ότι η καταβολή που εξαρτάται από το ασφαλιζόμενο συμβάν μπορεί να είναι σημαντική. Για παράδειγμα, μια ισόβια ετήσια πρόσδοδος που συνδέεται με τιμαριθμικό δείκτη μεταφέρει τον ασφαλιστικό κίνδυνο, επειδή η καταβολή ενεργοποιείται από αβέβαιο μελλοντικό γεγονός –την επιβίωση του δικαιούχου της ετήσιας προσόδου. Η σύνδεση με τον δείκτη τιμών είναι παράγωγο, αλλά μεταφέρει επίσης και τον ασφαλιστικό κίνδυνο, διότι ο αριθμός των καταβολών στις οποίες εφαρμόζεται ο δείκτης εξαρτάται από την επιβίωση του δικαιούχου της ετήσιας προσόδου. Αν η προκύπτουσα μεταφορά του ασφαλιστικού κινδύνου είναι σημαντική, το παράγωγο εμπίπτει στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, οπότε δεν διαχωρίζεται από το κύριο συμβόλαιο [βλ. παράγραφο 11 στοιχείο α)].
- B11 Ασφαλιστικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος που δέχεται η οικονομική οντότητα από τον ασφαλιζόμενο. Αυτό σημαίνει ότι η οικονομική οντότητα πρέπει να δεχτεί από τον ασφαλιζόμενο κίνδυνο στον οποίο αυτός έχει ήδη εκτεθεί. Τυχόν νέος κίνδυνος που δημιουργείται από το συμβόλαιο για την οικονομική οντότητα ή τον ασφαλιζόμενο δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος.

- B12 Ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται σε μια αρνητική επίπτωση για τον ασφαλιζόμενο. Ο ορισμός αυτός δεν περιορίζει την καταβολή εκ μέρους της οικονομικής οντότητας σε ποσό που ισούται με τον οικονομικό αντίκτυπο του αρνητικού συμβάντος. Για παράδειγμα, ο ορισμός περιλαμβάνει την ασφαλιστική κάλυψη «καινούριο για παλαιό» βάσει της οποίας καταβάλλεται στον ασφαλιζόμενο ποσό που επιτρέπει την αντικατάσταση χρησιμοποιημένου και φθαρμένου περιουσιακού στοιχείου με νέο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως, ο ορισμός δεν περιορίζει την καταβολή, βάσει ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου ζωής, για την κάλυψη της οικονομικής ζημίας που υφίστανται τα προστατευόμενα μέλη του εκλιπόντα, ούτε αποκλείει συμβόλαια που προβλέπουν την καταβολή προκαθορισμένων ποσών για την ποσοτικοποίηση της ζημίας που προκλήθηκε από θάνατο ή δυστύχημα.
- B13 Μερικά συμβόλαια απαιτούν πληρωμή σε περίπτωση επέλευσης καθορισμένου αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος, αλλά δεν απαιτούν την ύπαρξη αρνητικής επίπτωσης στον ασφαλιζόμενο ως προϋπόθεση για την πληρωμή. Αυτός ο τύπος συμβολαίου δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο έστω και αν ο κάτοχος το χρησιμοποιήσει για να μετριάσει μια υποκείμενη έκθεση σε κίνδυνο. Για παράδειγμα, αν ο κάτοχος χρησιμοποιήσει παράγωγο για να αντισταθμίσει μια υποκείμενη χρηματοοικονομική ή μη χρηματοοικονομική μεταβλητή που συσχετίζεται με ταμειακές ροές από περιουσιακό στοιχείο της οικονομικής οντότητας, το παράγωγο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο επειδή η καταβολή δεν εξαρτάται από την αρνητική επίδραση στον κάτοχο λόγω μείωσης των ταμειακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο. Ο ορισμός του ασφαλιστηρίου συμβολαίου αναφέρεται σε αβέβαιο μελλοντικό γεγονός για το οποίο η αρνητική επίπτωση στον ασφαλιζόμενο αποτελεί συμβατική προϋπόθεση για την πληρωμή. Μια συμβατική προϋπόθεση δεν απαιτεί η οικονομική οντότητα να ελέγξει αν το συμβάν όντως προκάλεσε αρνητικές επιπτώσεις, αλλά της επιτρέπει να αρνηθεί την πληρωμή αν δεν έχει πειστεί ότι το γεγονός πράγματι προκάλεσε αρνητικές επιπτώσεις.
- B14 Η διακοπή λόγω μη έγκαιρης πληρωμής του ασφαλιστρού ή ο κίνδυνος διατηρησιμότητας (ήτοι ο κίνδυνος ο ασφαλιζόμενος να ακυρώσει το συμβόλαιο νωρίτερα ή αργότερα από ό,τι ανέμενε ο εκδότης όταν τιμολογούσε το συμβόλαιο) δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος επειδή η προκύπτουσα μεταβλητότητα της πληρωμής στον ασφαλιζόμενο δεν εξαρτάται από αβέβαιο μελλοντικό συμβάν που επιδρά αρνητικά στον ασφαλιζόμενο. Ομοίως, ο κίνδυνος εξόδων (ήτοι ο κίνδυνος απρόοπτων αυξήσεων στα έξοδα διοίκησης που συνδέονται με την εξυπηρέτηση ενός συμβολαίου, παρά στο κόστος που συνδέεται με ασφαλιζόμενα συμβάντα) δεν είναι ασφαλιστικός κίνδυνος διότι μια απρόοπτη αύξηση στα εν λόγω έξοδα δεν επηρεάζει αρνητικά τον ασφαλιζόμενο.
- B15 Συνεπώς, ένα συμβόλαιο που εκθέτει την οικονομική οντότητα σε κίνδυνο λόγω μη έγκαιρης πληρωμής του ασφαλιστρού, κίνδυνο διατηρησιμότητας ή κίνδυνο εξόδων δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν εκθέτει την οικονομική οντότητα και σε σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο. Όμως, αν η οικονομική οντότητα μετριάσει τον εν λόγω κίνδυνο χρησιμοποιώντας ένα δεύτερο συμβόλαιο για να μεταφέρει μέρος του μη ασφαλιστικού κινδύνου σε έτερο μέρος, το δεύτερο συμβόλαιο εκθέτει το έτερο μέρος σε ασφαλιστικό κίνδυνο.
- B16 Η οικονομική οντότητα μπορεί να δεχτεί σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από τον ασφαλιζόμενο μόνον αν είναι οντότητα ξεχωριστή από τον ασφαλιζόμενο. Σε περίπτωση οικονομικής οντότητας αμοιβαίας ασφάλισης, η εν λόγω οντότητα δέχεται κίνδυνο από κάθε ασφαλιζόμενο και τον συγκεντρώνει. Αν και οι ασφαλιζόμενοι υφίστανται τον εν λόγω συγκεντρωμένο κίνδυνο συλλογικά λόγω του ότι έχουν την υπολειμματική συμμετοχή στην οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα αμοιβαίας ασφάλισης είναι χωριστή οντότητα που έχει δεχτεί τον κίνδυνο.

Σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος

- B17 Ένα συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο μόνο όταν μεταφέρει σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο. Οι παράγραφοι B7-B16 εξετάζουν τον ασφαλιστικό κίνδυνο. Οι παράγραφοι B18-B23 εξετάζουν την αξιολόγηση του εάν ο ασφαλιστικός κίνδυνος είναι σημαντικός.
- B18 Ο ασφαλιστικός κίνδυνος είναι σημαντικός εάν, και μόνο εάν, ένα ασφαλιζόμενο συμβάν μπορεί να αναγκάσει τον εκδότη να καταβάλλει σημαντικά επιπλέον ποσά σε οποιαδήποτε συγκεκριμένη περίπτωση, με την εξαίρεση των περιπτώσεων που στερούνται εμπορικής ουσίας (ήτοι δεν επιδρούν αισθητά στην οικονομική πλευρά της συναλλαγής). Σε περίπτωση που ένα ασφαλιζόμενο συμβάν μπορεί να συνεπάγεται την καταβολή σημαντικών επιπρόσθετων ποσών σε οποιαδήποτε περίπτωση που έχει εμπορική ουσία, ο όρος της προηγούμενης πρότασης μπορεί να καλυφθεί έστω και στην περίπτωση που το ασφαλιζόμενο συμβάν δεν είναι καθόλου πιθανό ή έστω και αν η αναμενόμενη (ήτοι η σταθμισμένη βάσει πιθανοτήτων) παρούσα αξία των ενδεχόμενων ταμειακών ροών αποτελεί μικρό ποσοστό της αναμενόμενης παρούσας αξίας των υπόλοιπων ταμειακών ροών του ασφαλιστηρίου συμβολαίου.
- B19 Επιπλέον, ένα συμβόλαιο μεταφέρει σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο μόνον σε περίπτωση που έχει εμπορική ουσία κατά την οποία είναι πιθανό ο εκδότης να υποστεί ζημία με βάση την παρούσα αξία. Ωστόσο, ακόμη και σε περίπτωση που ένα συμβόλαιο αντασφάλισης δεν εκθέτει τον εκδότη στην πιθανότητα σημαντικής ζημίας, το εν λόγω συμβόλαιο θεωρείται ότι μεταφέρει σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο εφόσον, κατ' ουσίαν, μεταφέρει στον αντασφαλιστή το σύνολο του ασφαλιστικού κινδύνου που σχετίζεται με τα αντασφαλισθέντα τμήματα των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

- B20 Τα επιπρόσθετα ποσά που περιγράφονται στην παράγραφο B18 καθορίζονται με βάση την παρούσα αξία. Εάν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο απαιτεί πληρωμή σε περίπτωση επέλευσης συμβάντος με αβέβαιο χρονοδιάγραμμα και, εφόσον η πληρωμή δεν προσαρμόζεται ως προς τη διαχρονική αξία του χρήματος, ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η παρούσα αξία της πληρωμής αυξάνεται, ακόμη και αν η ονομαστική της αξία είναι σταθερή. Ένα παράδειγμα είναι ασφάλιση που παρέχει σταθερές παροχές θανάτου όποτε αποβιώσει ο ασφαλιζόμενος, χωρίς ημερομηνία εκπνοής για την κάλυψη (αναφέρεται συχνά ως ολική ασφάλιση ζωής έναντι σταθερού ποσού). Είναι βέβαιο ότι ο ασφαλιζόμενος θα αποβιώσει, αλλά η ημερομηνία του θανάτου είναι αβέβαιη. Πληρωμές μπορούν να πραγματοποιηθούν σε περίπτωση που ένας μεμονωμένος ασφαλιζόμενος πεθάνει νωρίτερα από το αναμενόμενο. Λόγω του ότι οι εν λόγω πληρωμές δεν προσαρμόζονται στη διαχρονική αξία του χρήματος, μπορεί να υπάρχει σημαντικός ασφαλιστικός κίνδυνος ακόμη και αν δεν υφίσταται συνολική ζημία στο χαρτοφυλάκιο των συμβολαίων. Παρομοίως, συμβατικοί όροι που καθυστερούν την έγκαιρη αποζημίωση του ασφαλιζόμενου μπορούν να εξαλείψουν τον σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο. Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα προεξοφλητικά επιτόκια που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 36 για να προσδιορίσει την παρούσα αξία των επιπρόσθετων ποσών.
- B21 Τα επιπρόσθετα ποσά που περιγράφονται στην παράγραφο B18 αναφέρονται στην παρούσα αξία των ποσών που υπερβαίνουν εκείνα που θα ήταν καταβλητέα αν δεν συνέβαινε κανένα ασφαλιζόμενο συμβάν (εξαιρουμένων των περιπτώσεων που στερούνται εμπορικής ουσίας). Τα επιπρόσθετα εκείνα ποσά περιλαμβάνουν κόστη διεκπεραίωσης και εκτίμησης των απαιτήσεων, αλλά εξαιρούν:
- α) την απώλεια της δυνατότητας χρέωσης του ασφαλιζόμενου για μελλοντική υπηρεσία. Για παράδειγμα, στο πλαίσιο ασφαλιστικού συμβολαίου ζωής που συνδέεται με επενδύσεις, ο θάνατος του ασφαλιζόμενου έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να μην είναι πλέον σε θέση να παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων και να εισπράττει αμοιβή για αυτό. Ωστόσο, η εν λόγω οικονομική ζημία για την οικονομική οντότητα δεν ανακύπτει από ασφαλιστικό κίνδυνο, όπως και στην περίπτωση που ένας διαχειριστής αμοιβαίου κεφαλαίου δεν αναλαμβάνει ασφαλιστικό κίνδυνο σε σχέση με τον πιθανό θάνατο ενός πελάτη. Συνεπώς, η δυνητική απώλεια μελλοντικών αμοιβών διαχείρισης επενδύσεων δεν αφορά την εκτίμηση του επιπέδου του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται από ένα συμβόλαιο·
 - β) την παραίτηση κατά τον θάνατο από χρεώσεις που θα λάμβαναν χώρα με την ακύρωση ή την εξαγορά. Επειδή το συμβόλαιο δημιούργησε εκείνες τις χρεώσεις, η παραίτηση από τις χρεώσεις αυτές δεν αποζημιώνει τον ασφαλιζόμενο για προϋπάρχοντες κινδύνους. Συνεπώς, δεν σχετίζονται με την εκτίμηση του επιπέδου του ασφαλιστικού κινδύνου που μεταφέρεται από ένα συμβόλαιο·
 - γ) μια πληρωμή που εξαρτάται από συμβάν που δεν δημιουργεί σημαντική ζημία για τον κάτοχο του συμβολαίου. Για παράδειγμα, ως εξετάσαμε ένα συμβόλαιο βάσει του οποίου απαιτείται από τον εκδότη να καταβάλει 1 εκατομμύριο NM ⁽⁵⁸⁾ σε περίπτωση που ένα περιουσιακό στοιχείο υποστεί φυσική ζημία που συνεπάγεται ασημαντή οικονομική ζημία 1 NM για τον κάτοχο. Βάσει του εν λόγω συμβολαίου, ο κάτοχος μεταφέρει τον ασημαντό κίνδυνο της απώλειας 1 NM στον εκδότη. Συγχρόνως, το συμβόλαιο δημιουργεί μη ασφαλιστικό κίνδυνο σύμφωνα με τον οποίο ο εκδότης θα χρειαστεί να καταβάλει 999,999 NM αν το καθορισμένο συμβάν λάβει χώρα. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται περίπτωση κατά την οποία ένα ασφαλιζόμενο συμβάν δημιουργεί σημαντική ζημία στον κάτοχο του συμβολαίου, ο εκδότης δεν δέχεται σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο από τον κάτοχο και το εν λόγω συμβόλαιο δεν είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο·
 - δ) πιθανά ποσά που εισπράττονται από ανασφάλιση. Η οικονομική οντότητα λογιστικοποιεί τα εν λόγω ποσά χωριστά.
- B22 Η οικονομική οντότητα εκτιμά τη σημασία του ασφαλιστικού κινδύνου κατά συμβόλαιο. Συνεπώς, ο ασφαλιστικός κίνδυνος μπορεί να είναι σημαντικός ακόμη και αν οι πιθανότητες δημιουργίας σημαντικών ζημιών για χαρτοφυλάκιο ή ομάδα συμβολαίων είναι ελάχιστες.
- B23 Συνεπώς, οι παράγραφοι B18-B22 δείχνουν ότι αν ένα συμβόλαιο καταβάλλει παροχές θανάτου που υπερβαίνουν το ποσό που καταβάλλεται σε περίπτωση επιβίωσης, το συμβόλαιο είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο εκτός αν η επιπρόσθετη παροχή θανάτου δεν είναι σημαντική (κρινόμενη με αναφορά στο συμβόλαιο και όχι σε ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των συμβολαίων). Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο B21 στοιχείο β), η παραίτηση κατά το θάνατο από χρεώσεις ακύρωσης ή εξαγοράς δεν περιλαμβάνεται στην εκτίμηση αυτή αν η παραίτηση δεν αποζημιώνει τον ασφαλιζόμενο για προϋπάρχοντα κίνδυνο. Ομοίως, ένα συμβόλαιο ετήσιων προσόδων που καταβάλλει τακτικά ποσά για το υπόλοιπο της ζωής ενός ασφαλιζόμενου είναι ασφαλιστήριο συμβόλαιο, εκτός αν οι συνολικές πληρωμές που εξαρτώνται από την επιβίωση είναι ασημαντές.

Μεταβολές στο επίπεδο του ασφαλιστικού κινδύνου

- B24 Για ορισμένα ασφαλιστήρια συμβόλαια, η μεταφορά ασφαλιστικού κινδύνου στον εκδότη λαμβάνει χώρα μετά από κάποια χρονική περίοδο. Για παράδειγμα, ως εξετάσαμε ένα συμβόλαιο που παρέχει μια συγκεκριμένη απόδοση επένδυσης και περιέχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει ο ασφαλιζόμενος το προϊόν της επένδυσης κατά τη λήξη της, προκειμένου να αγοράσει μια ισόβια ετήσια πρόσοδο έναντι των ίδιων συντελεστών που χρεώνει η οικονομική οντότητα σε άλλους νέους δικαιούχους ετήσιας προσόδου, κατά τη χρονική στιγμή άσκησης του εν λόγω δικαιώματος

⁽⁵⁸⁾ NM σημαίνει νομισματική μονάδα.

προαίρεσης από τον ασφαλιζόμενο. Το συμβόλαιο αυτό μεταφέρει ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη μόνο μετά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης, επειδή η οικονομική οντότητα παραμένει ελεύθερη να τιμολογήσει την ετήσια πρόσοδο σε βάση που αντανακλά τον ασφαλιστικό κίνδυνο που θα μεταφερθεί στην οικονομική οντότητα εκείνη τη στιγμή. Συνεπώς, οι ταμειακές ροές που θα λάβουν χώρα κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης δεν εμπίπτουν στο όριο του συμβολαίου, ενώ, πριν από την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος, δεν υφίστανται ταμειακές ροές ασφάλισης εντός του ορίου του συμβολαίου. Όμως, αν το συμβόλαιο καθορίζει τους συντελεστές της ετήσιας προσόδου (ή βάση καθορισμού αυτών άλλη από τις αγοραίες τιμές), το συμβόλαιο μεταφέρει τον ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη, λόγω του ότι ο εκδότης είναι εκτεθειμένος στον κίνδυνο να μην είναι ευνοϊκοί οι συντελεστές της ετήσιας προσόδου κατά τη στιγμή άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης από τον ασφαλιζόμενο. Σε αυτή την περίπτωση, οι ταμειακές ροές που θα λάβουν χώρα κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης εμπίπτουν στο όριο του συμβολαίου.

- B25 Ένα συμβόλαιο που ανταποκρίνεται στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου παραμένει ασφαλιστήριο συμβόλαιο μέχρις ότου να εκπληρωθεί, ακυρωθεί ή εκπνεύσει το σύνολο των δικαιωμάτων και των δεσμεύσεων, εκτός εάν το συμβόλαιο παύσει να αναγνωρίζεται κατ' εφαρμογή των παραγράφων 74–77 λόγω τροποποίησής του.

Παραδείγματα ασφαλιστηρίων συμβολαίων

- B26 Ακολουθούν παραδείγματα συμβολαίων που είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια, εφόσον είναι σημαντική η μεταφορά ασφαλιστικού κινδύνου:

- α) ασφάλιση για κλοπή ή ζημία·
- β) ασφάλιση για ευθύνη προϊόντων, επαγγελματική ευθύνη, αστική ευθύνη ή νομικά έξοδα·
- γ) ασφάλιση ζωής και προγράμματα κάλυψης των δαπανών κηδείας (αν και ο θάνατος είναι βέβαιος, δεν είναι βέβαιο πότε θα συμβεί ή, για κάποιους τύπους ασφάλισης ζωής, αν θα συμβεί εντός της περιόδου που καλύπτεται από την ασφάλεια)·
- δ) ισόβιες πρόσοδοι και συντάξεις, ήτοι συμβόλαια που προσφέρουν αποζημίωση για το αβέβαιο μελλοντικό γεγονός —που είναι η επιβίωση του δικαιούχου της ετήσιας προσόδου ή του συνταξιούχου— για να παράσχουν στον δικαιούχο της ετήσιας προσόδου ή στον συνταξιούχο επίπεδο εισοδήματος που σε διαφορετική περίπτωση θα επηρεαζόταν αρνητικά από την επιβίωσή του. [Οι υποχρεώσεις εργοδοτών που ανακύπτουν από προγράμματα παροχών σε εργαζομένους και υποχρεώσεις καθορισμένων παροχών αποχώρησης που ορίζονται από προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 7 στοιχείο β)]·
- ε) ασφάλιση αναπηρίας και ιατρικών εξόδων·
- στ) εγγυήσεις καλής εκτέλεσης, εγγυήσεις έναντι καταχρήσεων και παραβάσεων συμβολαίων και εγγυήσεις συμμετοχής, ήτοι συμβόλαια που αποζημιώνουν τον κάτοχο αν άλλο μέρος δεν εκπληρώσει μία συμβατική υποχρέωση· για παράδειγμα, την υποχρέωση να οικοδομήσει ένα κτήριο·
- ζ) εγγυήσεις προϊόντων. Οι εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται από άλλο μέρος για αγαθά τα οποία πωλούνται από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Ωστόσο, εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται απευθείας από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 κατ' εφαρμογή της παραγράφου 7 στοιχείο α) αλλά, αντίθετα, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15 ή του ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία·
- η) ασφάλιση τίτλων κυριότητας (ασφάλιση για την ανακάλυψη παραλείψεων σε τίτλο κυριότητας γης ή κτηρίων που δεν ήταν εμφανείς κατά την έκδοση του ασφαλιστηρίου συμβολαίου). Στην περίπτωση αυτή, το ασφαλιζόμενο συμβάν είναι η ανακάλυψη της παράλειψης στον τίτλο κυριότητας, όχι η ίδια η παράλειψη·
- θ) ασφάλιση ταξιδίων (αποζημίωση σε μετρητά ή σε είδος σε ασφαλιζομένους για ζημιές που υπέστησαν πριν ή κατά τη διάρκεια ταξιδιών)·
- ι) έντοκα χρεόγραφα που φέρουν ειδικούς όρους σε περίπτωση επέλευσης καταστροφικών κινδύνων, που προβλέπουν μειωμένες πληρωμές κεφαλαίου ή/και τόκων αν ένα καθορισμένο συμβάν επηρεάσει αρνητικά τον εκδότη του χρεογράφου (εκτός εάν το καθορισμένο συμβάν δεν δημιουργεί σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο· για παράδειγμα, αν το συμβάν είναι η μεταβολή επιτοκίου ή συναλλαγματικής ισοτιμίας)·

- ια) συμβόλαια ανταλλαγής ασφαλιστηρίων συμβολαίων και άλλα συμβόλαια που απαιτούν μια πληρωμή που εξαρτάται από μεταβολές κλιματολογικών, γεωλογικών ή άλλων φυσικών μεταβλητών που αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο.

B27 Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα στοιχείων που δεν είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια:

- α) συμβόλαια επένδυσης που έχουν τη νομική μορφή ασφαλιστηρίου συμβολαίου αλλά δεν μεταφέρουν σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο στον εκδότη. Για παράδειγμα, ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής για τα οποία η οικονομική οντότητα δεν φέρει σημαντικό κίνδυνο θνησιμότητας ή νοσηρότητας δεν είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια· τα εν λόγω συμβόλαια είναι χρηματοοικονομικά μέσα ή συμβάσεις υπηρεσιών —βλ. παράγραφο B28. Τα συμβόλαια επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου· ωστόσο, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, υπό την προϋπόθεση ότι εκδίδονται από οικονομική οντότητα η οποία εκδίδει επίσης ασφαλιστήρια συμβόλαια, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 στοιχείο γ)·
- β) συμβόλαια που έχουν τη νομική μορφή ασφάλισης, αλλά επιστρέφουν όλον τον σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο στον ασφαλιζόμενο μέσω μη ακυρωτέων και εφαρμοστέων μηχανισμών που προσαρμόζουν τις μελλοντικές πληρωμές του ασφαλιζόμενου στον εκδότη ως άμεσο αποτέλεσμα των ασφαλιστικών ζημιών. Για παράδειγμα, κάποια χρηματοοικονομικά συμβόλαια αντασφάλισης ή κάποια ομαδικά συμβόλαια επιστρέφουν όλο τον σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο στους ασφαλιζόμενους· τα εν λόγω συμβόλαια είναι, κανονικά, χρηματοοικονομικά μέσα ή συμβάσεις υπηρεσιών —βλ. παράγραφο B28·
- γ) αυτασφάλιση (ήτοι η διατήρηση ενός κινδύνου που θα μπορούσε να είχε καλυφθεί από ασφάλεια). Σε αυτές τις περιπτώσεις, δεν υπάρχει ασφαλιστήριο συμβόλαιο επειδή δεν υπάρχει συμφωνία με έτερο μέρος. Ως εκ τούτου, εάν η οικονομική οντότητα εκδώσει ασφαλιστήριο συμβόλαιο σε μητρική, θυγατρική ή αδελφή θυγατρική, δεν υπάρχει ασφαλιστήριο συμβόλαιο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις διότι δεν υπάρχει συμβόλαιο με έτερο μέρος. Ωστόσο, για τις επιμέρους ή χωριστές οικονομικές καταστάσεις του εκδότη ή του κατόχου, υπάρχει ασφαλιστήριο συμβόλαιο·
- δ) συμβόλαια (όπως τα συμβόλαια τζόγου) που απαιτούν μια πληρωμή σε περίπτωση επέλευσης καθορισμένου αβέβαιου μελλοντικού συμβάντος αλλά δεν θέτουν την αρνητική επίπτωση στον ασφαλιζόμενο ως προϋπόθεση για την πληρωμή. Εντούτοις, αυτό δεν αποκλείει από τον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου συμβόλαια που καθορίζουν ένα προκαθορισμένο ποσό για την ποσοτικοποίηση της ζημίας που προκλήθηκε από καθορισμένο συμβάν όπως είναι ο θάνατος ή κάποιο δυστύχημα (βλ. παράγραφο B12)·
- ε) παράγωγα που εκθέτουν έναν συμβαλλόμενο σε χρηματοοικονομικό κίνδυνο αλλά όχι σε ασφαλιστικό κίνδυνο, διότι απαιτούν ο συμβαλλόμενος να πραγματοποιεί (ή να τους παρέχει το δικαίωμα να λαμβάνουν) πληρωμές αποκλειστικά βάσει των μεταβολών ενός ή περισσότερων καθορισμένων επιτοκίων, τιμής χρηματοοικονομικού μέσου, τιμής εμπορεύματος, συναλλαγματικής ισοτιμίας, δείκτη τιμών ή συντελεστών, πιστοληπτικής διαβάθμισης ή πιστωτικού δείκτη ή οποιασδήποτε άλλης μεταβλητής, με την προϋπόθεση, στην περίπτωση μη χρηματοοικονομικής μεταβλητής, ότι η μεταβλητή δεν αφορά συγκεκριμένα έναν συμβαλλόμενο·
- στ) εγγυήσεις πιστωτικού χαρακτήρα που απαιτούν πληρωμές έστω και αν ο κάτοχος δεν έχει υποστεί ζημία από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει πληρωμές εμπρόθεσμα· τα εν λόγω συμβόλαια λογιστικοποιούνται κατ' εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. παράγραφο B29)·
- ζ) συμβόλαια που απαιτούν πληρωμή η οποία εξαρτάται από κλιματολογικές, γεωλογικές ή οποιοσδήποτε άλλες φυσικές μεταβλητές που δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο (γνωστά ως «καιρικά» παράγωγα)·
- η) συμβόλαια που προβλέπουν μειωμένες πληρωμές κεφαλαίου ή/και τόκων, που εξαρτώνται από κλιματολογικές, γεωλογικές ή οποιοσδήποτε άλλες φυσικές μεταβλητές, η επίπτωση των οποίων δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο συμβαλλόμενο (γνωστά ως έντοκα χρεόγραφα που φέρουν ειδικούς όρους σε περίπτωση επέλευσης καταστροφικών κινδύνων).

B28 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει άλλα εφαρμοστέα πρότυπα, όπως τα ΔΠΧΑ 9 και ΔΠΧΑ 15, στα συμβόλαια που περιγράφονται στην παράγραφο B27.

- B29 Οι εγγυήσεις πιστωτικού χαρακτήρα και τα συμβόλαια ασφάλισης πιστώσεων που διαλαμβάνονται στην παράγραφο B27 στοιχείο στ) μπορούν να λάβουν διάφορες νομικές μορφές, όπως εγγύηση, ορισμένα είδη πιστωτικών επιστολών, συμβόλαιο που καλύπτει τον κίνδυνο μη πληρωμής οφειλής ή ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Τα εν λόγω συμβόλαια είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια εφόσον απαιτούν από τον εκδότη να πραγματοποιεί καθορισμένες πληρωμές για την αποζημίωση του κατόχου λόγω ζημίας που υπέστη εξαιτίας της αδυναμίας συγκεκριμένου οφειλέτη να πραγματοποιήσει πληρωμές εμπρόθεσμα στον ασφαλιζόμενο κατ' εφαρμογή των αρχικών ή των τροποποιημένων όρων ενός χρεωστικού τίτλου. Ωστόσο, τα εν λόγω ασφαλιστήρια συμβόλαια αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, εκτός εάν ο εκδότης έχει προηγουμένως βεβαιώσει ρητώς ότι θεωρεί τα συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει εφαρμόσει λογιστική πολιτική η οποία είναι εφαρμοστέα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια [βλ. παράγραφο 7 στοιχείο ε)].
- B30 Εγγυήσεις πιστωτικού χαρακτήρα και συμβόλαια ασφάλισης πιστώσεων που απαιτούν πληρωμή, έστω και εάν ο ασφαλιζόμενος δεν έχει υποστεί ζημία από την αδυναμία του οφειλέτη να πραγματοποιήσει πληρωμές εμπρόθεσμα, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 διότι δεν μεταφέρουν σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο. Στα εν λόγω συμβόλαια συγκαταλέγονται συμβόλαια που απαιτούν πληρωμή:

- α) ανεξαρτήτως του εάν ο αντισυμβαλλόμενος κατέχει τον υποκείμενο χρεωστικό τίτλο· ή
- β) λόγω μεταβολής στην πιστοληπτική διαβάθμιση ή τον πιστωτικό δείκτη, παρά λόγω αδυναμίας συγκεκριμένου οφειλέτη να πραγματοποιήσει πληρωμές εμπρόθεσμα.

ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΟΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΟΥ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 10–13)

Επενδυτικά στοιχεία [παράγραφος 11 στοιχείο β)]

- B31 Βάσει της παραγράφου 11 στοιχείο β) η οικονομική οντότητα απαιτείται να διαχωρίζει ένα διακριτό επενδυτικό στοιχείο από το κύριο ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ένα επενδυτικό στοιχείο είναι διακριτό όταν και μόνο όταν πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το επενδυτικό στοιχείο και το στοιχείο ασφάλισης δεν συνδέονται σε μεγάλο βαθμό·
- β) πωλείται, ή μπορεί να πωληθεί, συμβόλαιο με ισοδύναμους όρους χωριστά στην ίδια αγορά ή στην ίδια δικαιοδοσία, είτε από οικονομικές οντότητες που εκδίδουν ασφαλιστήρια συμβόλαια είτε από άλλα μέρη. Προκειμένου να διερευνηθεί το εν λόγω ζήτημα, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη όλες τις πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διενεργήσει διεξοδική έρευνα για να διαπιστώσει εάν ένα επενδυτικό στοιχείο πωλείται χωριστά.

- B32 Ένα επενδυτικό στοιχείο και ένα στοιχείο ασφάλισης συνδέονται σε μεγάλο βαθμό όταν και μόνον όταν:

- α) η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να επιμετρήσει το ένα στοιχείο χωρίς να εξετάσει το άλλο. Ως εκ τούτου, εάν η αξία του ενός στοιχείου εξαρτάται από την αξία του άλλου στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 προκειμένου να λογιστικοποιήσει το συνδυαστικό στοιχείο επένδυσης και ασφάλισης· ή
- β) ο ασφαλιζόμενος δεν μπορεί να ωφεληθεί από το ένα στοιχείο παρά μόνον εάν υπάρχει και το άλλο στοιχείο. Ως εκ τούτου, εάν η μη έγκαιρη πληρωμή ή η ληκτότητα του ενός στοιχείου συνεπάγεται τη μη έγκαιρη πληρωμή ή τη ληκτότητα του άλλου στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 προκειμένου να λογιστικοποιήσει το συνδυαστικό στοιχείο επένδυσης και ασφάλισης.

Υποσχέσεις μεταφοράς διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων (παράγραφος 12)

- B33 Βάσει της παραγράφου 12, η οικονομική οντότητα απαιτείται να διαχωρίσει από ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο μια υπόσχεση μεταφοράς σε ασφαλιζόμενο διακριτών αγαθών ή υπηρεσιών εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Για τους σκοπούς διαχωρισμού, η οικονομική οντότητα δεν εξετάζει τις δραστηριότητες που πρέπει να αναλάβει για να εκπληρώσει ένα συμβόλαιο, εκτός εάν μεταβιβάζει στον ασφαλιζόμενο αγαθό ή υπηρεσία, εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, στη διάρκεια διεκπεραίωσης των εν λόγω δραστηριοτήτων. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρειαστεί να εκτελέσει διάφορες διοικητικές εργασίες προκειμένου να καταρτίσει ένα συμβόλαιο. Η εκτέλεση των εν λόγω εργασιών δεν συνεπάγεται τη μεταβίβαση υπηρεσίας στον ασφαλιζόμενο κατά την εκτέλεση των εργασιών.

- B34 Ένα υποσχεθέν σε ασφαλιζόμενο αγαθό ή μια υποσχεθείσα σε ασφαλιζόμενο υπηρεσία, εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, είναι διακριτό/-ή εφόσον ο ασφαλιζόμενος μπορεί να ωφεληθεί από το αγαθό ή την υπηρεσία μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλους πόρους άμεσα διαθέσιμους στον ασφαλιζόμενο. Οι άμεσα διαθέσιμοι πόροι είναι αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία πωλούνται χωριστά (από την οικονομική ή άλλη οντότητα), ή πόροι τους οποίους έχει ήδη αποκτήσει ο ασφαλιζόμενος (από την οικονομική οντότητα ή άλλες συναλλαγές ή συμβάντα).

B35 Ένα υποσχεθέν σε ασφαλιζόμενο αγαθό ή μια υποσχεθείσα σε ασφαλιζόμενο υπηρεσία, εκτός των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, δεν είναι διακριτό/-ή στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) οι ταμειακές ροές και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με το αγαθό ή την υπηρεσία συνδέονται σε μεγάλο βαθμό με τις ταμειακές ροές και τους κινδύνους που σχετίζονται με τα στοιχεία ασφάλισης του συμβολαίου· και
- β) η οικονομική οντότητα παρέχει σημαντική υπηρεσία όσον αφορά την ενσωμάτωση του αγαθού ή της υπηρεσίας στα στοιχεία ασφάλισης.

ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 28Α–28ΣΤ)

B35A Για την εφαρμογή της παραγράφου 28Α, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί συστηματική και ορθολογική μέθοδο για να καταναίμει:

- α) ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης που είναι άμεσα καταλογιστέες σε ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων:
 - i) στην εν λόγω ομάδα· και
 - ii) σε ομάδες που θα περιλαμβάνουν ασφαλιστήρια συμβόλαια που αναμένεται να προκύψουν από την ανανέωση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων της εν λόγω ομάδας.
- β) ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης που είναι άμεσα καταλογιστέες σε χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων, πέραν όσων προβλέπονται στο στοιχείο α), σε ομάδες συμβολαίων εντός του χαρτοφυλακίου.

B35B Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα αναθεωρεί τα ποσά που έχουν κατανεμηθεί όπως ορίζεται στην παράγραφο B35A για να αποτυπώσει τυχόν μεταβολές στις παραδοχές που καθορίζουν τα δεδομένα της χρησιμοποιούμενης μεθόδου κατανομής. Η οικονομική οντότητα δεν μεταβάλλει τα ποσά που έχουν κατανεμηθεί σε ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων όταν έχουν προστεθεί όλα τα συμβόλαια στην ομάδα (βλ. παράγραφο B35Γ).

B35Γ Η οικονομική οντότητα μπορεί να προσθέσει ασφαλιστήρια συμβόλαια σε ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε περισσότερες από μία περιόδους αναφοράς (βλ. παράγραφο 28). Υπό τις συνθήκες αυτές, η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει το τμήμα του περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης το οποίο σχετίζεται με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που προστέθηκαν στην ομάδα την εν λόγω περίοδο και συνεχίζει να αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης στον βαθμό που το περιουσιακό στοιχείο σχετίζεται με ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία αναμένεται να προστεθούν στην ομάδα σε μελλοντική περίοδο αναφοράς.

B35Δ Για την εφαρμογή της παραγράφου 28Ε:

- α) η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα και μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης έτσι ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου να μην υπερβαίνει τις αναμενόμενες καθαρές εισροές για τη σχετιζόμενη ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων, όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 32 στοιχείο α)·
- β) όταν η οικονομική οντότητα κατανέμει ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης σε ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατ' εφαρμογή της παραγράφου B35A στοιχείο α) σημείο ii), η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα και μειώνει τη λογιστική αξία του σχετιζόμενου περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης στον βαθμό που:
 - i) η οικονομική οντότητα αναμένει ότι οι εν λόγω ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης θα υπερβούν τις καθαρές ταμειακές εισροές για τις αναμενόμενες ανανεώσεις, όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 32 στοιχείο α)· και
 - ii) η υπέρβαση που προκύπτει κατ' εφαρμογή του ανωτέρω στοιχείου β) σημείο i) δεν έχει ήδη αναγνωριστεί ως ζημία απομείωσης κατ' εφαρμογή του ανωτέρω στοιχείου α).

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 29-71)

Εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών (παράγραφοι 33–35)

B36 Η παρούσα ενότητα διαλαμβάνει:

- α) την αμερόληπτη χρήση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια (βλ. παραγράφους B37–B41)·
- β) τις μεταβλητές της αγοράς και τις μεταβλητές εκτός αγοράς (βλ. παραγράφους B42–B53)·
- γ) τη χρήση των τρεχουσών εκτιμήσεων (βλ. παραγράφους B54–B60)· και
- δ) τις ταμειακές ροές εντός του ορίου του συμβολαίου (βλ. παραγράφους B61–B71).

Αμερόληπτη χρήση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια [παράγραφος 33 στοιχείο α)]

- B37 Σκοπός της εκτίμησης των μελλοντικών ταμειακών ροών είναι ο προσδιορισμός της αναμενόμενης αξίας, ή του σταθμισμένου βάσει πιθανοτήτων μέσου όρου, του συνόλου των πιθανών αποτελεσμάτων, μέσω της εξέτασης όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Στις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία αναφοράς χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια συγκαταλέγονται πληροφορίες σχετικά με παρελθόντα συμβάντα και τις τρέχουσες συνθήκες, και προβλέψεις των μελλοντικών συνθηκών (βλ. παράγραφο B41). Οι πληροφορίες που προέρχονται από τα συστήματα πληροφόρησης της ίδιας της οικονομικής οντότητας θεωρούνται ότι είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια.
- B38 Η αφετηρία για την εκτίμηση των ταμειακών ροών είναι σειρά σεναρίων που αντανακλούν το πλήρες εύρος των πιθανών αποτελεσμάτων. Στο πλαίσιο κάθε σεναρίου καθορίζεται το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών για συγκεκριμένο αποτέλεσμα, καθώς και η εκτιμώμενη πιθανότητα για το εν λόγω αποτέλεσμα. Οι ταμειακές ροές κάθε σεναρίου προεξοφλούνται και σταθμίζονται βάσει της εκτιμώμενης πιθανότητας του εν λόγω αποτελέσματος προκειμένου να εξαχθεί μια αναμενόμενη παρούσα αξία. Συνεπώς, ο σκοπός δεν είναι η ανάπτυξη του πλέον πιθανού αποτελέσματος, ή του αποτελέσματος που είναι πιθανότερο να συμβεί από το να μη συμβεί, για τις μελλοντικές ταμειακές ροές.
- B39 Σκοπός της εξέτασης του πλήρους εύρους των πιθανών αποτελεσμάτων είναι η ενσωμάτωση όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια και κατά τρόπο αμερόληπτο, και όχι ο προσδιορισμός του κάθε πιθανού σεναρίου. Στην πράξη, η ανάπτυξη λεπτομερών σεναρίων είναι περιττή σε περίπτωση που η προκύπτουσα εκτίμηση συνάδει με τον στόχο επιμέτρησης της εξέτασης όλων των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια κατά τον προσδιορισμό του μέσου όρου. Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα εκτιμά ότι η κατανομή πιθανότητας των αποτελεσμάτων αντιστοιχεί εν πολλοίς σε κατανομή πιθανότητας η οποία είναι εφικτό να περιγραφεί πλήρως μέσω μικρού αριθμού παραμέτρων, θα είναι επαρκής η εκτίμηση του μικρότερου αριθμού παραμέτρων. Παρομοίως, σε ορισμένες περιπτώσεις, η σχετικά απλή μοντελοποίηση ενδέχεται να παράσχει απάντηση εντός αποδεκτού εύρους ακρίβειας, χωρίς την ανάγκη διενέργειας αναλυτικών προσομοιώσεων. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι ταμειακές ροές ενδέχεται να διαμορφώνονται από σύνθετους υποκείμενους παράγοντες και να ανταποκρίνονται με μη γραμμικό τρόπο στις μεταβολές των οικονομικών συνθηκών. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβεί εάν οι ταμειακές ροές αντανακλούν σειρά αλληλοσυνδεόμενων δικαιωμάτων που είναι τεκμαρτά ή ρητά. Σε αυτές τις περιπτώσεις, είναι πιθανό να απαιτείται η χρήση πιο προηγμένης στοχαστικής μοντελοποίησης για την επίτευξη του στόχου της επιμέτρησης.
- B40 Στα σενάρια που αναπτύσσονται περιλαμβάνονται αμερόληπτες εκτιμήσεις της πιθανότητας καταστροφικών ζημιών βάσει των υφιστάμενων συμβολαίων. Από τα εν λόγω σενάρια αποκλείονται πιθανές απαιτήσεις βάσει πιθανών μελλοντικών συμβολαίων.
- B41 Η οικονομική οντότητα εκτιμά τις πιθανότητες και τα ποσά των μελλοντικών πληρωμών στο πλαίσιο υφιστάμενων συμβολαίων βάσει των ακόλουθων αποκτώμενων πληροφοριών:
- α) πληροφορίες σχετικά με απαιτήσεις που ήδη έχουν αναφερθεί από ασφαλιζόμενους·
 - β) άλλες πληροφορίες σχετικά με τα γνωστά ή τα εκτιμώμενα χαρακτηριστικά των ασφαλιστηρίων συμβολαίων·
 - γ) ιστορικά δεδομένα σχετικά με την εμπειρία της ίδιας της οικονομικής οντότητας, συμπληρούμενα όταν απαιτείται με ιστορικά δεδομένα από άλλες πηγές. Τα ιστορικά δεδομένα προσαρμόζονται ώστε να αντικατοπτρίζουν τις τρέχουσες συνθήκες —για παράδειγμα, κατά πόσον:
 - i) τα χαρακτηριστικά του ασφαλιζόμενου πληθυσμού διαφέρουν (ή θα διαφέρουν, για παράδειγμα λόγω δυσμενούς επιλογής) από εκείνα του πληθυσμού που έχει χρησιμοποιηθεί ως βάση για τα ιστορικά δεδομένα·

ii) υπάρχουν ενδείξεις ότι οι ιστορικές τάσεις δεν θα συνεχιστούν, ότι θα προκύψουν νέες τάσεις ή ότι οικονομικές, δημογραφικές ή άλλες μεταβολές ενδέχεται να επηρεάσουν τις ταμειακές ροές που προκύπτουν από τα υφιστάμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια· ή

iii) έχουν επέλθει μεταβολές σε στοιχεία όπως οι διαδικασίες σύναψης ασφαλιστηρίων συμβολαίων και οι διαδικασίες διαχείρισης απαιτήσεων, οι οποίες ενδέχεται να επηρεάσουν τη συνάφεια των ιστορικών δεδομένων με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια.

δ) πληροφορίες για τις τρέχουσες τιμές, εάν υπάρχουν, των συμβολαίων αντασφάλισης και άλλων χρηματοοικονομικών μέσων (εάν υπάρχουν) που καλύπτουν παρόμοιους κινδύνους, όπως έντοκα χρεόγραφα που φέρουν ειδικούς όρους σε περίπτωση επέλευσης καταστροφικών κινδύνων και «καιρικά» παράγωγα, καθώς και πληροφορίες σχετικά με τις πρόσφατες αγοραίες τιμές για τις μεταφορές ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Οι εν λόγω πληροφορίες προσαρμόζονται ώστε να αντανακλούν τις διαφορές μεταξύ των ταμειακών ροών που προκύπτουν από τα εν λόγω ασφαλιστήρια συμβόλαια ή άλλα χρηματοοικονομικά μέσα και τις ταμειακές ροές που θα προκύψουν καθώς η οικονομική οντότητα εκπληρώνει τα υποκείμενα συμβόλαια που έχει συνάψει με τον ασφαλιζόμενο.

Μεταβλητές της αγοράς και μεταβλητές εκτός αγοράς

B42 Στο ΔΠΧΑ 17 προσδιορίζονται δύο τύποι μεταβλητών:

α) μεταβλητές της αγοράς —μεταβλητές που μπορούν να παρατηρηθούν ή να συναχθούν απευθείας από τις αγορές (για παράδειγμα, οι τιμές τίτλων εισηγμένων στο χρηματιστήριο και τα επιτόκια)· και

β) μεταβλητές εκτός αγοράς —όλες οι υπόλοιπες μεταβλητές (για παράδειγμα, η συχνότητα και η σοβαρότητα των ασφαλιστικών απαιτήσεων και της θνησιμότητας).

B43 Οι μεταβλητές της αγοράς δημιουργούν, γενικά, χρηματοοικονομικό κίνδυνο (για παράδειγμα, τα παρατηρήσιμα επιτόκια) και οι μεταβλητές εκτός αγοράς δημιουργούν, γενικά, μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο (για παράδειγμα, τα ποσοστά θνησιμότητας). Ωστόσο, αυτό δεν ισχύει πάντοτε. Για παράδειγμα, ενδέχεται να υπάρχουν παραδοχές που σχετίζονται με χρηματοοικονομικούς κινδύνους σε σχέση με τους οποίους δεν είναι εφικτό να παρατηρηθούν ή να συναχθούν απευθείας μεταβλητές από τις αγορές (για παράδειγμα, επιτόκια τα οποία δεν είναι εφικτό να παρατηρηθούν ή να συναχθούν απευθείας από τις αγορές).

Μεταβλητές της αγοράς [παράγραφος 33 στοιχείο β)]

B44 Οι εκτιμήσεις των μεταβλητών της αγοράς συνάδουν με τις παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές κατά την ημερομηνία επιμέτρησης. Η οικονομική οντότητα μεγιστοποιεί τη χρήση παρατηρήσιμων δεδομένων και δεν αντικαθιστά τα παρατηρήσιμα δεδομένα της αγοράς με τις δικές της εκτιμήσεις, εκτός της περίπτωσης κατά την οποία ισχύουν τα οριζόμενα στην παράγραφο 79 του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*. Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 13, σε περίπτωση που οι μεταβλητές είναι αναγκαίο να συναχθούν (για παράδειγμα, επειδή δεν υπάρχουν παρατηρήσιμες μεταβλητές της αγοράς), πρέπει να συνάδουν όσο το δυνατόν περισσότερο με τις παρατηρήσιμες μεταβλητές της αγοράς.

B45 Οι αγοραίες τιμές αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα απόψεων σχετικά με τα πιθανά μελλοντικά αποτελέσματα και, επίσης, αντικατοπτρίζουν τις προτιμήσεις των συμμετεχόντων στην αγορά σχετικά με τον κίνδυνο. Συνεπώς, δεν αποτελούν μέσο πρόβλεψης του μελλοντικού αποτελέσματος το οποίο βασίζεται σε μια μοναδική και ενιαία ένδειξη. Σε περίπτωση που το πραγματικό αποτέλεσμα διαφέρει από την προηγούμενη αγοραία τιμή, αυτό δεν σημαίνει ότι η αγοραία τιμή ήταν «εσφαλμένη».

B46 Μια σημαντική εφαρμογή των μεταβλητών της αγοράς είναι η έννοια του αναπαραγόμενου περιουσιακού στοιχείου ή του αναπαραγόμενου χαρτοφυλακίου περιουσιακών στοιχείων. Ένα αναπαραγόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι περιουσιακό στοιχείο του οποίου οι ταμειακές ροές αντιστοιχούν επακριβώς, σε όλα τα σενάρια, στις συμβατικές ταμειακές ροές μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων ως προς το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να υπάρχει αναπαραγόμενο περιουσιακό στοιχείο για ορισμένες από τις ταμειακές ροές που προκύπτουν από ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Η εύλογη αξία του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου αντικατοπτρίζει τόσο την αναμενόμενη παρούσα αξία των ταμειακών ροών του περιουσιακού στοιχείου όσο και τον κίνδυνο που σχετίζεται με τις εν λόγω ταμειακές ροές. Σε περίπτωση που υπάρχει αναπαραγόμενο χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων για ορισμένες από τις ταμειακές ροές που προκύπτουν από ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων, η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει την εύλογη αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων για να επιμετρήσει τις σχετικές ταμειακές ροές εκπλήρωσης αντί να εκτιμήσει αναλυτικά τις ταμειακές ροές και το προεξοφλητικό επιτόκιο.

B47 Βάσει του ΔΠΧΑ 17 δεν απαιτείται από την οικονομική οντότητα να χρησιμοποιήσει τεχνική αναπαραγόμενου χαρτοφυλακίου. Ωστόσο, εάν υπάρχει πράγματι αναπαραγόμενο περιουσιακό στοιχείο ή χαρτοφυλάκιο για ορισμένες από τις ταμειακές ροές που προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και η οικονομική οντότητα επιλέξει να χρησιμοποιήσει διαφορετική τεχνική, πρέπει να είναι πεπεισμένη ότι η χρήση τεχνικής αναπαραγόμενου χαρτοφυλακίου δεν θα ήταν πιθανό να οδηγήσει σε ουσιωδώς διαφορετική επιμέτρηση των εν λόγω ταμειακών ροών.

B48 Τεχνικές άλλες από την τεχνική αναπαραγόμενου χαρτοφυλακίου, όπως τεχνικές στοχαστικής μοντελοποίησης, ενδέχεται να είναι πιο αξιόπιστες ή πιο εύκολο να εφαρμοστούν σε περίπτωση που υπάρξει σημαντική αλληλεξάρτηση μεταξύ των ταμειακών ροών που παρουσιάζουν διακυμάνσεις ανάλογα με τις αποδόσεις των περιουσιακών στοιχείων και άλλων ταμειακών ροών. Ο προσδιορισμός της τεχνικής που ανταποκρίνεται καλύτερα στον στόχο της συνοχής με τις παρατηρήσιμες μεταβλητές της αγοράς σε συγκεκριμένες περιστάσεις πρέπει να βασίζεται στην κρίση. Πιο συγκεκριμένα, η χρησιμοποιούμενη τεχνική πρέπει να διασφαλίζει ότι η επιμέτρηση τυχόν δικαιωμάτων προαίρεσης και εγγυήσεων που περιλαμβάνονται στα ασφαλιστήρια συμβόλαια συνάδει με τις παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές (εάν υπάρχουν) για τα εν λόγω δικαιώματα προαίρεσης και τις εν λόγω εγγυήσεις.

Μεταβλητές εκτός αγοράς

B49 Οι εκτιμήσεις μεταβλητών εκτός αγοράς αντικατοπτρίζουν το σύνολο των λογικών και βάσιμων αποδεικτικών στοιχείων που είναι διαθέσιμα χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, τόσο των εξωτερικών αποδεικτικών στοιχείων όσο και των αποδεικτικών στοιχείων στο εσωτερικό της οικονομικής οντότητας.

B50 Τα εξωτερικά δεδομένα εκτός αγοράς (για παράδειγμα, εθνικά στατιστικά στοιχεία για τη θνησιμότητα) ενδέχεται να παρουσιάζουν μεγαλύτερη ή μικρότερη συνάφεια σε σχέση με τα εσωτερικά δεδομένα της οικονομικής οντότητας (για παράδειγμα, στατιστικά στοιχεία για τη θνησιμότητα που αναπτύσσονται στο εσωτερικό της οικονομικής οντότητας), ανάλογα με τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα που εκδίδει ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής δεν βασίζεται αποκλειστικά στα εθνικά στατιστικά στοιχεία για τη θνησιμότητα, αλλά εξετάζει το σύνολο των λογικών και βάσιμων εσωτερικών και εξωτερικών πηγών πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια όταν αναπτύσσει αμερόληπτες εκτιμήσεις σχετικά με τις πιθανότητες στο πλαίσιο σεναρίων θνησιμότητας για τα ασφαλιστήρια συμβόλαιά της. Κατά την ανάπτυξη των εν λόγω πιθανοτήτων, η οικονομική οντότητα αποδίδει μεγαλύτερη βαρύτητα στις πληροφορίες που είναι πιο πειστικές. Παραδείγματος χάριν:

α) τα εσωτερικά στατιστικά στοιχεία για τη θνησιμότητα μπορεί να είναι πιο πειστικά από ό,τι τα αντίστοιχα εθνικά στατιστικά στοιχεία εάν τα εθνικά στοιχεία αντλούνται από μεγάλο αριθμητικά πληθυσμό ο οποίος δεν είναι αντιπροσωπευτικός του ασφαλιζόμενου πληθυσμού. Αυτό μπορεί να οφείλεται, για παράδειγμα, στο ότι τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του ασφαλιζόμενου πληθυσμού μπορεί να διαφέρουν σε σημαντικό βαθμό από εκείνα του εθνικού πληθυσμού, γεγονός που συνεπάγεται ότι η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αποδώσει μεγαλύτερη βαρύτητα στα εσωτερικά δεδομένα και μικρότερη στα εθνικά στατιστικά στοιχεία·

β) αντίθετα, εάν τα εσωτερικά στατιστικά στοιχεία αντλούνται από περιορισμένο αριθμητικά πληθυσμό με χαρακτηριστικά που θεωρείται ότι προσιδιάζουν στα χαρακτηριστικά του εθνικού πληθυσμού, και τα εθνικά στατιστικά στοιχεία είναι επικαιροποιημένα, η οικονομική οντότητα αποδίδει μεγαλύτερη βαρύτητα στα εθνικά στατιστικά στοιχεία.

B51 Οι εκτιμώμενες πιθανότητες για τις μεταβλητές εκτός αγοράς δεν πρέπει να έρχονται σε αντίθεση με τις παρατηρήσιμες μεταβλητές της αγοράς. Για παράδειγμα, οι εκτιμώμενες πιθανότητες για μελλοντικά σεναρία ποσοστού πληθωρισμού πρέπει να συνάδουν όσο το δυνατόν περισσότερο με τις πιθανότητες που συνάγονται με βάση τα επιτόκια της αγοράς.

B52 Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι μεταβλητές της αγοράς παρουσιάζουν διακυμάνσεις ανεξάρτητα από τις μεταβλητές εκτός αγοράς. Σε αυτή την περίπτωση, η οικονομική οντότητα εξετάζει σεναρία που καλύπτουν το εύρος των αποτελεσμάτων για τις μεταβλητές εκτός αγοράς, χρησιμοποιώντας σε κάθε σενάριο την ίδια παρατηρήσιμη τιμή της μεταβλητής της αγοράς.

B53 Σε άλλες περιπτώσεις, οι μεταβλητές της αγοράς και οι μεταβλητές εκτός αγοράς ενδέχεται να σχετίζονται. Για παράδειγμα, ενδέχεται να υπάρχουν στοιχεία που καταδεικνύουν ότι τα ποσοστά διακοπής λόγω μη έγκυρης πληρωμής (μεταβλητή εκτός αγοράς) σχετίζονται με τα επιτόκια (μεταβλητή της αγοράς). Παρομοίως, ενδέχεται να υπάρχουν στοιχεία που καταδεικνύουν ότι τα επίπεδα απαιτήσεων σε σχέση με τις ασφάλειες κατοικίας ή αυτοκινήτων συνδέονται με οικονομικούς κύκλους και, ως εκ τούτου, με τα επιτόκια και τα ποσά εξόδων. Η οικονομική οντότητα διασφαλίζει ότι οι πιθανότητες των σεναρίων και οι προσαρμογές του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που σχετίζεται με τις μεταβλητές της αγοράς συνάδουν με τις παρατηρούμενες αγοραίες τιμές που εξαρτώνται από τις εν λόγω μεταβλητές της αγοράς.

Χρήση τρεχουσών εκτιμήσεων [παράγραφος 33 στοιχείο γ)]

B54 Κατά την εκτίμηση του κάθε σεναρίου ταμειακών ροών και της πιθανότητάς του, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί όλες τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Η οικονομική οντότητα επανεξετάζει τις εκτιμήσεις στις οποίες κατέληξε στο τέλος της προηγούμενης περιόδου αναφοράς και τις επικαιροποιεί. Στο πλαίσιο της εν λόγω επικαιροποίησης, η οικονομική οντότητα εξετάζει εάν ισχύουν τα ακόλουθα:

α) οι επικαιροποιημένες εκτιμήσεις αντανακλούν πιστά τις συνθήκες στο τέλος της περιόδου αναφοράς·

β) οι μεταβολές στις εκτιμήσεις αντανακλούν πιστά τις μεταβολές στις συνθήκες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι οι εκτιμήσεις αντιπροσώπευαν το ένα άκρο ενός εύλογου φάσματος εκτιμήσεων κατά την αρχή της περιόδου. Σε περίπτωση που οι συνθήκες δεν έχουν μεταβληθεί, η μετατόπιση των εκτιμήσεων στο άλλο άκρο του εν λόγω φάσματος στο τέλος της περιόδου δεν θα αντανάκλα πιστά τα όσα έχουν συμβεί κατά

διάρκεια της περιόδου. Σε περίπτωση που οι πιο πρόσφατες εκτιμήσεις μιας οικονομικής οντότητας είναι διαφορετικές από τις προηγούμενες εκτιμήσεις της, χωρίς να έχουν μεταβληθεί οι συνθήκες, αξιολογεί κατά πόσον οι νέες πιθανότητες που αποδίδονται σε κάθε σενάριο είναι αιτιολογημένες. Κατά την επικαιροποίηση των εκτιμήσεων της σε σχέση με τις εν λόγω πιθανότητες, η οικονομική οντότητα εξετάζει τόσο τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία βασίστηκαν οι προηγούμενες εκτιμήσεις της όσο και τα νέα διαθέσιμα αποδεικτικά στοιχεία, αποδίδοντας μεγαλύτερη βαρύτητα στα πιο πειστικά στοιχεία.

- B55 Η πιθανότητα που αποδίδεται σε κάθε σενάριο αντικατοπτρίζει τις συνθήκες στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Συνεπώς, στο πλαίσιο της εφαρμογής του ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς*, ένα συμβάν που λαμβάνει χώρα μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς και το οποίο έχει ως αποτέλεσμα την παύση αβεβαιότητας η οποία υπήρχε στο τέλος της περιόδου αναφοράς δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο των συνθηκών που επικρατούσαν τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Για παράδειγμα, μπορεί στο τέλος της περιόδου αναφοράς να υπάρχει 20 τοις εκατό πιθανότητα εμφάνισης ισχυρής καταιγίδας στη διάρκεια των υπολειπόμενων έξι μηνών ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου. Μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς, αλλά πριν από την έγκριση έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων, η ισχυρή καταιγίδα εμφανίζεται. Οι ταμειακές ροές εκπλήρωσης στο πλαίσιο του εν λόγω συμβολαίου δεν πρέπει να αντικατοπτρίζουν την καταιγίδα, η οποία είναι εκ των υστέρων γνωστό ότι εμφανίστηκε. Αντιθέτως, οι ταμειακές ροές που συμπεριλήφθηκαν στην επιμέτρηση περιλαμβάνουν την πιθανότητα του 20 τοις εκατό που υπήρχε στο τέλος της περιόδου αναφοράς (και γνωστοποιείται, κατ' εφαρμογή του ΔΛΠ 10, ότι μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς έλαβε χώρα συμβάν που δεν προκαλεί προσαρμογή).
- B56 Οι τρέχουσες εκτιμήσεις των αναμενόμενων ταμειακών ροών δεν αντανakλούν απαραίτητα την πλέον πρόσφατη πραγματική εμπειρία απολύτως. Για παράδειγμα, ας υποθέσουμε ότι η εμπειρία σχετικά με τη θνησιμότητα κατά την περίοδο αναφοράς ήταν 20 τοις εκατό χειρότερη σε σχέση με την προηγούμενη εμπειρία θνησιμότητας και τις προηγούμενες προσδοκίες σχετικά με την εμπειρία θνησιμότητας. Η αιφνίδια μεταβολή της εμπειρίας μπορεί να οφείλεται σε αρκετούς παράγοντες, όπως είναι, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθοι:
- α) μακροχρόνιες μεταβολές όσον αφορά τη θνησιμότητα·
 - β) μεταβολές στα χαρακτηριστικά του ασφαλιζόμενου πληθυσμού (για παράδειγμα, μεταβολές στη σύναψη ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή στην κατανομή, ή επιλεκτικές διακοπές λόγω μη έγκυρης πληρωμής εκ μέρους ασφαλιζομένων με ασυνήθιστα καλή κατάσταση υγείας)·
 - γ) τυχαίες διακυμάνσεις· ή
 - δ) προσδιορισμένες μη επαναλαμβανόμενες αιτίες.
- B57 Η οικονομική οντότητα διερευνά τις αιτίες της μεταβολής στην εμπειρία και αναπτύσσει νέες εκτιμήσεις ταμειακών ροών και πιθανοτήτων υπό το πρίσμα της πλέον πρόσφατης εμπειρίας, της προγενέστερης εμπειρίας και άλλων πληροφοριών. Το τυπικό αποτέλεσμα όσον αφορά το παράδειγμα της παραγράφου B56 θα είναι η μεταβολή της αναμενόμενης παρούσας αξίας των παροχών θανάτου, αλλά όχι σε ποσοστό 20 τοις εκατό. Στο παράδειγμα της παραγράφου B56, εάν τα ποσοστά θνησιμότητας συνεχίσουν να είναι σημαντικά υψηλότερα σε σχέση με τις προηγούμενες εκτιμήσεις για λόγους που αναμένεται ότι θα εξακολουθήσουν να ισχύουν, η εκτιμώμενη πιθανότητα που αποδίδεται στα σενάρια υψηλής θνησιμότητας θα αυξηθεί.
- B58 Στις εκτιμήσεις μεταβλητών εκτός αγοράς περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με το τρέχον επίπεδο των ασφαλιζόμενων συμβάντων και πληροφορίες σχετικά με τις τάσεις. Για παράδειγμα, τα ποσοστά θνησιμότητας μειώνονται σταθερά σε πολλές χώρες για μεγάλες χρονικές περιόδους. Ο προσδιορισμός των ταμειακών ροών εκπλήρωσης αντανakλά τις πιθανότητες που θα αποδίδονταν σε κάθε πιθανό σενάριο τάσεων, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια.
- B59 Παρομοίως, σε περίπτωση που οι ταμειακές ροές που κατανέμονται σε ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων είναι ευαίσθητες στον πληθωρισμό, ο προσδιορισμός των ταμειακών ροών εκπλήρωσης αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες εκτιμήσεις των πιθανών μελλοντικών ποσοστών πληθωρισμού. Δεδομένου ότι τα ποσοστά πληθωρισμού είναι πιθανό να συνδέονται με επιτόκια, η επιμέτρηση των ταμειακών ροών εκπλήρωσης αντικατοπτρίζει τις πιθανότητες για κάθε σενάριο πληθωρισμού κατά τρόπον ώστε να συνάδουν με τις πιθανότητες που συνάγονται από τα επιτόκια της αγοράς που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση του προεξοφλητικού επιτοκίου (βλ. παράγραφο B51).
- B60 Κατά την εκτίμηση των ταμειακών ροών, η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη τις τρέχουσες εκτιμήσεις μελλοντικών συμβάντων που ενδέχεται να επηρεάσουν τις εν λόγω ταμειακές ροές. Η οικονομική οντότητα αναπτύσσει σενάρια ταμειακών ροών που αντικατοπτρίζουν τα εν λόγω μελλοντικά συμβάντα, καθώς και αμερόληπτες εκτιμήσεις σχετικά με την πιθανότητα κάθε σεναρίου. Ωστόσο, η οικονομική οντότητα δεν λαμβάνει υπόψη τις τρέχουσες προσδοκίες σχετικά με μελλοντικές αλλαγές στη νομοθεσία οι οποίες θα μεταβάλλουν ή θα εκπληρώσουν την παρούσα δέσμευση ή θα δημιουργήσουν νέες δεσμεύσεις βάσει του υφιστάμενου ασφαλιστηρίου συμβολαίου μέχρις ότου θεσπιστεί ουσιαστικά η αλλαγή στη νομοθεσία.

Ταμειακές ροές εντός του ορίου του συμβολαίου (παράγραφος 34)

- B61 Στις εκτιμήσεις ταμειακών ροών στο πλαίσιο ενός σεναρίου περιλαμβάνεται το σύνολο των ταμειακών ροών εντός του ορίου ενός υφιστάμενου συμβολαίου και καμία άλλη ταμειακή ροή. Κατά τον προσδιορισμό του ορίου ενός υφιστάμενου συμβολαίου η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 2.
- B62 Πολλά ασφαλιστήρια συμβόλαια έχουν χαρακτηριστικά που επιτρέπουν στους ασφαλιζόμενους να προβαίνουν σε ενέργειες που μεταβάλλουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα, τη φύση ή την αβεβαιότητα των ποσών που θα λάβουν. Μεταξύ των εν λόγω χαρακτηριστικών συγκαταλέγονται τα δικαιώματα ανανέωσης, τα δικαιώματα εξαγοράς, τα δικαιώματα μετατροπής και τα δικαιώματα διακοπής πληρωμής ασφαλιστρών με παράλληλη συνέχιση της δυνατότητας λήψης παροχών βάσει των συμβολαίων. Η επιμέτρηση μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων αντανακλά, επί τη βάση της αναμενόμενης αξίας, τις τρέχουσες εκτιμήσεις της οικονομικής οντότητας σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο οι ασφαλιζόμενοι της ομάδας θα ασκήσουν τα διαθέσιμα δικαιώματα, και η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της οικονομικής οντότητας σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η πραγματική συμπεριφορά των ασφαλιζομένων μπορεί να διαφέρει από την αναμενόμενη συμπεριφορά. Η εν λόγω απαίτηση προσδιορισμού της αναμενόμενης αξίας εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του αριθμού των συμβολαίων μιας ομάδας· για παράδειγμα, εφαρμόζεται ακόμη και αν η ομάδα περιλαμβάνει ένα μόνο συμβόλαιο. Ως εκ τούτου, η επιμέτρηση μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων δεν περιλαμβάνει παραδοχή ότι υπάρχει 100 τοις εκατό πιθανότητα οι ασφαλιζόμενοι να προβούν στις ακόλουθες ενέργειες:
- α) να εξαγοράσουν τα συμβόλαιά τους, εάν είναι σε κάποιο βαθμό πιθανό ότι ορισμένοι εξ' αυτών δεν θα το πράξουν· ή
- β) να διατηρήσουν τα συμβόλαιά τους, εάν είναι σε κάποιο βαθμό πιθανό ότι ορισμένοι εξ' αυτών δεν θα το πράξουν.
- B63 Όταν ένας εκδότης ασφαλιστηρίου συμβολαίου απαιτείται βάσει του συμβολαίου να το ανανεώσει ή να το διατηρήσει με κάποιο άλλο τρόπο, εφαρμόζει την παράγραφο 34 προκειμένου να αξιολογήσει κατά πόσο τα ασφάλιστρα και οι σχετικές ταμειακές ροές που προκύπτουν από το ανανεωμένο συμβόλαιο εμπίπτουν εντός του ορίου του αρχικού συμβολαίου.
- B64 Στην παράγραφο 34 γίνεται αναφορά στην πρακτική δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να καθορίζει τιμή σε μελλοντική ημερομηνία (ημερομηνία ανανέωσης) η οποία αντανακλά πλήρως τους κινδύνους που θα ενέχει το συμβόλαιο από τη συγκεκριμένη ημερομηνία και μετά. Η οικονομική οντότητα έχει αυτή την πρακτική δυνατότητα εφόσον δεν υφίστανται περιορισμοί που την εμποδίζουν να καθορίσει την ίδια τιμή που θα καθόριζε για νέο συμβόλαιο με τα ίδια χαρακτηριστικά με αυτά του υπάρχοντος συμβολαίου που εκδίδεται τη συγκεκριμένη ημερομηνία, ή σε περίπτωση που μπορεί να τροποποιήσει τις παροχές προκειμένου να συνάδουν με την τιμή που θα χρεώσει. Παρομοίως, η οικονομική οντότητα έχει αυτή την πρακτική δυνατότητα να καθορίζει μια τιμή όταν μπορεί να ανακαθορίσει την τιμή υφιστάμενου συμβολαίου ώστε να αντικατοπτρίζει το σύνολο των μεταβολών στους κινδύνους που ενέχει ένα χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων, ακόμη και αν η τιμή που καθορίζεται για κάθε μεμονωμένο ασφαλιζόμενο δεν αντικατοπτρίζει τη μεταβολή του κινδύνου για τον συγκεκριμένο ασφαλιζόμενο. Κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον η οικονομική οντότητα έχει την πρακτική δυνατότητα να καθορίσει μια τιμή που αντικατοπτρίζει πλήρως τους κινδύνους που ενέχει το συμβόλαιο ή το χαρτοφυλάκιο, η οικονομική οντότητα εξετάζει το σύνολο των κινδύνων που θα εξέταζε στο πλαίσιο σύναψης ισοδύναμων συμβολαίων κατά την ημερομηνία ανανέωσης για την εναπομένουσα υπηρεσία. Κατά τον προσδιορισμό των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμειακών ροών στο τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα επαναξιολογεί το όριο ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου προκειμένου να συμπεριλάβει στα ουσιαστικά δικαιώματα και στις δεσμεύσεις της την επίπτωση από τις μεταβολές στις συνθήκες.
- B65 Οι ταμειακές ροές που εμπίπτουν στο όριο ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου είναι εκείνες που σχετίζονται άμεσα με την εκπλήρωση του συμβολαίου, συμπεριλαμβανομένων των ταμειακών ροών σε σχέση με τις οποίες ο καθορισμός του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος απόκειται στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Στις ταμειακές ροές που εμπίπτουν στο εν λόγω όριο συγκαταλέγονται τα ακόλουθα στοιχεία:
- α) ασφάλιστρα (συμπεριλαμβανομένων των προσαρμογών ασφαλιστρών και των ασφαλιστρών δόσεων) από ασφαλιζόμενο και τυχόν πρόσθετες ταμειακές ροές που ανακύπτουν από τα εν λόγω ασφάλιστρα·
- β) πληρωμές σε ασφαλιζόμενο (ή για λογαριασμό του), συμπεριλαμβανομένων απαιτήσεων που έχουν ήδη αναφερθεί αλλά δεν ακόμη πληρωθεί (δηλ. αναγγελθείσες απαιτήσεις), επισυμβάσες απαιτήσεις για συμβάντα που έχουν επέλθει αλλά για τα οποία δεν έχουν αναγγελθεί απαιτήσεις και όλες οι μελλοντικές απαιτήσεις σε σχέση με τις οποίες η οικονομική οντότητα έχει ουσιαστική δέσμευση (βλ. παράγραφο 34)·
- γ) πληρωμές σε ασφαλιζόμενο (ή για λογαριασμό του) οι οποίες εξαρτώνται από τις αποδόσεις υποκείμενων στοιχείων·
- δ) πληρωμές σε ασφαλιζόμενο (ή για λογαριασμό του) που ανακύπτουν από παράγωγα, για παράδειγμα, δικαιώματα και εγγυήσεις που είναι ενσωματωμένα στο συμβόλαιο, στον βαθμό που τα εν λόγω δικαιώματα και οι εγγυήσεις δεν διαχωρίζονται από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο [βλ. παράγραφο 11 στοιχείο α)]·
- ε) επιμερισμός ταμειακών ροών απόκτησης ασφάλισης που είναι καταλογιστέες στο χαρτοφυλάκιο στο οποίο ανήκει το συμβόλαιο·

- στ) κόστη διεκπεραίωσης απαιτήσεων (δηλ. τα κόστη που θα αναλάβει η οικονομική οντότητα για τον έλεγχο, τη διεκπεραίωση και τη διευθέτηση απαιτήσεων βάσει υφιστάμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, συμπεριλαμβανομένων των νομικών αμοιβών, των αμοιβών των διακανονιστών ζημιών και του εσωτερικού κόστους ελέγχου απαιτήσεων και διεκπεραίωσης πληρωμών απαιτήσεων).
- ζ) κόστη που θα αναλάβει η οικονομική οντότητα για τη διεκπεραίωση συμβατικών παροχών που καταβάλλονται σε είδος.
- η) κόστη διαχείρισης και συντήρησης των πολιτικών, όπως κόστη χρέωσης ασφαλιστρών και διαχείρισης αλλαγών της πολιτικής (για παράδειγμα, μετατροπές και επαναφορές). Στα εν λόγω κόστη περιλαμβάνονται επίσης επαναλαμβανόμενες προμήθειες οι οποίες αναμένεται ότι θα καταβάλλονται σε ενδιάμεσους φορείς σε περίπτωση που συγκεκριμένος ασφαλιζόμενος εξακολουθήσει να καταβάλλει τα ασφαλιστρα εντός του ορίου του ασφαλιστηρίου συμβολαίου.
- θ) φόροι βάσει των συναλλαγών (όπως φόροι ασφαλιστρών, φόροι προστιθέμενης αξίας και φόροι αγαθών και υπηρεσιών) και εισφορές (όπως εισφορές πυροσβεστικής υπηρεσίας και αξιολογήσεις ταμείου εγγυήσεων) που ανακύπτουν άμεσα από τα υφιστάμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια, ή που μπορούν να καταλογιστούν σε αυτά κατά τρόπο λογικό και συνεπή.
- ι) πληρωμές από τον ασφαλιστικό φορέα ως καταπιστευματοδόχο προκειμένου να καλύψει φορολογικές υποχρεώσεις που επιβαρύνουν τον ασφαλιζόμενο, και σχετικές εισπράξεις.
- ια) πιθανές ταμειακές εισροές από ανακτήσεις (όπως διάσωση και υποκατάσταση) που σχετίζονται με μελλοντικές απαιτήσεις που καλύπτονται από υφιστάμενα ασφαλιστήρια συμβόλαια και, στον βαθμό που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις ώστε να αναγνωριστούν ως χωριστά περιουσιακά στοιχεία, πιθανές ταμειακές εισροές από ανακτήσεις που σχετίζονται με παρελθούσες απαιτήσεις.
- ιαα) κόστη που θα αναλάβει η οικονομική οντότητα κατά τις εξής περιπτώσεις:
- i) εκτέλεση επενδυτικής δραστηριότητας, στον βαθμό που η οικονομική οντότητα εκτελεί την εν λόγω δραστηριότητα για να βελτιώσει τις παροχές της ασφαλιστικής κάλυψης για τους ασφαλιζόμενους. Οι επενδυτικές δραστηριότητες βελτιώνουν τις παροχές της ασφαλιστικής κάλυψης εάν η οικονομική οντότητα εκτελεί τις εν λόγω δραστηριότητες προσδοκώντας να παράγει επενδυτική απόδοση από την οποία θα ωφεληθούν οι ασφαλιζόμενοι σε περίπτωση επέλευσης ασφαλιζόμενου συμβάντος.
 - ii) παροχή υπηρεσίας απόδοσης επενδύσεων σε ασφαλιζόμενους ασφαλιστηρίων συμβολαίων χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής (βλ. παράγραφο B119B).
 - iii) παροχή υπηρεσίας με επενδυτικό σκοπό σε ασφαλιζόμενους ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής.
- ιβ) επιμερισμός παγίων και μεταβλητών γενικών εξόδων (όπως λογιστικές δαπάνες, δαπάνες ανθρώπινων πόρων, τεχνολογίας των πληροφοριών και συναφούς υποστήριξης, απόσβεσης κτιριακών εγκαταστάσεων, ενοικίου, και συντήρησης και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας) που είναι άμεσα καταλογιστέα στη διευθέτηση ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Τα εν λόγω γενικά έξοδα επιμερίζονται σε ομάδες συμβολαίων μέσω μεθόδων που είναι συστηματικές και ορθολογικές, και οι οποίες εφαρμόζονται με συνέπεια σε όλα τα κόστη που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά.
- ιγ) τυχόν άλλα κόστη που επιβαρύνουν ειδικά τον ασφαλιζόμενο βάσει των όρων του συμβολαίου.
- B66 Οι ακόλουθες ταμειακές ροές δεν περιλαμβάνονται στην εκτίμηση των ταμειακών ροών που θα προκύψουν καθώς η οικονομική οντότητα εκπληρώνει υφιστάμενο ασφαλιστήριο συμβόλαιο:
- α) αποδόσεις επενδύσεων. Οι επενδύσεις αναγνωρίζονται, επιμετρώνται και παρουσιάζονται χωριστά.
 - β) ταμειακές ροές (πληρωμές ή εισπράξεις) που ανακύπτουν βάσει των συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται. Τα συμβόλαια ανασφάλισης που κατέχονται αναγνωρίζονται, επιμετρώνται και παρουσιάζονται χωριστά.
 - γ) ταμειακές ροές που ενδέχεται να ανακύψουν από μελλοντικά ασφαλιστήρια συμβόλαια, δηλ. ταμειακές ροές που δεν εμπίπτουν στο όριο των υφιστάμενων συμβολαίων (βλ. παραγράφους 34–35).

- δ) ταμειακές ροές που σχετίζονται με κόστη τα οποία δεν μπορούν να καταλογιστούν άμεσα στο χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων στο οποίο περιλαμβάνεται το συμβόλαιο, όπως ορισμένες δαπάνες ανάπτυξης προϊόντων και εκπαίδευσης. Οι εν λόγω δαπάνες αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους·
- ε) ταμειακές ροές που ανακύπτουν από ασυνήθιστα ποσά αδράνιας ή φύρας άλλων πόρων που χρησιμοποιούνται για τη διευθέτηση του συμβολαίου. Οι εν λόγω δαπάνες αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους·
- στ) πληρωμές και εισπράξεις φόρου εισοδήματος τις οποίες ο ασφαλιστικός φορέας δεν καταβάλλει ούτε εισπράττει ως καταπιστευματοδόχος ή οι οποίες δεν επιβαρύνουν ειδικά τον ασφαλιζόμενο βάσει των όρων του συμβολαίου·
- ζ) ταμειακές ροές μεταξύ διαφορετικών στοιχείων της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας, όπως κεφάλαια ασφαλιζομένων και κεφάλαια μετόχων, εφόσον οι εν λόγω ταμειακές ροές δεν μεταβάλλουν το ποσό που θα καταβληθεί στους ασφαλιζομένους·
- η) ταμειακές ροές που ανακύπτουν από στοιχεία που έχουν διαχωριστεί από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο και λογιστικοποιούνται μέσω άλλων εφαρμοστέων προτύπων (βλ. παραγράφους 10–13).

B66A Πριν από την αναγνώριση ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων, η οικονομική οντότητα ενδέχεται να πρέπει να αναγνωρίσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για ταμειακές ροές που σχετίζονται με την ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων πέραν των ταμειακών ροών απόκτησης ασφάλισης, είτε επειδή προέκυψαν οι ταμειακές ροές είτε λόγω των απαιτήσεων άλλου ΔΠΧΑ. Οι ταμειακές ροές σχετίζονται με την ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων εάν οι εν λόγω ταμειακές ροές θα είχαν συμπεριληφθεί στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης της ομάδας εφόσον είχαν καταβληθεί ή εισπραχθεί μετά την εν λόγω ημερομηνία. Για την εφαρμογή της παραγράφου 38 στοιχείο γ) σημείο ii), η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει τέτοιο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση στον βαθμό που το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση δεν θα αναγνωριζόταν χωριστά από την ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων εάν οι ταμειακές ροές ή η εφαρμογή του ΔΠΧΑ λάμβαναν χώρα κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

Συμβόλαια με ταμειακές ροές που επηρεάζουν ή επηρεάζονται από ταμειακές ροές προς ασφαλιζομένους άλλων συμβολαίων

B67 Ορισμένα ασφαλιστήρια συμβόλαια επηρεάζουν τις ταμειακές ροές προς ασφαλιζομένους άλλων συμβολαίων απαιτώντας από αυτούς τα ακόλουθα:

α) ο ασφαλιζόμενος να μοιράζεται με ασφαλιζομένους άλλων συμβολαίων τις αποδόσεις της ίδιας καθορισμένης ομάδας υποκείμενων στοιχείων· και

β) είτε:

i) ο ασφαλιζόμενος να υποστεί μείωση του μεριδίου του όσον αφορά τις αποδόσεις των υποκείμενων στοιχείων λόγω πληρωμών σε ασφαλιζομένους άλλων συμβολαίων της ίδιας ομάδας, συμπεριλαμβανομένων πληρωμών που ανακύπτουν βάσει εγγυήσεων που αναλήφθηκαν έναντι των ασφαλιζομένων των εν λόγω άλλων συμβολαίων· ή

ii) οι ασφαλιζόμενοι άλλων συμβολαίων να υποστούν μείωση του μεριδίου τους όσον αφορά τις αποδόσεις των υποκείμενων στοιχείων λόγω πληρωμών προς τον ασφαλιζόμενο, συμπεριλαμβανομένων πληρωμών που ανακύπτουν από εγγυήσεις που αναλήφθηκαν έναντι του ασφαλιζομένου.

B68 Ενίοτε, τα εν λόγω συμβόλαια θα επηρεάζουν τις ταμειακές ροές προς ασφαλιζομένους συμβολαίων που ανήκουν σε άλλες ομάδες. Οι ταμειακές ροές εκπλήρωσης της κάθε ομάδας αντικατοπτρίζουν τον βαθμό στον οποίο τα συμβόλαια της ομάδας έχουν ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να επηρεάζεται από τις αναμενόμενες ταμειακές ροές, είτε προς τους ασφαλιζομένους της συγκεκριμένης ομάδας είτε προς τους ασφαλιζομένους άλλης ομάδας. Ως εκ τούτου, στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης για μια ομάδα:

α) περιλαμβάνονται πληρωμές που ανακύπτουν βάσει των όρων υφιστάμενων συμβολαίων προς ασφαλιζομένους συμβολαίων που ανήκουν σε άλλες ομάδες, ανεξαρτήτως του εάν οι εν λόγω πληρωμές αναμένεται ότι θα πραγματοποιηθούν προς υφιστάμενους ή μελλοντικούς ασφαλιζομένους· και

β) δεν περιλαμβάνονται πληρωμές προς ασφαλιζομένους της ομάδας οι οποίες, κατ' εφαρμογή του στοιχείου α), έχουν συμπεριληφθεί στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης άλλης ομάδας.

- B69 Για παράδειγμα, στον βαθμό που οι πληρωμές προς ασφαλιζόμενους μιας ομάδας μειώνονται από μερίδιο στις αποδόσεις υποκείμενων στοιχείων ύψους 350 NM σε 250 NM λόγω πληρωμών εγγυημένου ποσού σε ασφαλιζόμενους άλλης ομάδας, στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης της πρώτης ομάδας θα περιλαμβάνονται οι πληρωμές των 100 NM (δηλ. θα ανέρχονται σε 350 NM) και στις ταμειακές ροές διευθέτησης της δεύτερης ομάδας δεν θα περιλαμβάνονται 100 NM του εγγυημένου ποσού.
- B70 Για τον προσδιορισμό των ταμειακών ροών εκπλήρωσης ομάδων συμβολαίων που επηρεάζουν ή επηρεάζονται από τις ταμειακές ροές προς ασφαλιζόμενους συμβολαίων άλλων ομάδων μπορούν να χρησιμοποιηθούν διάφορες πρακτικές προσεγγίσεις. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να προσδιορίζει τη μεταβολή στα υποκείμενα στοιχεία και την προκύπτουσα μεταβολή στις ταμειακές ροές μόνο σε υψηλότερο επίπεδο συγκεντρωσης σε σχέση με το επίπεδο των ομάδων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα επιμερίζει τη μεταβολή στα υποκείμενα στοιχεία σε κάθε ομάδα κατά τρόπο συστηματικό και ορθολογικό.
- B71 Αφότου παρασχεθεί το σύνολο των υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε σχέση με τα συμβόλαια μιας ομάδας, στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης ενδέχεται να εξακολουθούν να περιλαμβάνονται πληρωμές που αναμένεται να πραγματοποιηθούν προς υφιστάμενους ασφαλιζόμενους άλλων ομάδων ή μελλοντικούς ασφαλιζόμενους. Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να συνεχίσει να επιμερίζει τις εν λόγω ταμειακές ροές εκπλήρωσης σε συγκεκριμένες ομάδες αλλά μπορεί, αντ' αυτού, να αναγνωρίσει και να επιμετρήσει μια υποχρέωση για τις εν λόγω ταμειακές ροές εκπλήρωσης που προκύπτουν από όλες τις ομάδες.

Προεξοφλητικά επιτόκια (παράγραφος 36)

- B72 Κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα ακόλουθα προεξοφλητικά επιτόκια:
- a) για να επιμετρήσει τις ταμειακές ροές εκπλήρωσης —τα τρέχοντα προεξοφλητικά επιτόκια κατ' εφαρμογή της παραγράφου 36·
 - β) για να προσδιορίσει τους δεδουλευμένους τόκους σε σχέση με το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών κατ' εφαρμογή της παραγράφου 44 στοιχείο β) για ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής —τα προεξοφλητικά επιτόκια που προσδιορίζονται κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης ομάδας συμβολαίων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 36 στις ονομαστικές ταμειακές ροές που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις τυχόν υποκείμενων στοιχείων·
 - γ) για να επιμετρήσει τις μεταβολές στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών κατ' εφαρμογή των παραγράφων B96 στοιχεία α) έως β) και B96 στοιχείο δ) για ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής —τα προεξοφλητικά επιτόκια κατ' εφαρμογή της παραγράφου 36 που προσδιορίζονται κατά την αρχική αναγνώριση·
 - δ) για ομάδες συμβολαίων σε σχέση με τις οποίες εφαρμόζεται η προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών και τα οποία περιλαμβάνουν σημαντικό χρηματοδοτικό στοιχείο, προκειμένου να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 56 —τα προεξοφλητικά επιτόκια κατ' εφαρμογή της παραγράφου 36 που προσδιορίζονται κατά την αρχική αναγνώριση·
 - ε) σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα επιλέξει να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης μεταξύ των αποτελεσμάτων και των λοιπών συνολικών εσόδων (βλ. παράγραφο 88), προκειμένου να προσδιορίσει το ποσό των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα:
 - i) για ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε σχέση με τις οποίες οι αλλαγές στις παραδοχές που σχετίζονται με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο δεν έχουν ουσιαστική επίπτωση στα ποσά που καταβάλλονται στους ασφαλιζόμενους, κατ' εφαρμογή της παραγράφου B131 —τα προεξοφλητικά επιτόκια που προσδιορίζονται κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης ομάδας συμβολαίων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 36 στις ονομαστικές ταμειακές ροές που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις τυχόν υποκείμενων στοιχείων·
 - ii) για ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε σχέση με τις οποίες οι αλλαγές στις παραδοχές που σχετίζονται με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο έχουν ουσιαστική επίπτωση στα ποσά που καταβάλλονται στους ασφαλιζόμενους, κατ' εφαρμογή της παραγράφου B132 στοιχείο α) σημείο i) —τα προεξοφλητικά επιτόκια που επιμερίζουν τα υπολειπόμενα, αναθεωρημένα, αναμενόμενα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα κατά την εναπομένουσα διάρκεια ισχύος της ομάδας συμβολαίων με σταθερό επιτόκιο· και
 - iii) για ομάδες συμβολαίων σε σχέση με τα οποία εφαρμόζεται η προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών κατ' εφαρμογή των παραγράφων 59 στοιχείο β) και B133 —τα προεξοφλητικά επιτόκια που προσδιορίζονται κατά την ημερομηνία της επισυμβάσας απαίτησης, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 36 στις ονομαστικές ταμειακές ροές που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις τυχόν υποκείμενων στοιχείων.

- B73 Για τον προσδιορισμό των προεξοφλητικών επιτοκίων κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης ομάδας συμβολαίων που περιγράφονται στην παράγραφο B72 (στοιχεία β) έως ε), η οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει προεξοφλητικά επιτόκια σταθμισμένου μέσου όρου για την περίοδο κατά την οποία εκδίδονται τα συμβόλαια της ομάδας, η οποία, βάσει της παραγράφου 22, δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος.
- B74 Οι εκτιμήσεις των προεξοφλητικών επιτοκίων συνάδουν με άλλες εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ασφαλιστηρίων συμβολαίων προκειμένου να αποφεύγονται οι επαναλήψεις στους υπολογισμούς ή οι παραλείψεις· για παράδειγμα:
- α) οι ταμειακές ροές που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις τυχόν υποκείμενων στοιχείων προεξοφλούνται με επιτόκια που δεν αντικατοπτρίζουν παρόμοια μεταβλητότητα·
 - β) οι ταμειακές ροές που εξαρτώνται από τις αποδόσεις τυχόν χρηματοοικονομικών υποκείμενων στοιχείων:
 - i) προεξοφλούνται με χρήση επιτοκίων που αντικατοπτρίζουν την εν λόγω μεταβλητότητα· ή
 - ii) προσαρμόζονται ως προς την επίπτωση της εν λόγω μεταβλητότητας και προεξοφλούνται με επιτόκιο που αντικατοπτρίζει την πραγματοποιηθείσα προσαρμογή.
 - γ) οι ονομαστικές ταμειακές ροές (δηλ. εκείνες στις οποίες περιλαμβάνεται η επίπτωση του πληθωρισμού) προεξοφλούνται με επιτόκια στα οποία περιλαμβάνεται η επίπτωση του πληθωρισμού· και
 - δ) οι πραγματικές ταμειακές ροές (δηλ. εκείνες στις οποίες δεν περιλαμβάνεται η επίπτωση του πληθωρισμού) προεξοφλούνται με επιτόκια στα οποία δεν περιλαμβάνεται η επίπτωση του πληθωρισμού.
- B75 Βάσει της παραγράφου B74 στοιχείο β) απαιτείται οι ταμειακές που εξαρτώνται από τις αποδόσεις υποκείμενων στοιχείων να προεξοφλούνται με χρήση επιτοκίων που αντικατοπτρίζουν την εν λόγω μεταβλητότητα, ή να προσαρμόζονται ως προς την επίπτωση της εν λόγω μεταβλητότητας και να προεξοφλούνται με επιτόκιο που αντικατοπτρίζει την πραγματοποιηθείσα προσαρμογή. Η μεταβλητότητα είναι παράγοντας του οποίου η συνάφεια δεν εξαρτάται από το εάν ανακύπτει βάσει συμβατικών όρων ή λόγω του ότι η οικονομική οντότητα ασκεί τη διακριτική της ευχέρεια, ούτε από το εάν η οικονομική οντότητα κατέχει τα υποκείμενα στοιχεία.
- B76 Οι ταμειακές ροές που εξαρτώνται από τις αποδόσεις υποκείμενων στοιχείων που παρουσιάζουν μεταβλητές αποδόσεις, αλλά οι οποίες υπόκεινται σε εγγύηση ελάχιστης απόδοσης, δεν εξαρτώνται αποκλειστικά από τις αποδόσεις των υποκείμενων στοιχείων, ακόμη και αν το εγγυηθέν ποσό είναι χαμηλότερο από την αναμενόμενη απόδοση των υποκείμενων στοιχείων. Ως εκ τούτου, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το επιτόκιο που αντικατοπτρίζει τη μεταβλητότητα των αποδόσεων των υποκείμενων στοιχείων της εγγύησης, ακόμη και αν το εγγυηθέν ποσό είναι χαμηλότερο από την αναμενόμενη απόδοση των υποκείμενων στοιχείων.
- B77 Βάσει του ΔΠΧΑ 17 η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να διαχωρίζει τις εκτιμώμενες ταμειακές ροές σε εκείνες που εξαρτώνται από τις αποδόσεις των υποκείμενων στοιχείων και σε εκείνες που δεν εξαρτώνται. Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα δεν διαχωρίζει τις εκτιμώμενες ταμειακές ροές κατ' αυτόν τον τρόπο, εφαρμόζει προεξοφλητικά επιτόκια κατάλληλα για τις εκτιμώμενες ταμειακές ροές στο σύνολο τους· για παράδειγμα, χρησιμοποιώντας τεχνικές στοχαστικής μοντελοποίησης ή τεχνικές επιμέτρησης οι οποίες είναι ουδέτερες ως προς τον κίνδυνο.
- B78 Στα προεξοφλητικά επιτόκια περιλαμβάνονται μόνο οι συναφείς παράγοντες, δηλ. οι παράγοντες που ανακύπτουν από τη διαχρονική αξία του χρήματος, τα χαρακτηριστικά των ταμειακών ροών και τα χαρακτηριστικά ρευστότητας των ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Τα εν λόγω προεξοφλητικά επιτόκια μπορεί να μην είναι άμεσα παρατηρήσιμα στην αγορά. Συνεπώς, σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα παρατηρήσιμα επιτόκια αγοράς για μέσο με τα ίδια χαρακτηριστικά, ή σε περίπτωση που υπάρχουν παρατηρήσιμα επιτόκια αγοράς για παρόμοια μέσα αλλά τα οποία προσδιορίζουν χωριστά τους παράγοντες που διακρίνουν το μέσο από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, η οικονομική οντότητα προβαίνει σε εκτίμηση των κατάλληλων επιτοκίων. Βάσει του ΔΠΧΑ 17, δεν απαιτείται η χρήση συγκεκριμένης τεχνικής εκτίμησης για τον προσδιορισμό των προεξοφλητικών επιτοκίων. Κατά την εφαρμογή μιας τεχνικής εκτίμησης, η οικονομική οντότητα:
- α) μεγιστοποιεί τη χρήση των παρατηρήσιμων δεδομένων (βλ. παράγραφο B44) και λαμβάνει υπόψη το σύνολο των λογικών και βάσιμων πληροφοριών σχετικά με τις μεταβλητές εκτός αγοράς που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, τόσο εξωτερικά όσο και στο εσωτερικό της (βλ. παράγραφο B49). Πιο συγκεκριμένα, τα χρησιμοποιούμενα προεξοφλητικά επιτόκια δεν πρέπει να έρχονται σε αντίθεση με τυχόν διαθέσιμα και συναφή δεδομένα της αγοράς, και τυχόν χρησιμοποιούμενες μεταβλητές εκτός αγοράς δεν πρέπει να έρχονται σε αντίθεση με τις παρατηρήσιμες μεταβλητές της αγοράς·
 - β) λαμβάνει υπόψη τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς όπως τις αντιλαμβάνεται ένας συμμετέχων στην αγορά·

- γ) αξιολογεί κατά την κρίση της τον βαθμό ομοιότητας μεταξύ των χαρακτηριστικών των ασφαλιστηρίων συμβολαίων που επιμετρώνται και των χαρακτηριστικών του μέσου σε σχέση με το οποίο υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές και προσαρμόζει τις εν λόγω τιμές ώστε να αντικατοπτρίζουν τις μεταξύ τους διαφορές.
- B79 Για τις ταμειακές ροές ασφαλιστηρίων συμβολαίων που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις υποκείμενων στοιχείων, τα προεξοφλητικά επιτόκια αντικατοπτρίζουν την καμπύλη απόδοσης στο κατάλληλο νόμισμα για μέσα που εκθέτουν τον κάτοχο σε μηδενικό ή αμελητέο πιστωτικό κίνδυνο, προσαρμόζόμενα ώστε να αντανakλούν τα χαρακτηριστικά ρευστότητας της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Η εν λόγω προσαρμογή αντικατοπτρίζει τη διαφορά μεταξύ των χαρακτηριστικών ρευστότητας της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων και των χαρακτηριστικών ρευστότητας των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της καμπύλης απόδοσης. Οι καμπύλες απόδοσης αντανakλούν περιουσιακά στοιχεία που είναι διαπραγματεύσιμα σε ενεργές αγορές και των οποίων ο κάτοχος μπορεί κατά κανόνα να τα πωλήσει εύκολα ανά πάσα στιγμή χωρίς να υποβληθεί σε σημαντικά έξοδα. Αντιθέτως, βάσει ορισμένων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να υποχρεωθεί να προβεί σε πληρωμές πριν από την επέλευση των ασφαλιζόμενων συμβάντων, ή πριν από τις ημερομηνίες που καθορίζονται στα συμβόλαια.
- B80 Συνεπώς, για ταμειακές ροές ασφαλιστηρίων συμβολαίων που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις υποκείμενων στοιχείων, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει προεξοφλητικά επιτόκια προσαρμόζοντας μια άνευ κινδύνου καμπύλη απόδοσης υψηλής ρευστότητας ώστε να αντικατοπτρίζει τις διαφορές μεταξύ των χαρακτηριστικών ρευστότητας των χρηματοοικονομικών μέσων που υπόκεινται των επιτοκίων που παρατηρούνται στην αγορά και των χαρακτηριστικών ρευστότητας των ασφαλιστηρίων συμβολαίων (προσέγγιση από κάτω προς τα πάνω).
- B81 Εναλλακτικά, η οικονομική οντότητα μπορεί να προσδιορίσει τα κατάλληλα προεξοφλητικά επιτόκια για ασφαλιστήρια συμβόλαια βασισμένη σε καμπύλη απόδοσης που αντανakλά τα τρέχοντα ποσοστά απόδοσης της αγοράς που είναι εγγενή σε μια επιμέτρηση εύλογης αξίας ενός χαρτοφυλακίου περιουσιακών στοιχείων αναφοράς (προσέγγιση από πάνω προς τα κάτω). Η οικονομική οντότητα προσαρμόζει την εν λόγω καμπύλη απόδοσης προκειμένου να εξαλείψει τυχόν παράγοντες που δεν είναι συναφείς με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, αλλά δεν υποχρεούται να προσαρμόσει την καμπύλη απόδοσης ως προς τις διαφορές στα χαρακτηριστικά ρευστότητας των ασφαλιστηρίων συμβολαίων και του χαρτοφυλακίου αναφοράς.
- B82 Κατά την εκτίμηση της καμπύλης απόδοσης που περιγράφεται στην παράγραφο B81:
- α) σε περίπτωση που υπάρχουν παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές σε ενεργές αγορές για περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο χαρτοφυλάκιο αναφοράς, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τις εν λόγω τιμές (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 69 του ΔΠΧΑ 13)·
- β) σε περίπτωση που η αγορά δεν είναι ενεργή, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τις παρατηρήσιμες αγοραίες τιμές για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία προκειμένου να τις καταστήσει συγκρίσιμες προς τις αγοραίες τιμές για τα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 83 του ΔΠΧΑ 13)·
- γ) σε περίπτωση που δεν υπάρχει αγορά για περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο χαρτοφυλάκιο αναφοράς, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τεχνική εκτίμησης. Για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 89 του ΔΠΧΑ 13), η οικονομική οντότητα:
- i) αναπτύσσει μη παρατηρήσιμα δεδομένα χρησιμοποιώντας τις βέλτιστες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες στις εκάστοτε περιστάσεις. Στα εν λόγω δεδομένα ενδέχεται να συγκαταλέγονται δεδομένα της ίδιας της οικονομικής οντότητας και, στο πλαίσιο του ΔΠΧΑ 17, η οικονομική οντότητα δύναται να αποδώσει μεγαλύτερη βαρύτητα σε μακροπρόθεσμες εκτιμήσεις από ό,τι σε βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις· και
- ii) προσαρμόζει τα εν λόγω δεδομένα ώστε να αντανakλούν το σύνολο των λογικά διαθέσιμων πληροφοριών σχετικά με τις παραδοχές των συμμετεχόντων στην αγορά.
- B83 Κατά την προσαρμογή της καμπύλης απόδοσης, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει τα επιτόκια της αγοράς που παρατηρήθηκαν σε πρόσφατες συναλλαγές μέσω παρόμοια χαρακτηριστικά ως προς τις μεταβολές των παραγόντων της αγοράς από την ημερομηνία της συναλλαγής και μετά, και προσαρμόζει τα παρατηρούμενα επιτόκια της αγοράς ώστε να αντικατοπτρίζουν τον βαθμό ανομοιότητας μεταξύ του μέσου που επιμετράται και του μέσου σε σχέση με το οποίο υπάρχουν παρατηρήσιμες τιμές συναλλαγών. Όσον αφορά τις ταμειακές ροές ασφαλιστηρίων συμβολαίων που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται στο χαρτοφυλάκιο αναφοράς, στις εν λόγω προσαρμογές συγκαταλέγονται οι ακόλουθες:
- α) προσαρμογή ως προς τις διαφορές μεταξύ του ποσού, του χρονοδιαγράμματος και της αβεβαιότητας των ταμειακών ροών των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται στο χαρτοφυλάκιο και του ποσού, του χρονοδιαγράμματος και της αβεβαιότητας των ταμειακών ροών των ασφαλιστηρίων συμβολαίων· και
- β) μη συμπερίληψη των ασφαλιστρών πιστωτικού κινδύνου της αγοράς που παρουσιάζουν συνάφεια μόνο για τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο χαρτοφυλάκιο αναφοράς.

B84 Καταρχήν, όσον αφορά τις ταμειακές ροές ασφαλιστηρίων συμβολαίων που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται στο χαρτοφυλάκιο αναφοράς, θα πρέπει να υπάρχει μια μοναδική, άνευ κινδύνου καμπύλη απόδοσης άνευ ρευστότητας η οποία αίρει κάθε αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών. Ωστόσο, στην πράξη, η προσέγγιση από πάνω προς τα κάτω και η προσέγγιση από κάτω προς τα πάνω ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα διαφορετικές καμπύλες απόδοσης, ακόμη και στο ίδιο νόμισμα. Αυτό οφείλεται στους εγγενείς περιορισμούς της εκτίμησης των προσαρμογών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της κάθε προσέγγισης, καθώς και στην πιθανή έλλειψη προσαρμογής ως προς τα διαφορετικά χαρακτηριστικά ρευστότητας της προσέγγισης από πάνω προς τα κάτω. Μια οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να προβαίνει σε συμφωνία του προεξοφλητικού επιτοκίου που προσδιορίζεται στο πλαίσιο της προσέγγισης που επιλέγει με το προεξοφλητικό επιτόκιο που θα προσδιοριζόταν στο πλαίσιο της άλλης προσέγγισης.

B85 Στο ΔΠΧΑ 17 δεν καθορίζονται περιορισμοί όσον αφορά το χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων αναφοράς που χρησιμοποιείται κατά την εφαρμογή της παραγράφου B81. Ωστόσο, όταν το χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων αναφοράς έχει παρόμοια χαρακτηριστικά, απαιτούνται λιγότερες προσαρμογές για την εξάλειψη των παραγόντων που δεν είναι συναφείς με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Για παράδειγμα, εάν οι ταμειακές ροές των ασφαλιστηρίων συμβολαίων δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις υποκείμενων στοιχείων, οι προσαρμογές που απαιτούνται είναι λιγότερες εάν η οικονομική οντότητα χρησιμοποιήσει ως αφετηρία χρεωστικούς τίτλους παρά συμμετοχικούς τίτλους. Όσον αφορά τους χρεωστικούς τίτλους, ο στόχος είναι να εξαλειφθεί από τη συνολική απόδοση των ομολόγων η επίπτωση του πιστωτικού κινδύνου και άλλων παραγόντων που δεν είναι συναφείς με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ένας τρόπος να εκτιμηθεί η επίπτωση του πιστωτικού κινδύνου είναι να χρησιμοποιείται ως σημείο αναφοράς η αγοραία τιμή ενός πιστωτικού παραγώγου.

Προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου (παράγραφος 37)

B86 Η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου σχετίζεται με τον κίνδυνο που ανακύπτει από ασφαλιστήρια συμβόλαια και ο οποίος δεν είναι χρηματοοικονομικός κίνδυνος. Ο χρηματοοικονομικός κίνδυνος περιλαμβάνεται στις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προσαρμογή των ταμειακών ροών. Οι κίνδυνοι που καλύπτονται από την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου είναι ο κίνδυνος ασφάλισης και άλλοι μη χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι, όπως ο κίνδυνος διακοπής λόγω μη έγκυρης πληρωμής και ο κίνδυνος εξόδων (βλ. παράγραφο B14).

B87 Η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου για ασφαλιστήρια συμβόλαια επιμετρά την αποζημίωση που θα απαιτήσει η οικονομική οντότητα προκειμένου να μην υφίσταται διαφορά για την ίδια ανάμεσα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) διευθέτηση υποχρέωσης στην οποία αντιστοιχεί εύρος πιθανών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο· και
- β) διευθέτηση υποχρέωσης η οποία θα δημιουργήσει σταθερές ταμειακές ροές με την ίδια αναμενόμενη παρούσα αξία με εκείνη των ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

Για παράδειγμα, με την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού θα επιμετρηθεί η αποζημίωση που θα απαιτήσει η οικονομική οντότητα προκειμένου να μην υφίσταται διαφορά για την ίδια ανάμεσα σε διευθέτηση υποχρέωσης η οποία —λόγω μη χρηματοοικονομικού κινδύνου— έχει 50 τοις εκατό πιθανότητα να είναι 90 ΝΜ και 50 τοις εκατό πιθανότητα να είναι 110 ΝΜ και σε διευθέτηση υποχρέωσης η οποία έχει καθοριστεί στις 100 ΝΜ. Ως εκ τούτου, η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου παρέχει πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με το ποσό που χρεώνει η οικονομική οντότητα για την αβεβαιότητα που προκύπτει από τον μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών.

B88 Λόγω του ότι η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου αντικατοπτρίζει την αποζημίωση που θα απαιτήσει η οικονομική οντότητα για την ανάληψη του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που προκύπτει από το αβέβαιο ποσό και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών, η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου αντικατοπτρίζει επίσης τα ακόλουθα:

- α) τον βαθμό του οφέλους διαφοροποίησης που ενσωματώνει η οικονομική οντότητα όταν προσδιορίζει την αποζημίωση που απαιτεί για την ανάληψη του εν λόγω κινδύνου· και
- β) αμφότερα τα ευνοϊκά και μη ευνοϊκά αποτελέσματα, κατά τρόπον ώστε να αντικατοπτρίζεται ο βαθμός απροθυμίας ανάληψης κινδύνου της οικονομικής οντότητας.

B89 Ο σκοπός της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου είναι η επιμέτρηση της επίπτωσης της αβεβαιότητας στις ταμειακές ροές που ανακύπτουν από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, πέραν της αβεβαιότητας που προκύπτει από χρηματοοικονομικό κίνδυνο. Κατά συνέπεια, η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου αντικατοπτρίζει το σύνολο των μη χρηματοοικονομικών κινδύνων που σχετίζονται με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Δεν αντικατοπτρίζει τους κινδύνους που δεν προκύπτουν από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, όπως ο γενικός λειτουργικός κίνδυνος.

- B90 Η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου περιλαμβάνεται ρητά στην επιμέτρηση. Η έννοια της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου διαφέρει από την έννοια των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμειακών ροών και των προεξοφλητικών επιτοκίων που προσαρμόζουν τις εν λόγω ταμειακές ροές. Η οικονομική οντότητα αποφεύγει τον διπλό λογισμό της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου περιλαμβάνοντας, για παράδειγμα, και την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου αυτονόητα κατά τον προσδιορισμό των εκτιμήσεων των μελλοντικών ταμειακών ροών ή των προεξοφλητικών επιτοκίων. Τα προεξοφλητικά επιτόκια που γνωστοποιούνται προκειμένου να υπάρχει συμμόρφωση προς την παράγραφο 120 δεν περιλαμβάνουν τυχόν αυτονόητες προσαρμογές ως προς τον μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο.
- B91 Στο ΔΠΧΑ 17 δεν καθορίζεται η τεχνική (ή τεχνικές) εκτίμησης που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου. Ωστόσο, προκειμένου να αντικατοπτρίζεται η αποζημίωση που θα απαιτήσει η οικονομική οντότητα για την ανάληψη του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου, η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου πρέπει να έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
- οι κίνδυνοι μικρής συχνότητας εμφάνισης και υψηλής σοβαρότητας θα συνεπάγονται μεγαλύτερες προσαρμογές του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου σε σχέση με τους κινδύνους μεγάλης συχνότητας εμφάνισης και χαμηλής σοβαρότητας·
 - για παρόμοιους κινδύνους, τα συμβόλαια μεγαλύτερης διάρκειας θα συνεπάγονται μεγαλύτερες προσαρμογές του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου σε σχέση με συμβόλαια μικρότερης διάρκειας·
 - οι κίνδυνοι με ευρύτερη κατανομή πιθανότητας θα έχουν ως αποτέλεσμα μεγαλύτερες προσαρμογές του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου σε σχέση με τους κινδύνους με πιο περιορισμένη κατανομή·
 - όσο λιγότερα στοιχεία είναι γνωστά σχετικά με την τρέχουσα εκτίμηση και την τάση της, τόσο μεγαλύτερη θα είναι η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου· και
 - στον βαθμό που η προκύπτουσα εμπειρία μειώνει την αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό και το χρονοδιάγραμμα των ταμειακών ροών, οι προσαρμογές του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου θα μειώνονται —και αντίστροφα.

- B92 Η οικονομική οντότητα βασίζεται στην κρίση της κατά τον προσδιορισμό της κατάλληλης τεχνικής εκτίμησης για την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου. Καθώς χρησιμοποιεί την κρίση της, η οικονομική οντότητα εξετάζει επίσης εάν στην τεχνική περιλαμβάνεται συνοπτική και ενημερωτική γνωστοποίηση ούτως ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να μπορούν να χρησιμοποιούν τις επιδόσεις της οικονομικής οντότητας ως σημείο αναφοράς έναντι των επιδόσεων άλλων οικονομικών οντοτήτων. Βάσει της παραγράφου 119 απαιτείται από μια οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί τεχνική διαφορετική από την τεχνική επιπέδου εμπιστοσύνης για τον προσδιορισμό της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου να γνωστοποιεί την τεχνική που χρησιμοποιεί, καθώς και το επίπεδο εμπιστοσύνης που αντιστοιχεί στα αποτελέσματα της εν λόγω τεχνικής.

Αρχική αναγνώριση μεταφορών ασφαλιστηρίων συμβολαίων και συνενώσεων επιχειρήσεων (παράγραφος 39)

- B93 Όταν η οικονομική οντότητα αποκτά ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται ή συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται στο πλαίσιο μεταφοράς ασφαλιστηρίων συμβολαίων που δεν συνιστούν επιχείρηση ή στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 14–24 προκειμένου να προσδιορίσει την ομάδα συμβολαίων που απέκτησε, σαν να είχε συνάψει τα συμβόλαια κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.
- B94 Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το αντάλλαγμα που εισπράττει ή καταβάλλει για τα συμβόλαια ως αντιπροσωπευτικό των εισπραττόμενων ασφαλιστρών. Στο αντάλλαγμα που εισπράττεται ή καταβάλλεται για τα συμβόλαια δεν περιλαμβάνεται το αντάλλαγμα που εισπράττεται ή καταβάλλεται για τυχόν άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτώνται κατά την ίδια συναλλαγή. Στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3, το αντάλλαγμα που εισπράττεται ή καταβάλλεται είναι η εύλογη αξία των συμβολαίων τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Κατά τον προσδιορισμό της εν λόγω εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει την παράγραφο 47 του ΔΠΧΑ 13 (η οποία σχετίζεται με τα χαρακτηριστικά απαιτήσεων).
- B95 Εκτός εάν εφαρμόζεται η προσέγγιση της κατανομής ασφαλιστρών για την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης των παραγράφων 55–59 και 69–70Α, κατά την αρχική αναγνώριση το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών υπολογίζεται κατ'εφαρμογή της παραγράφου 38 για τα αποκτηθέντα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται και της παραγράφου 65 για τα αποκτηθέντα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται, χρησιμοποιώντας το αντάλλαγμα που εισπράττεται ή καταβάλλεται για τα συμβόλαια ως αντιπροσωπευτικό των ασφαλιστρών που εισπράττονται ή καταβάλλονται κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης.
- B95A Σε περίπτωση που αποκτηθέντα ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται είναι επαχθή, κατ'εφαρμογή της παραγράφου 47, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις υπερβάλλουσες ταμειακές ροές εκπλήρωσης σε σχέση με το αντάλλαγμα που καταβάλλεται ή εισπράττεται ως μέρος υπεραξίας ή κέρδους συμφέρουσας αγοράς για συμβόλαια που αποκτώνται σε συνένωση επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 ή ως ζημία στα αποτελέσματα για συμβόλαια που αποκτώνται στο πλαίσιο μεταφοράς. Η οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα στοιχείο ζημίας για την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης για την εν λόγω υπέρβαση, και εφαρμόζει τις παραγράφους 49–52 για να επιμερίσει τις μεταγενέστερες μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης στο εν λόγω στοιχείο ζημίας.

B95B Για ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται και στα οποία έχουν εφαρμογή οι παράγραφοι 66Α–66Β, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το στοιχείο ανάκτησης ζημίας του περιουσιακού στοιχείου εναπομένουσας κάλυψης κατά την ημερομηνία της συναλλαγής πολλαπλασιάζοντας:

- α) το στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατά την ημερομηνία της συναλλαγής· και
- β) το ποσοστό των απαιτήσεων επί των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων τις οποίες η οικονομική οντότητα αναμένει, κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, να ανακτήσει από την ομάδα των συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

B95Γ Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το ποσό του στοιχείου ανάκτησης ζημίας που προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή της παραγράφου B95B ως μέρος υπεραξίας ή κέρδους συμφέρουσας αγοράς για συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται και αποκτήθηκαν σε συνένωση επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3 ή ως έσοδο στα αποτελέσματα για συμβόλαια που αποκτώνται στο πλαίσιο μεταφοράς.

B95Δ Κατ' εφαρμογή των παραγράφων 14–22, κατά την ημερομηνία της συναλλαγής η οικονομική οντότητα μπορεί να συμπεριλάβει σε επαχθή ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων τόσο επαχθή ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία καλύπτονται από ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται όσο και επαχθή συμβόλαια τα οποία δεν καλύπτονται από ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται. Προκειμένου να εφαρμοστεί την παράγραφο B95B σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί συστηματική και ορθολογική βάση κατανομής για να προσδιορίσει το τμήμα του στοιχείου ζημίας της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων που σχετίζεται με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία καλύπτονται από την ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

Περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης

B95E Όταν η οικονομική οντότητα αποκτά ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία εκδίδονται στο πλαίσιο μεταφοράς ασφαλιστηρίων συμβολαίων που δεν συνιστούν επιχείρηση ή στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3, η οικονομική οντότητα πρέπει, κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, να αναγνωρίσει στην εύλογη αξία ένα περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης σε σχέση με τα δικαιώματα απόκτησης:

- α) μελλοντικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων που αποτελούν ανανεώσεις ασφαλιστηρίων συμβολαίων τα οποία έχουν αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία της συναλλαγής· και
- β) μελλοντικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, πέραν όσων προβλέπονται στο στοιχείο α), μετά την ημερομηνία της συναλλαγής χωρίς να καταβληθούν εκ νέου οι ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης τις οποίες έχει ήδη καταβάλει ο αποκτών και είναι άμεσα καταλογιστέες στο σχετιζόμενο χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

B95ΣΤ Κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, το ποσό κάθε περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης δεν συμπεριλαμβάνεται στην επιμέτρηση της αποκτιθείσας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατ' εφαρμογή των παραγράφων B93–B95Α.

Μεταβολές στη λογιστική αξία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών για ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής (παράγραφος 44)

B96 Όσον αφορά συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, βάσει της παραγράφου 44 στοιχείο γ) απαιτείται η προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων ως προς τις μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία. Στις εν λόγω μεταβολές περιλαμβάνονται τα εξής:

- α) προσαρμογές της εμπειρίας που προκύπτουν από ασφάλιστρα που λαμβάνονται στην περίοδο και τα οποία σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία, και σχετικές ταμειακές ροές όπως ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης και φόροι με βάση τα ασφάλιστρα, επιμετρούμενες με τα προεξοφλητικά επιτόκια που καθορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο γ)·
- β) μεταβολές στις εκτιμήσεις της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών σε σχέση με την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης, εκτός όσων περιγράφονται στην παράγραφο B97 στοιχείο α), επιμετρούμενες με τα προεξοφλητικά επιτόκια που καθορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο γ)·
- γ) διαφορές μεταξύ τυχόν επενδυτικού στοιχείου που αναμένεται να καταστεί απαιτητό στην περίοδο και του πραγματικού επενδυτικού στοιχείου που καθίσταται απαιτητό στην περίοδο. Οι εν λόγω διαφορές προσδιορίζονται με σύγκριση i) του πραγματικού επενδυτικού στοιχείου που καθίσταται απαιτητό στην περίοδο με ii) την πληρωμή στην περίοδο η οποία αναμενόταν στην έναρξη της περιόδου συν τυχόν χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης που σχετίζονται με την αναμενόμενη πληρωμή πριν αυτή καταστεί απαιτητή·

- γα) διαφορές μεταξύ τυχόν δανείου σε ασφαλιζόμενο που αναμένεται να καταστεί ληξιπρόθεσμο στην περίοδο και του πραγματικού δανείου σε ασφαλιζόμενο που καθίσταται ληξιπρόθεσμο στην περίοδο. Οι εν λόγω διαφορές προσδιορίζονται με σύγκριση i) του πραγματικού δανείου σε ασφαλιζόμενο που καθίσταται ληξιπρόθεσμο στην περίοδο με ii) την αποπληρωμή στην περίοδο η οποία αναμενόταν στην έναρξη της περιόδου συν τυχόν χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης που σχετίζονται με την αναμενόμενη αποπληρωμή πριν αυτή καταστεί ληξιπρόθεσμη·
- δ) μεταβολές της προσαρμογής μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία. Η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να διαχωρίσει τη μεταβολή της προσαρμογής μη χρηματοοικονομικού κινδύνου μεταξύ i) της μεταβολής που σχετίζεται με μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο και ii) της επίπτωσης της διαχρονικής αξίας του χρήματος και των μεταβολών στη διαχρονική αξία του χρήματος. Εάν η οικονομική οντότητα προχωρήσει σε τέτοιο διαχωρισμό, προσαρμόζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών για τη μεταβολή που σχετίζεται με μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο, επιμετρούμενη με τα προεξοφλητικά επιτόκια που ορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο γ).
- B97 Η οικονομική οντότητα δεν προσαρμόζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών για ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής ως προς τις ακόλουθες μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης, λόγω του ότι δεν σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία:
- α) την επίπτωση της διαχρονικής αξίας του χρήματος και τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του χρήματος, καθώς και την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου και τις μεταβολές του χρηματοοικονομικού κινδύνου. Οι εν λόγω επιπτώσεις περιλαμβάνουν:
- i) την επίπτωση, εφόσον υπάρχει, στις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμειακές ροές·
- ii) την επίπτωση, εφόσον έχει διαχωριστεί, στην προσαρμογή μη χρηματοοικονομικού κινδύνου· και
- iii) την επίπτωση της μεταβολής στο προεξοφλητικό επιτόκιο.
- β) τις μεταβολές στις εκτιμήσεις των ταμειακών ροών εκπλήρωσης σε σχέση με την υποχρέωση για επισυμβάσεις απαιτήσεις·
- γ) τις προσαρμογές της εμπειρίας, εκτός όσων περιγράφονται στην παράγραφο B96 στοιχείο α).
- B98 Οι όροι ορισμένων ασφαλιστηρίων συμβολαίων χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής παρέχουν σε μια οικονομική οντότητα τη δυνατότητα να ασκεί τη διακριτική της ευχέρεια όσον αφορά τις ταμειακές ροές που πρέπει να καταβληθούν στους ασφαλιζόμενους. Μια μεταβολή στις επιλεκτικές ταμειακές ροές θεωρείται ότι σχετίζεται με μελλοντική υπηρεσία, και έχει ως αποτέλεσμα την αντιστοιχη προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών. Προκειμένου να καθορίσει τον τρόπο προσδιορισμού μιας μεταβολής στις επιλεκτικές ταμειακές ροές, η οικονομική οντότητα διευκρινίζει κατά την έναρξη του συμβολαίου τη βάση επί της οποίας αναμένει να καθορίσει τη δέσμευσή της στο πλαίσιο του συμβολαίου· για παράδειγμα, βάσει σταθερού επιτοκίου, ή βάσει αποδόσεων που εξαρτώνται από καθορισμένες αποδόσεις περιουσιακών στοιχείων.
- B99 Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί το αποτέλεσμα του εν λόγω καθορισμού για να διακρίνει την επίπτωση των μεταβολών στις παραδοχές που σχετίζονται με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο της εν λόγω δέσμευσης (οι οποίες δεν συνεπάγονται την προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών) από την επίπτωση των επιλεκτικών μεταβολών στην εν λόγω δέσμευση (οι οποίες συνεπάγονται την προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών).
- B100 Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να καθορίσει κατά την έναρξη του συμβολαίου τι θεωρεί ως δέσμευσή της βάσει του συμβολαίου και τι θεωρεί ότι αποκείται στη διακριτική της ευχέρεια, θεωρεί ως δέσμευσή της την απόδοση που περιλαμβάνεται αυτόνομη στην εκτίμηση των ταμειακών ροών εκπλήρωσης κατά την έναρξη του συμβολαίου, επικαιροποιημένη ώστε να αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες παραδοχές που σχετίζονται με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο.
- Μεταβολές στη λογιστική αξία του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών για ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής (παράγραφος 45)**
- B101 Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία αποτελούν ουσιαστικά συμβάσεις παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με επενδύσεις βάσει των οποίων η οικονομική οντότητα υπόσχεται μια απόδοση επένδυσης βάσει υποκείμενων στοιχείων. Ως εκ τούτου, ορίζονται ως ασφαλιστήρια συμβόλαια σε σχέση με τα οποία:
- α) οι συμβατικοί όροι προβλέπουν ότι ο ασφαλιζόμενος συμμετέχει σε τμήμα σαφώς καθορισμένης ομάδας υποκείμενων στοιχείων (βλ. παραγράφους B105-B106)·

- β) η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα καταβάλει στον ασφαλιζόμενο ποσό ίσο προς σημαντικό τμήμα των αποδόσεων εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων (βλ. παράγραφο B107)· και
- γ) η οικονομική οντότητα αναμένει ότι σημαντικό ποσοστό τυχόν μεταβολής στα ποσά που πρόκειται να καταβληθούν στον ασφαλιζόμενο θα ποικίλλει ανάλογα με τη μεταβολή της εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων (βλ. παράγραφο B107).
- B102 Η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου B101 βασιζόμενη στις προσδοκίες της κατά την έναρξη του συμβολαίου και δεν αξιολογεί εκ νέου τις εν λόγω προϋποθέσεις μετά την έναρξη, εκτός εάν το συμβόλαιο τροποποιηθεί, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 72.
- B103 Στον βαθμό που τα ασφαλιστήρια συμβόλαια μιας ομάδας επηρεάζουν τις ταμειακές ροές προς τους ασφαλιζόμενους άλλων ομάδων (βλ. παραγράφους B67–B71), η οικονομική οντότητα αξιολογεί κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου B101 εξετάζοντας τις ταμειακές ροές που αναμένει να καταβάλει στους ασφαλιζόμενους και οι οποίες έχουν καθοριστεί βάσει των παραγράφων B68–B70.
- B104 Οι προϋποθέσεις της παραγράφου B101 διασφαλίζουν ότι τα ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής είναι συμβόλαια βάσει των οποίων η δέσμευση της οικονομικής οντότητας προς τον ασφαλιζόμενο είναι το καθαρό αποτέλεσμα των ακόλουθων στοιχείων:
- α) της δέσμευσης να καταβάλει στον ασφαλιζόμενο ποσό ίσο προς την εύλογη αξία των υποκείμενων στοιχείων· και
- β) μεταβλητής αμοιβής (βλ. παραγράφους B110–B118) την οποία η οικονομική οντότητα θα αφαιρέσει από το στοιχείο α) ως αντάλλαγμα για τη μελλοντική υπηρεσία που προβλέπεται βάσει του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, στην οποία περιλαμβάνεται:
- i) το ποσό του μεριδίου της οικονομικής οντότητας επί της εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων· μείον
- ii) τις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις των υποκείμενων στοιχείων.
- B105 Το μερίδιο που αναφέρεται στην παράγραφο B101 στοιχείο α) δεν αποκλείει τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να διαφοροποιεί κατά τη διακριτική της ευχέρεια τα ποσά που καταβάλλονται στον ασφαλιζόμενο. Ωστόσο, η συσχέτιση με τα υποκείμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκτελεστή (βλ. παράγραφο 2).
- B106 Στην ομάδα υποκείμενων στοιχείων που αναφέρεται στην παράγραφο B101 στοιχείο α) μπορεί να περιλαμβάνονται οποιαδήποτε στοιχεία, για παράδειγμα χαρτοφυλάκιο περιουσιακών στοιχείων αναφοράς, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας ή καθορισμένο υποσύνολο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, υπό την προϋπόθεση ότι προσδιορίζονται με σαφήνεια βάσει του συμβολαίου. Η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να κατέχει την καθορισμένη ομάδα υποκείμενων στοιχείων. Ωστόσο, μια σαφώς καθορισμένη ομάδα υποκείμενων στοιχείων δεν υφίσταται στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- α) όταν η οικονομική οντότητα μπορεί να αλλάξει τα υποκείμενα στοιχεία που καθορίζουν το ποσό της δέσμευσης της οικονομικής οντότητας με αναδρομική ισχύ· ή
- β) όταν δεν υπάρχουν εξατομικευμένα υποκείμενα στοιχεία, ακόμη και αν είναι εφικτό να παρασχεθεί στον ασφαλιζόμενο απόδοση η οποία αντικατοπτρίζει γενικά τις συνολικές επιδόσεις και προσδοκίες της οικονομικής οντότητας, ή τις επιδόσεις και τις προσδοκίες που αφορούν υποσύνολο περιουσιακών στοιχείων που κατέχει η οικονομική οντότητα. Παράδειγμα της εν λόγω απόδοσης είναι η καταβολή πιστωτικού επιτοκίου ή μερίσματος στο τέλος της περιόδου με την οποία σχετίζεται. Σε αυτή την περίπτωση, η δέσμευση προς τον ασφαλιζόμενο αντικατοπτρίζει τα ποσά πιστωτικού επιτοκίου ή μερίσματος που έχει καθορίσει η οικονομική οντότητα, και δεν αντικατοπτρίζει εξατομικευμένα υποκείμενα στοιχεία.
- B107 Βάσει της παραγράφου B101 στοιχείο β) απαιτείται η οικονομική οντότητα να αναμένει ότι ουσιαστικό μερίδιο των αποδόσεων εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων θα καταβληθεί στον ασφαλιζόμενο και βάσει της παραγράφου B101 στοιχείο γ) απαιτείται η οικονομική οντότητα να αναμένει ότι σημαντικό ποσοστό τυχόν μεταβολής στα ποσά που πρόκειται να καταβληθούν στον ασφαλιζόμενο θα ποικίλλει σε συνάρτηση με τη μεταβολή της εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων. Οι οικονομικές οντότητες:
- α) ερμηνεύουν τον όρο «ουσιαστικός» και στις δύο παραγράφους στο πλαίσιο του στόχου βάσει του οποίου τα ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής πρέπει να είναι συμβόλαια βάσει των οποίων οι οικονομικές οντότητες παρέχουν υπηρεσίες που σχετίζονται με επενδύσεις και αποζημιώνονται για τις υπηρεσίες με αμοιβή που καθορίζεται βάσει των υποκείμενων στοιχείων· και

β) αξιολογούν τη μεταβλητότητα των ποσών που αναφέρονται στις παραγράφους B101 στοιχείο β) και B101 στοιχείο γ):

i) κατά τη διάρκεια ισχύος του ασφαλιστηρίου συμβολαίου· και

ii) βασιζόμενες σε σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο της παρούσας αξίας, και όχι στο βέλτιστο ή το χειρότερο αποτέλεσμα (βλ. παραγράφους B37–B38).

B108 Για παράδειγμα, εάν η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα καταβάλει σημαντικό μερίδιο των αποδόσεων εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων, βάσει εγγύησης ελάχιστης απόδοσης, θα υπάρχουν σενάρια βάσει των οποίων:

α) οι ταμειακές ροές που η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα καταβάλλει στον ασφαλιζόμενο εξαρτώνται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων διότι η εγγυημένη απόδοση και οι άλλες ταμειακές ροές που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις των υποκείμενων στοιχείων δεν υπερβαίνουν την απόδοση εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων· και

β) οι ταμειακές ροές που η οικονομική οντότητα αναμένει ότι θα καταβάλλει στον ασφαλιζόμενο δεν εξαρτώνται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων διότι η εγγυημένη απόδοση και οι άλλες ταμειακές ροές που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις των υποκείμενων στοιχείων υπερβαίνουν την απόδοση εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων.

Στο πλαίσιο του παρόντος παραδείγματος, η αξιολόγηση της μεταβλητότητας που αναφέρεται στην παράγραφο B101 στοιχείο γ) από την οικονομική οντότητα θα αντικατοπτρίζει έναν σταθμισμένο βάσει πιθανοτήτων μέσο όρο της παρούσας αξίας για το σύνολο των εν λόγω σεναρίων.

B109 Τα συμβόλαια αντασφάλισης που εκδίδονται και τα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται δεν μπορούν να είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής για τους σκοπούς του ΔΠΧΑ 17.

B110 Όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών προσαρμόζεται ώστε να αντικατοπτρίζει τη μεταβλητή φύση της αμοιβής. Συνεπώς, οι μεταβολές στα ποσά που καθορίζονται στην παράγραφο B104 αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους B111–B114.

B111 Οι μεταβολές στη δέσμευση καταβολής στον ασφαλιζόμενο ποσού ίσου προς την εύλογη αξία των υποκείμενων στοιχείων [παράγραφος B104 στοιχείο α)] δεν σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία και δεν συνεπάγονται προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών.

B112 Οι μεταβολές στο ποσό του μεριδίου της οικονομικής οντότητας επί της εύλογης αξίας των υποκείμενων στοιχείων [παράγραφος B104 στοιχείο β) σημείο i)] σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία και συνεπάγονται προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 45 στοιχείο β).

B113 Στις μεταβολές στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που δεν εξαρτώνται από τις αποδόσεις υποκείμενων στοιχείων [παράγραφος B104 στοιχείο β) σημείο ii)] συγκαταλέγονται τα ακόλουθα:

α) μεταβολές των ταμειακών ροών εκπλήρωσης πέραν εκείνων που καθορίζονται στο στοιχείο β). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους B96–B97, οι οποίες συνάδουν με ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, προκειμένου να προσδιορίσει τον βαθμό στον οποίο σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία και προσαρμόζει, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 45 στοιχείο γ), το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών. Όλες οι προσαρμογές επιμετρώνται με χρήση των τρεχόντων προεξοφλητικών επιτοκίων·

β) η μεταβολή στην επίπτωση της διαχρονικής αξίας του χρήματος και των χρηματοοικονομικών κινδύνων που δεν προκύπτει από τα υποκείμενα στοιχεία· για παράδειγμα, η επίπτωση των χρηματοοικονομικών εγγυήσεων. Οι εν λόγω μεταβολές σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία και συνεπάγονται, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 45 στοιχείο γ), προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος B115.

B114 Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να προσδιορίζει τις προσαρμογές του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που απαιτούνται βάσει των παραγράφων B112 και B113 χωριστά. Αντ' αυτού, μπορεί να καθορίζεται συνδυαστικό ποσό για ορισμένες ή για όλες τις προσαρμογές.

Μετριάσμος κινδύνου

- B115 Εάν μια οικονομική οντότητα πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου B116, μπορεί να επιλέξει να μην αναγνωρίσει μεταβολή στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών προκειμένου να ενσωματώσει ορισμένες ή το σύνολο των μεταβολών στην επίπτωση της διαχρονικής αξίας του χρήματος και του χρηματοοικονομικού κινδύνου στα εξής στοιχεία:
- α) στο ποσό του μεριδίου της οικονομικής οντότητας επί των υποκείμενων στοιχείων (βλ. παράγραφο B112) εάν η οικονομική οντότητα μετριάξει την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου επί του εν λόγω ποσού με χρήση παράγωγων μέσων ή συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται και
 - β) στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης που ορίζονται στην παράγραφο B113 στοιχείο β) εάν η οικονομική οντότητα μετριάξει την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου επί των εν λόγω ταμειακών ροών εκπλήρωσης με χρήση παράγωγων μέσων, μη παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ή συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται.
- B116 Για την εφαρμογή της παραγράφου B115, η οικονομική οντότητα πρέπει να έχει διατυπώσει έναν εκ των προτέρων τεκμηριωμένο στόχο και μια στρατηγική διαχείρισης κινδύνου για τον μετριάσμο του χρηματοοικονομικού κινδύνου όπως περιγράφεται στην παράγραφο B115. Κατά την εφαρμογή του εν λόγω στόχου και της στρατηγικής:
- α) υφίσταται οικονομικός συμψηφισμός μεταξύ των ασφαλιστηρίων συμβολαίων και του παραγωγού, του μη παραγωγού χρηματοοικονομικού μέσου επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ή του συμβολαίου ανασφάλισης που κατέχεται (δηλαδή οι τιμές των ασφαλιστηρίων συμβολαίων και των εν λόγω στοιχείων μετριάσμου κινδύνου κινούνται, γενικά, σε αντίθετες κατευθύνσεις διότι ανταποκρίνονται κατά παρόμοιο τρόπο στις μεταβολές του κινδύνου που μετριάζεται). Κατά την αξιολόγηση της οικονομικής αντιστάθμισης, η οικονομική οντότητα δεν εξετάζει τις διαφορές όσον αφορά τη λογιστική επιμέτρηση·
 - β) ο πιστωτικός κίνδυνος δεν υπερτερεί της οικονομικής αντιστάθμισης.
- B117 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τις ταμειακές ροές εκπλήρωσης σε ομάδα στην οποία εφαρμόζεται η παράγραφος B115 κατά τρόπο συνεπή σε κάθε περίοδο αναφοράς.
- B117A Εάν η οικονομική οντότητα μετριάξει την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου με χρήση παράγωγων ή μη παράγωγων μέσων επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, πρέπει να συμπεριλαμβάνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης για την περίοδο που προκύπτουν από την εφαρμογή της παραγράφου B115 στα αποτελέσματα. Εάν η οικονομική οντότητα μετριάξει την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου με χρήση συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται, εφαρμόζει την ίδια λογιστική πολιτική για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης που προκύπτουν από την εφαρμογή της παραγράφου B115 με εκείνη τη οποία εφαρμόζει και για τα συμβόλαια ανασφάλισης που κατέχονται κατ' εφαρμογή των παραγράφων 88 και 90.
- B118 Εάν, και μόνον εάν, παύει να πληρούνται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις της παραγράφου B116, η οικονομική οντότητα παύει να εφαρμόζει την παράγραφο B115 από τη συγκεκριμένη ημερομηνία και μετά. Η οικονομική οντότητα δεν πραγματοποιεί προσαρμογές ως προς μεταβολές που έχουν προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα.

Αναγνώριση του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών στα αποτελέσματα

- B119 Ένα ποσό του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών για ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα σε κάθε περίοδο προκειμένου να αντικατοπτρίζονται οι υπηρεσίες ασφαλιστηρίου συμβολαίου που παρέχονται βάσει της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων τη συγκεκριμένη περίοδο [βλ. παραγράφους 44 στοιχείο ε), 45 στοιχείο ε) και 66 στοιχείο ε)]. Το ποσό καθορίζεται ως εξής:
- α) δια του προσδιορισμού των μονάδων κάλυψης της ομάδας. Ο αριθμός των μονάδων κάλυψης μιας ομάδας είναι η ποσότητα υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων που παρέχονται από τα συμβόλαια της ομάδας, η οποία προσδιορίζεται μέσω της εξέτασης για κάθε συμβόλαιο της ποσότητας των παροχών βάσει του συμβολαίου και της σχετικής περιόδου κάλυψης·
 - β) δια του επιμερισμού του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών στο τέλος της περιόδου (πριν από την αναγνώριση τυχόν ποσών στα αποτελέσματα προκειμένου να ενσωματωθούν οι υπηρεσίες ασφαλιστηρίου συμβολαίου που παρασχεθήκαν στην περίοδο) εξίσου σε κάθε μονάδα κάλυψης που παρασχεθήκε στην τρέχουσα περίοδο και αναμένεται να παρασχεθεί στο μέλλον·
 - γ) δια της αναγνώρισης στα αποτελέσματα του ποσού που επιμερίστηκε στις μονάδες κάλυψης που παρασχεθήκαν στην περίοδο.

B119A Για την εφαρμογή της παραγράφου B119, η περίοδος της υπηρεσίας απόδοσης επενδύσεων ή της υπηρεσίας με επενδυτικό σκοπό λήγει κατά, ή πριν από, την ημερομηνία κατά την οποία όλα τα ποσά που οφείλονται στους υφιστάμενους ασφαλιζόμενους και σχετίζονται με τις εν λόγω υπηρεσίες έχουν καταβληθεί, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πληρωμές σε μελλοντικούς ασφαλιζόμενους που περιλαμβάνονται στις ταμειακές ροές εκπλήρωσης κατ' εφαρμογή της παραγράφου B68.

B119B Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής μπορούν να παρέχουν υπηρεσία απόδοσης επενδύσεων εάν, και μόνο εάν:

α) υπάρχει επενδυτικό στοιχείο ή ο ασφαλιζόμενος έχει δικαίωμα να αποσύρει κάποιο ποσό·

β) η οικονομική οντότητα αναμένει ότι το επενδυτικό στοιχείο ή το ποσό το οποίο έχει δικαίωμα να αποσύρει ο ασφαλιζόμενος περιλαμβάνει απόδοση επενδύσεων (η απόδοση επενδύσεων μπορεί να είναι αρνητική, για παράδειγμα σε περιβάλλον αρνητικών επιτοκίων)· και

γ) η οικονομική οντότητα αναμένει να εκτελέσει επενδυτική δραστηριότητα για να παράγει την εν λόγω απόδοση επενδύσεων.

Συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται — αναγνώριση της ανάκτησης ζημιών επί υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων (παραγράφοι 66A–66B)

B119Γ Η παράγραφος 66A έχει εφαρμογή εάν, και μόνον εάν, το συμβόλαιο αντασφάλισης που κατέχεται έχει συναφθεί πριν ή κατά τον χρόνο αναγνώρισης των επαχθών υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

B119Δ Για την εφαρμογή της παραγράφου 66A, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την προσαρμογή στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών μιας ομάδας συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται και τα έσοδα που προκύπτουν, πολλαπλασιάζοντας:

α) τη ζημία που έχει αναγνωριστεί επί των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων· και

β) το ποσοστό των απαιτήσεων επί των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων τις οποίες αναμένει η οικονομική οντότητα να ανακτήσει από την ομάδα των συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

B119E Κατ' εφαρμογή των παραγράφων 14–22, η οικονομική οντότητα μπορεί να συμπεριλάβει σε επαχθή ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων τόσο τα επαχθή ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία καλύπτονται από ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται όσο και τα επαχθή ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία δεν καλύπτονται από ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται. Προκειμένου να εφαρμοστεί την παράγραφο 66 στοιχείο γ) σημεία i)–ii) και την παράγραφο 66A σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει συστηματική και ορθολογική μέθοδο κατανομής για να προσδιορίσει το τμήμα των ζημιών που έχουν αναγνωριστεί για την ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων που σχετίζεται με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία καλύπτονται από την ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

B119ΣΤ Αφού η οικονομική οντότητα καθορίσει το στοιχείο ανάκτησης ζημίας κατ' εφαρμογή της παραγράφου 66B, η οικονομική οντότητα προσαρμόζει το στοιχείο ανάκτησης ζημίας έτσι ώστε να αποτυπώνει τις μεταβολές στο στοιχείο ζημίας επαχθούς ομάδας υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων (βλ. παραγράφους 50–52). Η λογιστική αξία του στοιχείου ανάκτησης ζημίας δεν υπερβαίνει το τμήμα της λογιστικής αξίας του στοιχείου ζημίας της επαχθούς ομάδας υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων που αναμένει η οικονομική οντότητα να ανακτήσει από την ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

ΕΣΟΔΑ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 83 ΚΑΙ 85)

B120 Τα συνολικά έσοδα ασφάλισης για ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων είναι το αντάλλαγμα για τα συμβόλαια, δηλ. το ποσό που καταβάλλεται στην οικονομική οντότητα για ασφάλιστρα:

α) προσαρμοζόμενο ως προς επίπτωση χρηματοδότησης· και

β) εξαιρουμένων τυχόν επενδυτικών στοιχείων.

B121 Βάσει της παραγράφου 83, απαιτείται το ποσό των εσόδων ασφάλισης που αναγνωρίζεται σε μια περίοδο να αποτυπώνει τη μεταφορά των υπεσχημένων υπηρεσιών υπό τη μορφή ποσού που αντικατοπτρίζει το αντάλλαγμα το οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει ότι δικαιούται για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών. Το συνολικό αντάλλαγμα για ομάδα συμβολαίων καλύπτει τα ακόλουθα ποσά:

α) ποσά που σχετίζονται με την παροχή υπηρεσιών, στα οποία περιλαμβάνονται:

i) έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης, εκτός τυχόν ποσών τα οποία σχετίζονται με την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που περιλαμβάνεται στο σημείο ii) και τυχόν ποσών που επιμερίζονται στο στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης·

ia) ποσά που σχετίζονται με τον φόρο εισοδήματος και επιβαρύνουν ειδικά τον ασφαλιζόμενο·

ii) η προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου, εκτός τυχόν ποσών που επιμερίζονται στο στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης· και

iii) το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών.

β) ποσά που σχετίζονται με τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης.

B122 Τα έσοδα ασφάλισης μιας περιόδου που σχετίζονται με τα ποσά που περιγράφονται στην παράγραφο B121 στοιχείο α) προσδιορίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους B123–B124. Τα έσοδα ασφάλισης μιας περιόδου που σχετίζονται με τα ποσά που περιγράφονται στην παράγραφο B121 στοιχείο β) προσδιορίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο B125.

B123 Στο πλαίσιο της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 15, όταν η οικονομική οντότητα παρέχει υπηρεσίες, παύει να αναγνωρίζει τη δέσμευση εκτέλεσης για εκείνες τις υπηρεσίες και αναγνωρίζει τα έσοδα. Παρομοίως, στο πλαίσιο της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, όταν η οικονομική οντότητα παρέχει υπηρεσίες στη διάρκεια μιας περιόδου, μειώνει την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης για τις παρεχόμενες υπηρεσίες και αναγνωρίζει τα έσοδα ασφάλισης. Στη μείωση της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης που συνεπάγεται έσοδα ασφάλισης δεν περιλαμβάνονται μεταβολές στην υποχρέωση που δεν σχετίζονται με τις υπηρεσίες που αναμένεται ότι θα καλυφθούν από το αντάλλαγμα που λαμβάνει η οικονομική οντότητα. Οι εν λόγω μεταβολές είναι οι εξής:

α) μεταβολές που δεν σχετίζονται με υπηρεσίες που παρέχονται στη διάρκεια της περιόδου, για παράδειγμα:

i) μεταβολές που προκύπτουν από ταμειακές εισροές εισπραχθέντων ασφαλιστρών·

ii) μεταβολές που σχετίζονται με επενδυτικά στοιχεία της περιόδου·

iii) μεταβολές που προκύπτουν από ταμειακές ροές από δάνεια σε ασφαλιζόμενους·

iiii) μεταβολές που σχετίζονται με φόρους βάσει συναλλαγών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών (όπως φόροι ασφαλιστρών, φόροι προστιθέμενης αξίας και φόροι αγαθών και υπηρεσιών) [βλ. παράγραφο B65 σημείο i)]·

iv) τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης·

v) ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης (βλ. παράγραφο B125)· και

vi) παύση αναγνώρισης υποχρεώσεων που μεταβιβάστηκαν σε τρίτο μέρος.

β) μεταβολές που σχετίζονται με υπηρεσίες, αλλά σε σχέση με τις οποίες η οικονομική οντότητα δεν αναμένει αντάλλαγμα, δηλ. αυξομειώσεις στο στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης (βλ. παραγράφους 47–52).

B123A Εφόσον η οικονομική οντότητα παύει να αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές πέραν των ταμειακών ροών απόκτησης ασφάλισης κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων [βλ. παράγραφο 38 στοιχείο γ) σημείο ii) και παράγραφο B66A], αναγνωρίζει έσοδα και έξοδα ασφάλισης για το ποσό που έπαψε να αναγνωρίζεται εκείνη την ημερομηνία.

- B124 Συνεπώς, τα έσοδα ασφάλισης για την περίοδο μπορούν επίσης να αναλυθούν ως το σύνολο των μεταβολών στην υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης της περιόδου που σχετίζονται με υπηρεσίες σε σχέση με τις οποίες η οικονομική οντότητα αναμένει να λάβει αντάλλαγμα. Οι εν λόγω μεταβολές είναι οι εξής:
- α) έξοδα υπηρεσιών ασφάλισης που αναλήφθηκαν στην περίοδο (επιμετρούμενα βάσει των ποσών που αναμένονταν στην αρχή της περιόδου), εξαιρουμένων των ακόλουθων:
 - i) ποσών που επιμερίζονται στο στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 51 στοιχείο α)·
 - ii) αποπληρωμών επενδυτικών στοιχείων·
 - iii) ποσών που σχετίζονται με φόρους βάσει συναλλαγών που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων μερών (όπως φόροι ασφαλιστρών, φόροι προστιθέμενης αξίας και φόροι αγαθών και υπηρεσιών) [βλ. παράγραφο Β65 σημείο i)]·
 - iv) εξόδων απόκτησης ασφάλισης (βλ. παράγραφο Β125)· και
 - v) του ποσού που σχετίζεται με την προσαρμογή μη χρηματοοικονομικού κινδύνου [βλ. στοιχείο β)].
 - β) μεταβολή της προσαρμογής μη χρηματοοικονομικού κινδύνου, εκτός των ακόλουθων:
 - i) μεταβολών στα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 87·
 - ii) μεταβολών που συνεπάγονται προσαρμογή του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών διότι σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία κατ' εφαρμογή των παραγράφων 44 στοιχείο γ) και 45 στοιχείο γ)· και
 - iii) των ποσών που επιμερίζονται στο στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατ' εφαρμογή της παραγράφου 51 στοιχείο β).
 - γ) το ποσό του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα για την περίοδο, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 44 στοιχείο ε) και 45 στοιχείο ε)·
 - δ) λοιπά ποσά, εφόσον υπάρχουν, για παράδειγμα οι προσαρμογές της εμπειρίας για εισπράξεις ασφαλιστρών πέραν όσων σχετίζονται με μελλοντική υπηρεσία [βλ. παράγραφο Β96 στοιχείο α)].
- B125 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα έσοδα ασφάλισης που σχετίζονται με τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης επιμερίζοντας το τμήμα των ασφαλιστρών που σχετίζονται με την ανάκτηση των εν λόγω ταμειακών ροών σε κάθε περίοδο αναφοράς κατά τρόπο συστηματικό βάσει της παρόδου του χρόνου. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το ίδιο ποσό με αυτό των εξόδων υπηρεσιών ασφάλισης.
- B126 Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την προσέγγιση κατανομής ασφαλιστρών των παραγράφων 55–58, τα έσοδα ασφάλισης της περιόδου είναι το ποσό των αναμενόμενων εισπράξεων ασφαλιστρών (εξαιρουμένου τυχόν επενδυτικού στοιχείου και προσαρμοζόμενου ώστε να αντικατοπτρίζει τη διαχρονική αξία του χρήματος και την επίπτωση του χρηματοοικονομικού κινδύνου, εφόσον συντρέχει περίπτωση, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 56) που επιμερίζονται στην περίοδο. Η οικονομική οντότητα επιμερίζει τις αναμενόμενες εισπράξεις ασφαλιστρών σε κάθε περίοδο υπηρεσιών ασφαλιστηρίων συμβολαίων:
- α) βάσει της παρόδου του χρόνου· αλλά
 - β) εάν ο αναμενόμενος τρόπος απελευθέρωσης του κινδύνου στη διάρκεια της περιόδου κάλυψης διαφέρει σημαντικά από την πάροδο του χρόνου, βάσει του αναμενόμενου χρονοδιαγράμματος των πραγματοποιηθέντων εξόδων υπηρεσιών ασφάλισης.
- B127 Η οικονομική οντότητα μετατοπίζει τη βάση επιμερισμού μεταξύ των παραγράφων Β126 στοιχείο α) και Β126 στοιχείο β) όπως απαιτείται σε περίπτωση μεταβολής των γεγονότων και των περιστάσεων.

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΣΟΔΑ Η ΕΞΟΔΑ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ 87-92)

- B128 Βάσει της παραγράφου 87 απαιτείται από την οικονομική οντότητα να περιλαμβάνει στα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης την επίπτωση της διαχρονικής αξίας του χρήματος και των χρηματοοικονομικών κινδύνων καθώς και τις σχετικές μεταβολές. Για τους σκοπούς του ΔΠΧΑ 17:
- α) οι παραδοχές σχετικά με τον πληθωρισμό που βασίζονται σε δείκτη τιμών ή ποσοστών ή στις τιμές περιουσιακών στοιχείων με αποδόσεις βάσει του πληθωρισμού είναι παραδοχές που σχετίζονται με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο·
 - β) οι παραδοχές σχετικά με τον πληθωρισμό που βασίζονται στην προσδοκία της οικονομικής οντότητας σχετικά με μεταβολές συγκεκριμένων τιμών δεν είναι παραδοχές που σχετίζονται με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο· και
 - γ) οι μεταβολές στην επιμέτρηση μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων που έχουν προκληθεί από μεταβολές στην αξία των υποκείμενων στοιχείων (εκτός από προσθήκες και αποσύρσεις) είναι μεταβολές που προκύπτουν από την επίπτωση της διαχρονικής αξίας του χρήματος και των χρηματοοικονομικών κινδύνων καθώς και των μεταβολών των εν λόγω επιπτώσεων.
- B129 Βάσει των παραγράφων 88–89 απαιτείται από την οικονομική οντότητα να προβεί σε επιλογή λογιστικής πολιτικής σχετικά με το εάν θα διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης της περιόδου μεταξύ των αποτελεσμάτων και των λοιπών συνολικών εσόδων. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την επιλογή λογιστικής πολιτικής στα χαρτοφυλάκια ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Κατά την αξιολόγηση της κατάλληλης λογιστικής πολιτικής για χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 13 του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*, η οικονομική οντότητα εξετάζει σε σχέση με κάθε χαρτοφυλάκιο τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει και τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικοποιεί.
- B130 Σε περίπτωση που εφαρμόζεται η παράγραφος 88 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει στα αποτελέσματα ποσό που προσδιορίζεται βάσει συστηματικού επιμερισμού των αναμενόμενων συνολικών χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων κατά τη διάρκεια ισχύος της ομάδας συμβολαίων. Σε αυτό το πλαίσιο, συστηματικός επιμερισμός είναι ο επιμερισμός των συνολικών αναμενόμενων χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατά τη διάρκεια ισχύος της ομάδας, οποίος:
- α) βασίζεται στα χαρακτηριστικά των συμβολαίων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη παράγοντες που δεν επηρεάζουν τις ταμειακές ροές που αναμένεται να προκύψουν βάσει των συμβολαίων. Για παράδειγμα, ο επιμερισμός των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων δεν βασίζεται στις αναγνωρισμένες αποδόσεις περιουσιακών στοιχείων εάν οι εν λόγω αναμενόμενες αναγνωρισμένες αποδόσεις δεν επηρεάζουν τις ταμειακές ροές των συμβολαίων της ομάδας·
 - β) έχει ως αποτέλεσμα τα ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά τη διάρκεια ισχύος της ομάδας συμβολαίων να ισούνται συνολικά με μηδέν. Το σωρευτικό ποσό που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα οποιαδήποτε ημερομηνία είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της ομάδας συμβολαίων και του ποσού βάσει του οποίου θα είχε επιμετρηθεί η ομάδα κατά την εφαρμογή του συστηματικού καταμερισμού.
- B131 Όσον αφορά ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε σχέση με τις οποίες οι μεταβολές στις παραδοχές που σχετίζονται με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο δεν έχουν ουσιαστική επίπτωση στα ποσά που καταβάλλονται στον ασφαλιζόμενο, ο συστηματικός επιμερισμός προσδιορίζεται με χρήση των προεξοφλητικών επιτοκίων που καθορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο ε) σημείο i).
- B132 Όσον αφορά ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων σε σχέση με τις οποίες οι μεταβολές στις παραδοχές που σχετίζονται με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο έχουν ουσιαστική επίπτωση στα ποσά που καταβάλλονται στους ασφαλιζόμενους:
- α) μπορεί να προσδιοριστεί συστηματικός επιμερισμός για τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από τις εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:
 - i) με χρήση επιτοκίου που επιμερίζει τα υπολειπόμενα αναθεωρημένα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα στην εναπομένουσα διάρκεια ισχύος της ομάδας συμβολαίων βάσει σταθερού επιτοκίου· ή
 - ii) όσον αφορά συμβόλαια που χρησιμοποιούν πιστωτικό επιτόκιο για τον προσδιορισμό των ποσών που οφείλονται στους ασφαλιζόμενους —με χρήση επιμερισμού που βασίζεται στα ποσά που πιστώνονται στην περίοδο και αναμένεται να πιστωθούν σε μελλοντικές περιόδους.

- β) προσδιορίζεται συστηματικός επιμερισμός για τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου, εφόσον διακρίνονται από άλλες μεταβολές στην προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου κατ' εφαρμογή της παραγράφου 81, με χρήση επιμερισμού που συνάδει με τον επιμερισμό που χρησιμοποιείται για τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από τις μελλοντικές ταμειακές ροές·
- γ) προσδιορίζεται συστηματικός επιμερισμός για τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών:
- i) όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, με χρήση των προεξοφλητικών επιτοκίων που καθορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο β)· και
 - ii) όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, με χρήση επιμερισμού που συνάδει με τον επιμερισμό που χρησιμοποιείται για τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από τις μελλοντικές ταμειακές ροές.
- B133 Κατά την εφαρμογή της προσέγγισης κατανομής ασφαλιστρών σε ασφαλιστήρια συμβόλαια η οποία περιγράφεται στις παραγράφους 53–59, η οικονομική οντότητα μπορεί να υποχρεούται, ή να δύναται, να προεξοφλήσει την υποχρέωση για τις επισυμβάσεις απαιτήσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να επιλέξει να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης εφαρμόζοντας την παράγραφο 88 στοιχείο β). Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα προβεί στην εν λόγω επιλογή, προσδιορίζει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης στα αποτελέσματα χρησιμοποιώντας το προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο B72 στοιχείο ε) σημείο iii).
- B134 Η παράγραφος 89 εφαρμόζεται σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα, είτε κατόπιν επιλογής είτε διότι υποχρεούται, κατέχει τα υποκείμενα στοιχεία για ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής. Σε περίπτωση που η οικονομική οντότητα επιλέξει να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης εφαρμόζοντας την παράγραφο 89 στοιχείο β), περιλαμβάνει στα αποτελέσματα τα έξοδα ή τα έσοδα που αντιστοιχούν πλήρως στα έσοδα ή στα έξοδα που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα για τα υποκείμενα στοιχεία, ώστε το αποτέλεσμα των στοιχείων που παρουσιάζονται ξεχωριστά να είναι μηδέν.
- B135 Η οικονομική οντότητα μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να προβεί στην επιλογή λογιστικής πολιτικής της παραγράφου 89 σε ορισμένες περιόδους αλλά όχι σε άλλες ανάλογα με το εάν κατέχει τα υποκείμενα στοιχεία ή όχι. Σε περίπτωση μεταβολής του καθεστώτος κατοχής των υποκείμενων στοιχείων, η επιλογή λογιστικής πολιτικής που είναι διαθέσιμη για την οικονομική οντότητα αλλάζει από την επιλογή που καθορίζεται στην παράγραφο 88 στην επιλογή που καθορίζεται στην παράγραφο 89, ή αντίστροφα. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα μπορεί να μεταβάλει τη λογιστική πολιτική της μεταξύ αυτής που καθορίζεται στην παράγραφο 88 στοιχείο β) και αυτής που καθορίζεται στην παράγραφο 89 στοιχείο β). Εάν επιλέξει να προβεί στην εν λόγω μεταβολή, η οικονομική οντότητα:
- a) περιλαμβάνει το σωρευμένο ποσό που είχε προηγουμένως περιληφθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα έως την ημερομηνία της μεταβολής ως προσαρμογή ανακατάταξης στα αποτελέσματα στην περίοδο της μεταβολής και σε μελλοντικές περιόδους, με βάση τα ακόλουθα:
 - i) εάν η οικονομική οντότητα είχε προγενέστερα εφαρμόσει την παράγραφο 88 στοιχείο β) —περιλαμβάνει στα αποτελέσματα το σωρευμένο ποσό που είχε περιληφθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα πριν από τη μεταβολή ως εάν συνέχιζε να εφαρμόζει την προσέγγιση της παραγράφου 88 στοιχείο β) με βάση τις παραδοχές που εφαρμόζονταν αμέσως πριν από τη μεταβολή· και
 - ii) εάν η οικονομική οντότητα είχε προγενέστερα εφαρμόσει την παράγραφο 89 στοιχείο β) —περιλαμβάνει στα αποτελέσματα το σωρευμένο ποσό που είχε περιληφθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα πριν από τη μεταβολή ως εάν συνέχιζε να εφαρμόζει την προσέγγιση της παραγράφου 89 στοιχείο β) με βάση τις παραδοχές που εφαρμόζονταν αμέσως πριν από τη μεταβολή.
 - β) δεν επαναδιατυπώνει συγκριτική πληροφόρηση προηγούμενης περιόδου.
- B136 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου B135 στοιχείο α), η οικονομική οντότητα δεν υπολογίζει εκ νέου το σωρευμένο ποσό που είχε προηγουμένως περιληφθεί στα λοιπά συνολικά έσοδα, ως εάν ο νέος διαχωρισμός εφαρμοζόταν και πριν· και οι παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την ανακατάταξη σε μελλοντικές περιόδους δεν επικαιροποιούνται μετά την ημερομηνία της μεταβολής.

Η ΕΠΙΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΣΕ ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- B137 Εάν η οικονομική οντότητα καταρτίζει ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις κατ' εφαρμογή του ΔΛΠ 34 *Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά*, η οικονομική οντότητα επιλέγει λογιστική πολιτική σχετικά με το αν θα μεταβάλλει τον τρόπο αντιμετώπισης των λογιστικών εκτιμήσεων που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 στις επόμενες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις και στην ετήσια περίοδο αναφοράς. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη λογιστική πολιτική την οποία επιλέγει σε όλες τις ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδίδει και στις ομάδες συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχει.

Προσάρτημα Γ

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατικές διατάξεις

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ΔΠΧΑ 17 Ασφαλιστήρια συμβόλαια.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- Γ1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 για ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2023 ή μεταγενέστερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 17 νωρίτερα, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα για οικονομικές οντότητες οι οποίες εφαρμόζουν το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 ή πριν από αυτή.
- Γ2 Για τους σκοπούς των μεταβατικών απαιτήσεων των παραγράφων Γ1 και Γ3-Γ33:
- α) η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 για πρώτη φορά· και
- β) η ημερομηνία μετάβασης είναι η έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς, αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- Γ2Α Με την Αρχική εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17 και του ΔΠΧΑ 9 — Συγκριτικές πληροφορίες, που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2021, προστέθηκαν οι παράγραφοι Γ28Α-Γ28Ε και Γ33Α. Μια οντότητα που επιλέγει να εφαρμόσει τις παραγράφους Γ28Α-Γ28Ε και Γ33Α τις εφαρμόζει κατά την αρχική εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- Γ3 Εφόσον δεν είναι πρακτικά αδύνατον, ή δεν εφαρμόζεται η παράγραφος Γ5Α, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 17 αναδρομικά, με τις ακόλουθες εξαιρέσεις:
- α) η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να παρουσιάσει τις ποσοτικές πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 28 στοιχείο στ) του ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη· και
- β) η οικονομική οντότητα δεν κάνει χρήση του δικαιώματος της παραγράφου Β115 για περιόδους πριν από την ημερομηνία μετάβασης. Η οικονομική οντότητα μπορεί να κάνει χρήση του δικαιώματος της παραγράφου Β115 μελλοντικά κατά την ημερομηνία μετάβασης ή μεταγενέστερα εάν, και μόνον εάν, η οικονομική οντότητα ορίσει τις σχέσεις μετριασμού κινδύνου κατά ή πριν από την ημερομηνία χρήσης του δικαιώματος.
- Γ4 Για να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 17 αναδρομικά, κατά την ημερομηνία μετάβασης η οικονομική οντότητα:
- α) προσδιορίζει, αναγνωρίζει και επιμετρά κάθε ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων ως εάν το ΔΠΧΑ 17 εφαρμοζόταν και κατά το παρελθόν·
- αα) προσδιορίζει, αναγνωρίζει και επιμετρά τυχόν περιουσιακά στοιχεία για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης ως εάν το ΔΠΧΑ 17 εφαρμοζόταν και κατά το παρελθόν (ωστόσο η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει την εκτίμηση της δυνατότητας ανάκτησης βάσει της παραγράφου 28Ε πριν από την ημερομηνία μετάβασης)·
- β) παύει να αναγνωρίζει τυχόν υφιστάμενα υπόλοιπα τα οποία δεν θα υπήρχαν εάν το ΔΠΧΑ 17 εφαρμοζόταν και κατά το παρελθόν· και
- γ) αναγνωρίζει τυχόν προκύπτουσα καθαρή διαφορά στα ίδια κεφάλαια.
- Γ5 Εάν, και μόνο εάν, δεν είναι πρακτικά εφικτό για την οικονομική οντότητα να εφαρμόσει την παράγραφο Γ3 για ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων, εφαρμόζει τις ακόλουθες προσεγγίσεις αντί της παραγράφου Γ4 στοιχείο α):
- α) την τροποποιημένη αναδρομική προσέγγιση των παραγράφων Γ6-Γ19Α, με την επιφύλαξη της παραγράφου Γ6 στοιχείο α)· ή

β) την προσέγγιση εύλογης αξίας των παραγράφων Γ20–Γ24B.

Γ5Α Με την επιφύλαξη της παραγράφου Γ5, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει την προσέγγιση εύλογης αξίας των παραγράφων Γ20–Γ24B για ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής στην οποία θα μπορούσε να εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 17 αναδρομικά εάν, και μόνο εάν:

α) η οικονομική οντότητα επιλέγει να κάνει χρήση του δικαιώματος μετριασμού κινδύνου της παραγράφου Β115 στην ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων μελλοντικά από την ημερομηνία μετάβασης και έπειτα· και

β) η οικονομική οντότητα έχει χρησιμοποιήσει παράγωγα μέσα, μη παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, ή συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχονται, για να μετριάσει τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο που προκύπτει από την ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων, όπως ορίζεται στην παράγραφο Β115, πριν από την ημερομηνία μετάβασης.

Γ5B Εάν, και μόνον εάν, δεν είναι πρακτικά εφικτό για την οικονομική οντότητα να εφαρμόσει την παράγραφο Γ4 στοιχείο αα) σε περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις ακόλουθες προσεγγίσεις για την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης:

α) την τροποποιημένη αναδρομική προσέγγιση των παραγράφων Γ14B–Γ14Δ και Γ17Α, με την επιφύλαξη της παραγράφου Γ6 στοιχείο α)· ή

β) την προσέγγιση εύλογης αξίας των παραγράφων Γ24Α–Γ24B.

Τροποποιημένη αναδρομική προσέγγιση

Γ6 Στόχος της τροποποιημένης αναδρομικής προσέγγισης είναι η επίτευξη αποτελέσματος το οποίο είναι όσο το δυνατόν πιο κοντά στην κανονική αναδρομική εφαρμογή, με χρήση λογικών και βάσιμων πληροφοριών που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια. Αντίστοιχα, κατά την εφαρμογή της εν λόγω προσέγγισης, η οικονομική οντότητα:

α) χρησιμοποιεί λογικές και βάσιμες πληροφορίες. Εάν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποκτήσει τις λογικές και βάσιμες πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή της τροποποιημένης αναδρομικής προσέγγισης, εφαρμόζει την προσέγγιση εύλογης αξίας·

β) μεγιστοποιεί τη χρήση των πληροφοριών που θα χρησιμοποιούνταν σε περίπτωση εφαρμογής πλήρους αναδρομικής προσέγγισης, αλλά πρέπει να χρησιμοποιεί μόνο πληροφορίες που είναι διαθέσιμες χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια.

Γ7 Στις παραγράφους Γ9–Γ19Α καθορίζονται οι επιτρεπόμενες τροποποιήσεις στην αναδρομική εφαρμογή στους ακόλουθους τομείς:

α) αξιολογήσεις ασφαλιστηρίων συμβολαίων ή ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων που θα πραγματοποιούνταν κατά την ημερομηνία έναρξης ή αρχικής αναγνώρισης·

β) ποσά που σχετίζονται με το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών ή το στοιχείο ζημίας για ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής·

γ) ποσά που σχετίζονται με το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών ή το στοιχείο ζημίας για ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής· και

δ) χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης.

Γ8 Για την επίτευξη του στόχου της τροποποιημένης αναδρομικής προσέγγισης, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να χρησιμοποιεί κάθε τροποποίηση των παραγράφων Γ9–Γ19Α μόνο εάν δεν διαθέτει λογικές και βάσιμες πληροφορίες προκειμένου να εφαρμόσει αναδρομική προσέγγιση.

Αξιολογήσεις κατά την έναρξη ή την αρχική αναγνώριση

- Γ9 Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα καθορίζει τα ακόλουθα, χρησιμοποιώντας πληροφορίες που είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία μετάβασης:
- α) τον τρόπο προσδιορισμού ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 14–24·
 - β) κατά πόσον ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο ανταποκρίνεται στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, κατ' εφαρμογή των παραγράφων Β101–Β109·
 - γ) τον τρόπο προσδιορισμού προαιρετικών ταμειακών ρών για ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, κατ' εφαρμογή των παραγράφων Β98–Β100· και
 - δ) κατά πόσον ένα συμβόλαιο επένδυσης ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμβολαίου επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 71.
- Γ9Α Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα κατατάσσει ως υποχρέωση για επισυμβάσες απαιτήσεις την υποχρέωση διακανονισμού απαιτήσεων που προέκυψαν προτού το ασφαλιστήριο συμβόλαιο αποκτηθεί στο πλαίσιο μεταφοράς ασφαλιστηρίων συμβολαίων που δεν συνιστούν επιχείρηση ή στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3.
- Γ10 Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει την παράγραφο 22 για να διαχωρίσει τις ομάδες που δεν περιλαμβάνουν συμβόλαια που εκδόθηκαν με απόσταση άνω του ενός έτους μεταξύ τους.
- Προσδιορισμός του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών ή του στοιχείου ζημίας για ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής*
- Γ11 Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, για συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών ή το στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης (βλ. παραγράφους 49–52) κατά την ημερομηνία μετάβασης εφαρμόζοντας τις παραγράφους Γ12–Γ16Γ.
- Γ12 Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα εκτιμά τις μελλοντικές ταμειακές ροές κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων ως το ποσό των μελλοντικών ταμειακών ρών κατά την ημερομηνία μετάβασης [ή σε προγενέστερη ημερομηνία, εάν είναι εφικτός ο προσδιορισμός των μελλοντικών ταμειακών ρών τη συγκεκριμένη προγενέστερη ημερομηνία, κατ' εφαρμογή της παραγράφου Γ4 στοιχείο α)], προσαρμοζόμενες ως προς τις ταμειακές ροές που είναι γνωστό ότι πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της ημερομηνίας αρχικής αναγνώρισης ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων και της ημερομηνίας μετάβασης (ή προγενέστερης ημερομηνίας). Στις ταμειακές ροές που είναι γνωστό ότι πραγματοποιήθηκαν περιλαμβάνονται οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από συμβόλαια που έπαυσαν να υπάρχουν πριν από την ημερομηνία μετάβασης.
- Γ13 Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τα προεξοφλητικά επιτόκια που ισχυαν κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων (ή μεταγενέστερα):
- α) χρησιμοποιώντας καμπύλη παρατηρήσιμης απόδοσης η οποία, τουλάχιστον για τα τρία αμέσως προηγούμενα έτη της ημερομηνίας μετάβασης, προσεγγίζει την καμπύλη απόδοσης που εκτιμήθηκε κατ' εφαρμογή των παραγράφων 36 και Β72–Β85, εφόσον υπάρχει αυτού του είδους η παρατηρήσιμη καμπύλη απόδοσης·
 - β) εάν η παρατηρήσιμη καμπύλη απόδοσης της παραγράφου α) δεν υπάρχει, εκτιμώντας τα προεξοφλητικά επιτόκια που ισχυαν κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης (ή μεταγενέστερα), προσδιορίζοντας ένα μέσο περιθώριο μεταξύ μιας παρατηρήσιμης καμπύλης απόδοσης και της καμπύλης απόδοσης που εκτιμήθηκε κατ' εφαρμογή των παραγράφων 36 και Β72–Β85, και εφαρμόζοντας το εν λόγω περιθώριο στη συγκεκριμένη παρατηρήσιμη καμπύλη απόδοσης. Το εν λόγω περιθώριο πρέπει να είναι μέσος όρος των τριών τουλάχιστον αμέσως προηγούμενων ετών της ημερομηνίας μετάβασης.

- Γ14 Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την προσαρμογή του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων (ή μεταγενέστερα), προσαρμόζοντας τον μη χρηματοοικονομικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία μετάβασης ως προς την αναμενόμενη απαλλαγή από τον κίνδυνο πριν από την ημερομηνία μετάβασης. Η αναμενόμενη απαλλαγή από τον κίνδυνο προσδιορίζεται βάσει της απαλλαγής από τον κίνδυνο για παρόμοια ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία εκδίδει η οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία μετάβασης.
- Γ14Α Για την εφαρμογή της παραγράφου Β137, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να μη μεταβάλει τον τρόπο αντιμετώπισης των λογιστικών εκτιμήσεων που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η εν λόγω οικονομική οντότητα προσδιορίζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών ή το στοιχείο ζημίας κατά την ημερομηνία μετάβασης ως εάν η οικονομική οντότητα δεν είχε καταρτίσει ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις πριν από την ημερομηνία μετάβασης.
- Γ14Β Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί την ίδια συστηματική και ορθολογική μέθοδο την οποία αναμένει να χρησιμοποιήσει και μετά την ημερομηνία μετάβασης κατά την εφαρμογή της παραγράφου 28Α για την κατανομή τυχόν καταβληθεισών ταμειακών ροών απόκτησης ασφάλισης (ή για τις οποίες έχει αναγνωριστεί υποχρέωση κατά την εφαρμογή άλλου ΔΠΧΑ) πριν από την ημερομηνία μετάβασης (πέραν τυχόν ποσών που σχετίζονται με ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία έπαψαν να υφίστανται πριν από την ημερομηνία μετάβασης) σε:
- α) ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία μετάβασης· και
 - β) ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων που αναμένεται να αναγνωριστούν μετά την ημερομηνία μετάβασης.
- Γ14Γ Οι ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης που έχουν καταβληθεί πριν από την ημερομηνία μετάβασης και έχουν κατανεμηθεί σε ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία μετάβασης προσαρμόζουν το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών της εν λόγω ομάδας, στον βαθμό που τα ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία αναμένεται να περιλαμβάνονται στην ομάδα έχουν αναγνωριστεί κατά την εν λόγω ημερομηνία (βλ. παραγράφους 28Γ και Β35Γ). Λοιπές ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης που έχουν καταβληθεί πριν από την ημερομηνία μετάβασης, περιλαμβανομένων των ταμειακών ροών που έχουν κατανεμηθεί σε ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων η οποία αναμένεται να αναγνωριστεί μετά την ημερομηνία μετάβασης, αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο κατ' εφαρμογή της παραγράφου 28Β.
- Γ14Δ Εάν η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει λογικές και βάσιμες πληροφορίες για να εφαρμόσει την παράγραφο Γ14Β, προσδιορίζει ως μηδενικά τα ακόλουθα ποσά κατά την ημερομηνία μετάβασης:
- α) την προσαρμογή στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων που αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία μετάβασης και τυχόν περιουσιακά στοιχεία για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης που σχετίζονται με την εν λόγω ομάδα· και
 - β) το περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης για ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων που αναμένεται να αναγνωριστούν μετά την ημερομηνία μετάβασης.
- Γ15 Εάν η εφαρμογή των παραγράφων Γ12–Γ14Δ έχει ως αποτέλεσμα συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης, για να προσδιορίσει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών κατά την ημερομηνία μετάβασης, η οικονομική οντότητα κάνει τα εξής:
- α) εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Γ13 για να εκτιμήσει τα προεξοφλητικά επιτόκια που εφαρμόζονται κατά την αρχική αναγνώριση, χρησιμοποιεί τα εν λόγω επιτόκια για τη δημιουργία τόκου επί του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών· και
 - β) στο βαθμό που επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, προσδιορίζει το ποσό του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα λόγω της μεταφοράς υπηρεσιών πριν από την ημερομηνία μετάβασης, συγκρίνοντας τις μονάδες εναπομένουσας κάλυψης την εν λόγω ημερομηνία με τις μονάδες κάλυψης που παρασχέθηκαν βάσει της ομάδας συμβολαίων πριν από την ημερομηνία μετάβασης (βλ. παράγραφο Β119).

Γ16 Εάν η εφαρμογή των παραγράφων Γ12–Γ14Δ έχει ως αποτέλεσμα στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τυχόν ποσά που επιμερίζονται στο στοιχείο ζημίας πριν από την ημερομηνία μετάβασης εφαρμόζοντας τις παραγράφους Γ12–Γ14Δ και χρησιμοποιώντας συστηματική βάση επιμερισμού.

Γ16Α Για ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται η οποία παρέχει κάλυψη για επαχθή ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων και η οποία συνήφθη πριν ή κατά τον ίδιο χρόνο με την έκδοση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων, η οικονομική οντότητα δημιουργεί ένα στοιχείο ανάκτησης ζημίας του περιουσιακού στοιχείου εναπομένουσας κάλυψης κατά την ημερομηνία μετάβασης (βλ. παραγράφους 66Α–66Β). Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το στοιχείο ανάκτησης ζημίας πολλαπλασιάζοντας:

α) το στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατά την ημερομηνία μετάβασης (βλ. παραγράφους Γ16 και Γ20)· και

β) το ποσοστό των απαιτήσεων επί των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων τις οποίες αναμένει η οικονομική οντότητα να ανακτήσει από την ομάδα των συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

Γ16Β Κατ' εφαρμογή των παραγράφων 14–22, κατά την ημερομηνία μετάβασης η οικονομική οντότητα μπορεί να συμπεριλάβει σε επαχθή ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων τόσο τα επαχθή ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία καλύπτονται από ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται όσο και τα επαχθή ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία δεν καλύπτονται από ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται. Προκειμένου να εφαρμόσει την παράγραφο Γ16Α σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί συστηματική και ορθολογική βάση κατανομής για να προσδιορίσει το τμήμα του στοιχείου ζημίας της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων που σχετίζεται με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία καλύπτονται από την ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

Γ16Γ Εάν η οικονομική οντότητα δεν διαθέτει λογικές και βάσιμες πληροφορίες για να εφαρμόσει την παράγραφο Γ16Α, δεν ορίζει στοιχείο ανάκτησης ζημίας για την ομάδα συμβολαίων αντασφάλισης που κατέχονται.

Προσδιορισμός του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών ή του στοιχείου ζημίας για ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής

Γ17 Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, για συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών ή το στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατά την ημερομηνία μετάβασης ως:

α) τη συνολική εύλογη αξία των υποκείμενων στοιχείων τη συγκεκριμένη ημερομηνία· μείον

β) τις ταμειακές ροές εκπλήρωσης τη συγκεκριμένη ημερομηνία· συν ή μείον

γ) προσαρμογή ως προς τα ακόλουθα:

i) τα ποσά που χρεώθηκαν από την οικονομική οντότητα στους ασφαλιζόμενους (συμπεριλαμβανομένων των ποσών που αφαιρέθηκαν από τα υποκείμενα στοιχεία) πριν από την εν λόγω ημερομηνία·

ii) τα ποσά που καταβλήθηκαν πριν από τη συγκεκριμένη ημερομηνία τα οποία δεν θα ήταν διαφορετικά εάν υπολογίζονταν με βάση τα υποκείμενα στοιχεία·

iii) τη μεταβολή της προσαρμογής του μη χρηματοοικονομικού κινδύνου που οφείλεται στην απαλλαγή από τον κίνδυνο πριν από τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Η οικονομική οντότητα εκτιμά το εν λόγω ποσό βάσει της απαλλαγής από τον κίνδυνο για παρόμοια ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία εκδίδει κατά την ημερομηνία μετάβασης·

iv) τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης που έχουν καταβληθεί (ή για τις οποίες έχει αναγνωριστεί υποχρέωση κατ' εφαρμογή άλλου ΔΠΧΑ) πριν από την ημερομηνία μετάβασης και οι οποίες έχουν καταναμηθεί στην ομάδα (βλ. παράγραφο Γ17Α).

- δ) εάν τα στοιχεία α) έως γ) έχουν ως αποτέλεσμα συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών —μείον το ποσό του συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών που σχετίζεται με τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν πριν από τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Το σύνολο που προκύπτει από τα στοιχεία α) έως γ) είναι αντιπροσωπευτικό του συνολικού συμβατικού περιθωρίου κέρδους υπηρεσιών για όλες τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν βάσει της ομάδας συμβολαίων, δηλ. πριν από τυχόν ποσά που θα αναγνωριστούν στα αποτελέσματα για παρασχεθείσες υπηρεσίες. Η οικονομική οντότητα εκτιμά τα ποσά που θα αναγνωριστούν στα αποτελέσματα για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν συγκρίνοντας τις μονάδες εναπομένουσας κάλυψης κατά την ημερομηνία μετάβασης με τις μονάδες κάλυψης που παρασχέθηκαν βάσει της ομάδας συμβολαίων πριν από την ημερομηνία μετάβασης· ή
- ε) εάν τα στοιχεία α) έως γ) έχουν ως αποτέλεσμα στοιχείο ζημίας —προσαρμόζοντας το στοιχείο ζημίας στο μηδέν και αυξάνοντας την υποχρέωση εναπομένουσας κάλυψης, μη περιλαμβανομένου του στοιχείου ζημίας ως προς το ίδιο ποσό.

Γ17Α Στο βαθμό που επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους Γ14Β–Γ14Δ για να αναγνωρίσει περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης, και τυχόν προσαρμογή στο συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης [βλ. παράγραφο Γ17 στοιχείο γ) σημείο iv)].

Χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης

Γ18 Όσον αφορά ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων στις οποίες, κατ' εφαρμογή της παραγράφου Γ10, περιλαμβάνονται συμβόλαια που εκδίδονται με απόσταση άνω του ενός έτους μεταξύ τους:

α) η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίζει τα προεξοφλητικά επιτόκια κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης μιας ομάδας που καθορίζονται στις παραγράφους Β72 στοιχείο β)–Β72 στοιχείο ε) σημείο ii) και τα προεξοφλητικά επιτόκια κατά την ημερομηνία της επισυμβάσας απαίτησης που καθορίζονται στην παράγραφο Β72 στοιχείο ε) σημείο iii) κατά την ημερομηνία μετάβασης αντί της ημερομηνίας αρχικής αναγνώρισης ή επισυμβάσας απαίτησης.

β) εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης στα ποσά που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα και στα ποσά που περιλαμβάνονται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατ' εφαρμογή των παραγράφων 88 στοιχείο β) ή 89 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα πρέπει να προσδιορίσει το σωρευτικό ποσό των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την ημερομηνία μετάβασης προκειμένου να εφαρμόσει την παράγραφο 91 στοιχείο α) σε μελλοντικές περιόδους. Η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει το εν λόγω σωρευτικό ποσό είτε εφαρμόζοντας την παράγραφο Γ19 στοιχείο β) ή:

i) ως μηδενικό, εκτός εάν εφαρμόζεται το σημείο ii)· και

ii) όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής στα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος Β134, ως ίσο προς το σωρευτικό ποσό που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με τα υποκείμενα στοιχεία.

Γ19 Όσον αφορά ομάδες ασφαλιστηρίων συμβολαίων στις οποίες δεν περιλαμβάνονται συμβόλαια που εκδίδονται με απόσταση άνω του ενός έτους μεταξύ τους:

α) εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Γ13 προκειμένου να εκτιμήσει τα προεξοφλητικά επιτόκια που εφαρμόζονται κατά την αρχική αναγνώριση (ή μεταγενέστερα), καθορίζει επίσης τα προεξοφλητικά επιτόκια που προσδιορίζονται στις παραγράφους Β72 στοιχείο β)–Β72 στοιχείο ε) κατ' εφαρμογή της παραγράφου Γ13· και

β) εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης στα ποσά που περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα και στα ποσά που περιλαμβάνονται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατ' εφαρμογή των παραγράφων 88 στοιχείο β) ή 89 στοιχείο β), η οικονομική οντότητα πρέπει να προσδιορίσει το σωρευτικό ποσό των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την ημερομηνία μετάβασης προκειμένου να εφαρμόσει την παράγραφο 91 στοιχείο α) σε μελλοντικές περιόδους. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το εν λόγω σωρευτικό ποσό:

i) όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια σε σχέση με τα οποία θα εφαρμόσει τις μεθόδους του συστηματικού επιμερισμού που καθορίζονται στην παράγραφο Β131 —εάν εφαρμόζει την παράγραφο Γ13 για να εκτιμήσει τα προεξοφλητικά επιτόκια κατά την αρχική αναγνώριση —χρησιμοποιώντας τα προεξοφλητικά επιτόκια που εφαρμόζονται κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης, επίσης κατ' εφαρμογή της παραγράφου Γ13·

- ii) όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια σε σχέση με τα οποία η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις μεθόδους συστηματικού επιμερισμού που καθορίζονται στην παράγραφο Β132 —με βάση το ότι οι παραδοχές σχετικά με τον χρηματοοικονομικό κίνδυνο που εφαρμόζονται κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης είναι εκείνες που εφαρμόζονται κατά την ημερομηνία μετάβασης, δηλ. ως μηδενικό·
- iii) όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια σε σχέση με τα οποία η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις μεθόδους του συστηματικού επιμερισμού που καθορίζονται στην παράγραφο Β133 —εάν εφαρμόζει την παράγραφο Γ13 για να εκτιμήσει τα προεξοφλητικά επιτόκια κατά την αρχική αναγνώριση (ή μεταγενέστερα) —χρησιμοποιώντας τα προεξοφλητικά επιτόκια που εφαρμόζονται κατά την ημερομηνία επισυμβάσας απαίτησης, επίσης κατ' εφαρμογή της παραγράφου Γ13· και
- iv) όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής στα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος Β134 —ως ίσο προς το σωρευτικό ποσό που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με τα υποκείμενα στοιχεία.

Γ19Α Για την εφαρμογή της παραγράφου Β137, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να μη μεταβάλει τον τρόπο αντιμετώπισης των λογιστικών εκτιμήσεων που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Εφόσον επιτρέπεται βάσει της παραγράφου Γ8, η εν λόγω οικονομική οντότητα προσδιορίζει ποσά που σχετίζονται με έσοδα ή έξοδα ασφάλισης κατά την ημερομηνία μετάβασης ως εάν η οικονομική οντότητα δεν είχε καταρτίσει ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις πριν από την ημερομηνία μετάβασης.

Προσέγγιση εύλογης αξίας

Γ20 Για να εφαρμόσει την προσέγγιση εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το συμβατικό περιθώριο κέρδους υπηρεσιών ή το στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης κατά την ημερομηνία μετάβασης ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας μιας ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων τη συγκεκριμένη ημερομηνία και των ταμειακών ροών εκπλήρωσης, επιμετρούμενων τη συγκεκριμένη ημερομηνία. Κατά τον προσδιορισμό της εν λόγω εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει την παράγραφο 47 του ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας* (η οποία σχετίζεται με τα χαρακτηριστικά απαιτήσεων).

Γ20Α Για ομάδα συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται και στα οποία έχουν εφαρμογή οι παράγραφοι 66Α–66Β (χωρίς να χρειάζεται να πληρούνται η προϋπόθεση της παραγράφου Β119Γ), η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το στοιχείο ανάκτησης ζημίας του περιουσιακού στοιχείου εναπομένουσας κάλυψης κατά την ημερομηνία μετάβασης πολλαπλασιάζοντας:

- α) το στοιχείο ζημίας της υποχρέωσης εναπομένουσας κάλυψης των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων κατά την ημερομηνία μετάβασης (βλ. παραγράφους Γ16 και Γ20)· και
- β) το ποσοστό των απαιτήσεων επί των υποκείμενων ασφαλιστηρίων συμβολαίων τις οποίες αναμένει η οικονομική οντότητα να ανακτήσει από την ομάδα των συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται.

Γ20Β Κατ' εφαρμογή των παραγράφων 14–22, κατά την ημερομηνία μετάβασης η οικονομική οντότητα μπορεί να συμπεριλάβει σε επαχθή ομάδα ασφαλιστηρίων συμβολαίων τόσο τα επαχθή ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία καλύπτονται από ομάδα συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται όσο και τα επαχθή ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία δεν καλύπτονται από ομάδα συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται. Προκειμένου να εφαρμόσει την παράγραφο Γ20Α σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί συστηματική και ορθολογική βάση κατανομής για να προσδιορίσει το τμήμα του στοιχείου ζημίας της ομάδας ασφαλιστηρίων συμβολαίων που σχετίζεται με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία καλύπτονται από την ομάδα συμβολαίων ανασφάλισης που κατέχονται.

Γ21 Κατά την εφαρμογή της προσέγγισης εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει την παράγραφο Γ22 προκειμένου να καθορίσει:

- α) τον τρόπο προσδιορισμού ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων, κατ' εφαρμογή των παραγράφων 14–24·
- β) κατά πόσον ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο ανταποκρίνεται στον ορισμό του ασφαλιστηρίου συμβολαίου με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, κατ' εφαρμογή των παραγράφων Β101–Β109·

- γ) τον τρόπο προσδιορισμού προαιρετικών ταμειακών ροών για ασφαλιστήρια συμβόλαια χωρίς χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής, κατ' εφαρμογή των παραγράφων B98–B100· και
- δ) κατά πόσον ένα συμβόλαιο επένδυσης ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμβολαίου επένδυσης με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 71.

Γ22 Η οικονομική οντότητα δύναται να επιλέξει να καθορίσει τα θέματα της παραγράφου Γ21 χρησιμοποιώντας:

- α) λογικές και βάσιμες πληροφορίες σχετικά με το τι θα είχε καθορίσει η οικονομική οντότητα δεδομένων των όρων του συμβολαίου και των συνθηκών της αγοράς κατά την ημερομηνία έναρξης ή αρχικής αναγνώρισης, όπως αρμόζει· ή
- β) λογικές και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία μετάβασης.

Γ22Α Κατά την εφαρμογή της προσέγγισης εύλογης αξίας, η οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να κατατάσσει ως υποχρέωση για επισυμβάσεις απαιτήσεις την υποχρέωση για διακανονισμό απαιτήσεων που προέκυψαν προτού το ασφαλιστήριο συμβόλαιο αποκτηθεί στο πλαίσιο μεταφοράς ασφαλιστηρίων συμβολαίων που δεν συνιστούν επιχείρηση ή στο πλαίσιο συνένωσης επιχειρήσεων εντός του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΧΑ 3.

Γ23 Κατά την εφαρμογή της προσέγγισης εύλογης αξίας, οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να εφαρμόσει την παράγραφο 22 και δύναται περιλάβει σε ομάδα συμβόλαια που εκδίδονται με απόσταση άνω του ενός έτους μεταξύ τους. Η οικονομική οντότητα διαχωρίζει τις ομάδες που περιλαμβάνουν μόνο συμβόλαια που εκδίδονται με απόσταση έως ενός έτους μεταξύ τους (ή λιγότερο) μόνον εφόσον διαθέτει λογικές και βάσιμες πληροφορίες με βάση τις οποίες μπορεί να πραγματοποιήσει τον διαχωρισμό. Είτε η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 22 είτε όχι, επιτρέπεται να προσδιορίζει τα προεξοφλητικά επιτόκια κατά την ημερομηνία αρχικής αναγνώρισης μιας ομάδας που καθορίζονται στις παραγράφους B72 στοιχείο β) – B72 στοιχείο ε) σημείο ii) και τα προεξοφλητικά επιτόκια κατά την ημερομηνία της επισυμβάσεως απαίτησης που καθορίζονται στην παράγραφο B72 στοιχείο ε) σημείο iii) κατά την ημερομηνία μετάβασης αντί της ημερομηνίας αρχικής αναγνώρισης ή επισυμβάσεως απαίτησης.

Γ24 Κατά την εφαρμογή της προσέγγισης εύλογης αξίας, εάν η οικονομική οντότητα επιλέξει να διαχωρίσει τα χρηματοοικονομικά έσοδα ή έξοδα ασφάλισης μεταξύ των αποτελεσμάτων και των λοιπών συνολικών εσόδων, επιτρέπεται να καθορίσει το σωρευτικό ποσό των χρηματοοικονομικών εσόδων ή εξόδων ασφάλισης που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα κατά την ημερομηνία μετάβασης:

α) αναδρομικά —αλλά μόνο εφόσον διαθέτει λογικές και βάσιμες πληροφορίες για να το πράξει· ή

β) ως μηδενικό —εκτός εάν εφαρμόζεται το στοιχείο γ)· και

γ) όσον αφορά ασφαλιστήρια συμβόλαια με χαρακτηριστικά άμεσης συμμετοχής στα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος B134 —ως ίσο προς το σωρευτικό ποσό που αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα σε σχέση με τα υποκείμενα στοιχεία.

Περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης

Γ24Α Κατά την εφαρμογή της προσέγγισης εύλογης αξίας για ένα περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης [βλ. παράγραφο Γ5B στοιχείο β)], κατά την ημερομηνία μετάβασης, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει περιουσιακό στοιχείο για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης σε ποσό ίσο με τις ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης τις οποίες η οικονομική οντότητα θα πραγματοποιούσε κατά την ημερομηνία μετάβασης για τα δικαιώματα απόκτησης:

α) ανακτήσεων ταμειακών ροών απόκτησης ασφάλισης από ασφάλιστρα ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εκδόθηκαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης αλλά δεν αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία μετάβασης·

- β) μελλοντικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων τα οποία αποτελούν ανανεώσεις ασφαλιστηρίων συμβολαίων που αναγνωρίστηκαν κατά την ημερομηνία μετάβασης και ασφαλιστηρίων συμβολαίων που εμπίπτουν στο στοιχείο α) και
- γ) μελλοντικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, πέραν όσων προβλέπονται στο στοιχείο β), μετά την ημερομηνία μετάβασης χωρίς να καταβληθούν εκ νέου οι ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης τις οποίες έχει ήδη καταβάλει η οικονομική οντότητα και είναι άμεσα καταλογιστέες στο σχετιζόμενο χαρτοφυλάκιο ασφαλιστηρίων συμβολαίων.

Γ24B Κατά την ημερομηνία μετάβασης, η οικονομική οντότητα εξαιρεί από την επιμέτρηση των ομάδων ασφαλιστηρίων συμβολαίων το ποσό τυχόν περιουσιακού στοιχείου για ταμειακές ροές απόκτησης ασφάλισης.

Συγκριτική πληροφόρηση

- Γ25 Με την επιφύλαξη της αναφοράς της παραγράφου Γ2 στοιχείο β) στην ετήσια περίοδο αναφοράς που προηγείται άμεσα της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής, η οικονομική οντότητα δύναται επίσης να παρουσιάσει προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17 για οποιαδήποτε από τις προηγούμενες παρουσιασθείσες περιόδους, αλλά δεν απαιτείται να το πράξει. Εάν η οικονομική οντότητα πράγματι παρουσιάσει συγκριτικές πληροφορίες για οποιαδήποτε από τις προηγούμενες περιόδους, η αναφορά της παραγράφου Γ2 στοιχείο β) στην «έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς, αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής» ερμηνεύεται ως «έναρξη της νωρίτερης προσαρμοσμένης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάστηκε».
- Γ26 Η οικονομική οντότητα δεν απαιτείται να παρέχει τις γνωστοποιήσεις που καθορίζονται στις παραγράφους 93–132 για οποιαδήποτε περίοδο παρουσιάστηκε πριν από την έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς η οποία προηγείται άμεσα της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής.
- Γ27 Εάν η οικονομική οντότητα παρουσιάσει μη προσαρμοσμένες συγκριτικές πληροφορίες και γνωστοποιήσεις για οποιαδήποτε προηγούμενη περίοδο, καθορίζει με σαφήνεια τα στοιχεία που δεν έχουν προσαρμοστεί ακόμα, γνωστοποιεί ότι έχουν καταρτιστεί σε διαφορετική βάση και επεξηγεί τη συγκεκριμένη βάση.
- Γ28 Η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να γνωστοποιεί προηγουμένως αδημοσίευτες πληροφορίες σχετικά με την εξέλιξη απαιτήσεων που έλαβαν χώρα περισσότερο από πέντε έτη πριν από το τέλος της ετήσιας περιόδου αναφοράς στο οποίο εφαρμόζει για πρώτη φορά το ΔΠΧΑ 17. Ωστόσο, εάν η οικονομική οντότητα δεν γνωστοποιήσει τις εν λόγω πληροφορίες, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Οντότητες που εφαρμόζουν για πρώτη φορά το ΔΠΧΑ 17 και το ΔΠΧΑ 9 ταυτόχρονα

- Γ28A Μια οντότητα που εφαρμόζει για πρώτη φορά το ΔΠΧΑ 17 και το ΔΠΧΑ 9 ταυτόχρονα επιτρέπεται να εφαρμόζει τις παραγράφους Γ28B–Γ28E (επικάλυψη κατάταξης) για τους σκοπούς της παρουσίασης συγκριτικών πληροφοριών σχετικά με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, εάν οι συγκριτικές πληροφορίες για το εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν έχουν επαναδιατυπωθεί για το ΔΠΧΑ 9. Οι συγκριτικές πληροφορίες για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο δεν θα επαναδιατυπώνονται για το ΔΠΧΑ 9 εάν είτε η οντότητα επιλέξει να μην επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους (βλ. παράγραφο 7.2.15 του ΔΠΧΑ 9) είτε η οντότητα επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους αλλά το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο έχει παύσει να αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια των εν λόγω προηγούμενων περιόδων (βλ. παράγραφο 7.2.1 του ΔΠΧΑ 9).
- Γ28B Μια οντότητα που εφαρμόζει την επικάλυψη κατάταξης σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο παρουσιάζει συγκριτικές πληροφορίες σαν να είχαν εφαρμοστεί οι απαιτήσεις κατάταξης και επιμέτρησης του ΔΠΧΑ 9 στο εν λόγω χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Η οντότητα χρησιμοποιεί εύλογες και βάσιμες πληροφορίες που είναι διαθέσιμες κατά την ημερομηνία μετάβασης [βλέπε παράγραφο Γ2 στοιχείο β)] για να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα αναμένει ότι το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα καταταγεί και θα επιμετρηθεί κατά την αρχική εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9 (για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει προκαταρκτικές εκτιμήσεις που διενεργήθηκαν για την προετοιμασία της αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9).

Γ28Γ Κατά την εφαρμογή της επικάλυψης κατάταξης σε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οντότητα δεν υποχρεούται να εφαρμόζει τις απαιτήσεις απομείωσης του τμήματος 5.5 του ΔΠΧΑ 9. Εάν, βάσει της κατάταξης που καθορίζεται κατ'εφαρμογή της παραγράφου Γ28Β, το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα υπόκειτο στις απαιτήσεις απομείωσης του τμήματος 5.5 του ΔΠΧΑ 9 αλλά η οντότητα δεν εφαρμόζει τις απαιτήσεις αυτές κατά την εφαρμογή της επικάλυψης κατάταξης, η οντότητα εξακολουθεί να παρουσιάζει κάθε ποσό που αναγνωρίστηκε σε σχέση με την απομείωση κατά την προηγούμενη περίοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση*. Σε αντίθετη περίπτωση, τα ποσά αυτά αντλιογίζονται.

Γ28Δ Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της προηγούμενης λογιστικής αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και της λογιστικής αξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης που προκύπτει από την εφαρμογή των παραγράφων Γ28Β–Γ28Γ αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, όπως αρμόζει) κατά την ημερομηνία μετάβασης.

Γ28Ε Μια οντότητα που εφαρμόζει τις παραγράφους Γ28Β–Γ28Δ:

α) γνωστοποιεί ποιοτικές πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν:

i) τον βαθμό στον οποίο εφαρμόστηκε η επικάλυψη κατάταξης (για παράδειγμα, αν έχει εφαρμοστεί σε όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έχουν παύσει να αναγνωρίζονται στη συγκριτική περίοδο)·

ii) κατά πόσον και σε τι βαθμό έχουν εφαρμοστεί οι απαιτήσεις απομείωσης του τμήματος 5.5 του ΔΠΧΑ 9 (βλ. παράγραφο Γ28Γ)·

β) εφαρμόζει τις παραγράφους αυτές μόνο όσον αφορά τις συγκριτικές πληροφορίες για τις περιόδους αναφοράς μεταξύ της ημερομηνίας μετάβασης στο ΔΠΧΑ 17 και της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17 (βλέπε παραγράφους Γ2 και Γ25)· και

γ) εφαρμόζει, κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9, τις μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 (βλ. τμήμα 7.2 του ΔΠΧΑ 9).

Επαναπροσδιορισμός των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων

Γ29 Κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, μια οικονομική οντότητα που είχε εφαρμόσει το ΔΠΧΑ 9 σε ετήσιες περιόδους αναφοράς πριν από την αρχική εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17:

α) δύναται να επαναπροσδιορίσει κατά πόσον ένα επιλέξιμο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πληροί την προϋπόθεση της παραγράφου 4.1.2 στοιχείο α) ή της παραγράφου 4.1.2Α στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι επιλέξιμο μόνο όταν δεν κατέχεται σε σχέση με δραστηριότητα που δεν σχετίζεται με τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Παραδείγματα χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν θα ήταν επιλέξιμα για επαναπροσδιορισμό είναι χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται σε σχέση με τραπεζικές δραστηριότητες ή χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται σε κεφάλαια που σχετίζονται με συμβόλαια επένδυσης που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17·

β) ανακαλεί τον προηγούμενο προσδιορισμό ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ως επιμετρούμενου στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εάν η προϋπόθεση της παραγράφου 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9 δεν πληρούται πλέον λόγω της εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17·

γ) δύναται να προσδιορίσει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως επιμετρούμενο στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων εφόσον πληρούται η προϋπόθεση της παραγράφου 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9·

- δ) δύναται να προσδιορίσει επένδυση σε συμμετοχικό τίτλο ως επιμετρούμενη στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9·
- ε) δύναται να ανακαλέσει τον προηγούμενο προσδιορισμό επένδυσης σε συμμετοχικό τίτλο ως επιμετρούμενης στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 5.7.5 του ΔΠΧΑ 9.
- Γ30 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Γ29 σύμφωνα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που ισχύουν κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τους εν λόγω προσδιορισμούς και τις κατατάξεις αναδρομικά. Σε αυτό το πλαίσιο, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις σχετικές μεταβατικές απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9. Η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής για αυτόν τον σκοπό θεωρείται ότι είναι η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17.
- Γ31 Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την παράγραφο Γ29 δεν απαιτείται να επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους προκειμένου να αντικατοπτρίζει τις εν λόγω μεταβολές σε προσδιορισμούς ή κατατάξεις. Η οικονομική οντότητα μπορεί να αναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους μόνο αν αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης. Εάν η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους, οι επαναδιατυπωθείσες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αντικατοπτρίζουν όλες τις απαιτήσεις του ΔΠΧΑ 9 για τα εν λόγω επηρεαζόμενα περιουσιακά στοιχεία. Εάν η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώσει προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζει, στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή σε άλλο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, όπως αρμόζει) κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής, τυχόν διαφορά μεταξύ:
- α) της προηγούμενης λογιστικής αξίας των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων· και
- β) της λογιστικής αξίας των εν λόγω χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής.
- Γ32 Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Γ29, γνωστοποιεί σε εκείνη την ετήσια περίοδο αναφοράς για τα εν λόγω χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ανά κατηγορία:
- α) εάν εφαρμόζεται η παράγραφος Γ29 στοιχείο α) —τη βάση επί της οποίας προσδιορίζει τα επιλέξιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία·
- β) εάν εφαρμόζεται οποιαδήποτε από τις παραγράφους Γ29 στοιχείο α)–Γ29 στοιχείο ε):
- i) την κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία των επηρεαζόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που καθορίστηκαν αμέσως πριν από την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17· και
- ii) τη νέα κατηγορία επιμέτρησης και τη λογιστική αξία των επηρεαζόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που καθορίστηκαν αμέσως μετά την εφαρμογή της παραγράφου Γ29.
- γ) εάν εφαρμόζεται η παράγραφος Γ29 στοιχείο β) —τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της κατάστασης οικονομικής θέσης που είχαν προσδιορισθεί προηγουμένως ως επιμετρούμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9 και τα οποία δεν προσδιορίζονται πλέον κατ' αυτόν τον τρόπο.
- Γ33 Όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο Γ29, γνωστοποιεί σε εκείνη την ετήσια περίοδο αναφοράς ποιοτικές πληροφορίες που θα επιτρέψουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τα ακόλουθα:
- α) τον τρόπο με τον οποίο εφάρμοσε την παράγραφο Γ29 στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία η κατάταξη των οποίων μεταβλήθηκε κατά την αρχική εφαρμογή του ΔΠΧΑ 17·

- β) τους λόγους κάθε προσδιορισμού ή αποπροσδιορισμού χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ως επιμετρούμενων στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4.1.5 του ΔΠΧΑ 9· και
- γ) τους λόγους για τους οποίους η οικονομική οντότητα κατέληξε σε τυχόν διαφορετικά συμπεράσματα στο πλαίσιο της νέας αξιολόγησης κατ' εφαρμογή των παραγράφων 4.1.2 στοιχείο α) ή 4.1.2Α στοιχείο α) του ΔΠΧΑ 9.

Γ33Α Για ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που έχει παύσει να αναγνωρίζεται μεταξύ της ημερομηνίας μετάβασης και της ημερομηνίας αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17, μια οντότητα μπορεί να εφαρμόζει τις παραγράφους Γ28B-Γ28E (επικάλυψη κατάταξης) για τους σκοπούς της παρουσίασης συγκριτικών πληροφοριών σαν να είχε εφαρμοστεί η παράγραφος Γ29 στο εν λόγω περιουσιακό στοιχείο. Μια τέτοια οντότητα προσαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων Γ28B-Γ28E έτσι ώστε η επικάλυψη κατάταξης να βασίζεται στον τρόπο με τον οποίο η οντότητα αναμένει ότι το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θα προσδιοριστεί κατ' εφαρμογή της παραγράφου Γ29 κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής του ΔΠΧΑ 17.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΑΛΛΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΔΠΧΑ

Γ34 Το ΔΠΧΑ 17 αντικαθιστά το ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*, όπως τροποποιήθηκε το 2020.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 1

Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις θέσης εκτός λειτουργίας, αποκατάσταση και συναφείς υποχρεώσεις

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις.
- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
- ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Πολλές οικονομικές οντότητες έχουν τη δέσμευση να παροπλίσουν, να απομακρύνουν και να αποκαταστήσουν στοιχεία των ενσώματων παγίων. Στην παρούσα διερμηνεία, οι εν λόγω δεσμεύσεις αυτές αναφέρονται ως «παροπλισμός, αποκατάσταση και συναφείς υποχρεώσεις». Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, στο κόστος ενός στοιχείου ενσώματων παγίων περιλαμβάνεται η αρχική εκτίμηση του κόστους παροπλισμού και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης της τοποθεσίας στην οποία βρίσκεται, δέσμευση που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη. Το ΔΛΠ 37 περιέχει απαιτήσεις σχετικά με την επιμέτρηση του παροπλισμού, της αποκατάστασης και των συναφών υποχρεώσεων. Η παρούσα διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση για τη λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των μεταβολών στην επιμέτρηση των υφιστάμενων υποχρεώσεων παροπλισμού, αποκατάστασης και των συναφών υποχρεώσεων.

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) αναγνωρίζεται ως υποχρέωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37.

Για παράδειγμα, μια υποχρέωση παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης μπορεί να υφίσταται για τον παροπλισμό ενός εργοστασίου, την αποκατάσταση ενός χώρου που υπέστη περιβαλλοντικές ζημιές σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή την απομάκρυνση εξοπλισμού.

ΘΕΜΑ

- 3 Η παρούσα διερμηνεία ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των ακόλουθων γεγονότων που μεταβάλλουν την επιμέτρηση υποχρέωσης παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης:
 - α) μεταβολή στην εκτιμώμενη εκροή πόρων που αντιπροσωπεύουν οικονομικά οφέλη (π.χ. ταμειακές ροές), η οποία απαιτείται για το διακανονισμό της δέσμευσης·
 - β) μεταβολή στο τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο της αγοράς, όπως ορίζεται στην παράγραφο 47 του ΔΛΠ 37 (περιλαμβάνει τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν τη συγκεκριμένη υποχρέωση)· και
 - γ) αύξηση που αντικατοπτρίζει την πάροδο του χρόνου (αναφέρεται και ως αναστροφή της προεξόφλησης).

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 4 Οι μεταβολές στην επιμέτρηση υφιστάμενων υποχρεώσεων παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφών υποχρεώσεων που ανακύπτουν από μεταβολές στο εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα ή στο ύψος της εκροής πόρων που αντιπροσωπεύουν οικονομικά οφέλη, οι οποίοι απαιτούνται για τον διακανονισμό της δέσμευσης ή από μια μεταβολή του προεξοφλητικού επιτοκίου αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις παραγράφους 5-7 κατωτέρω.
- 5 Εάν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους:
- α) με την επιφύλαξη του στοιχείου β), οι μεταβολές στην υποχρέωση προστίθενται ή αφαιρούνται από το κόστος του σχετικού περιουσιακού στοιχείου στην τρέχουσα περίοδο·
 - β) το ποσό που αφαιρείται από το κόστος του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Εάν μια μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η υπέρβαση αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα·
 - γ) εάν η προσαρμογή καταλήγει σε αύξηση του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εξετάζει αν αυτό αποτελεί ένδειξη ότι η νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην είναι πλήρως ανακτήσιμη. Αν αποτελεί τέτοια ένδειξη, η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση αξίας εκτιμώντας το ανακτήσιμο ποσό επ' αυτού και αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε ζημία απομείωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.
- 6 Εάν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής:
- α) οι μεταβολές της υποχρέωσης μεταβάλλουν το πλεόνασμα ή το έλλειμμα αναπροσαρμογής που είχε αναγνωρισθεί προηγουμένως για το περιουσιακό στοιχείο, ώστε:
 - i) μια μείωση της υποχρέωσης [υποκείμενη στο στοιχείο β)] αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και αυξάνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια, με τη διαφορά ότι αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα στο μέτρο που αναστρέφει ένα έλλειμμα αναπροσαρμογής επί του περιουσιακού στοιχείου που προηγουμένως είχε αναγνωρισθεί στα αποτελέσματα,
 - ii) μια αύξηση της υποχρέωσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, με τη διαφορά ότι αναγνωρίζεται απευθείας στα λοιπά συνολικά έσοδα και μειώνει το πλεόνασμα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια κατά την έκταση που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια στο μέτρο που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο για το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής·
 - β) στην περίπτωση που μια μείωση της υποχρέωσης υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωρισθεί εάν το περιουσιακό στοιχείο τηρείτο λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, η υπέρβαση αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα·
 - γ) μια μεταβολή της υποχρέωσης αποτελεί ένδειξη ότι το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμοστεί ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν με χρήση της εύλογης αξίας στο τέλος της περιόδου αναφοράς. Κάθε τέτοια αναπροσαρμογή λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ποσών που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα βάσει του στοιχείου α). Εάν απαιτείται αναπροσαρμογή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία της εν λόγω κατηγορίας αναπροσαρμόζονται·
 - δ) το ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποίηση στην κατάσταση συνολικών εσόδων κάθε στοιχείου των λοιπών συνολικών εσόδων ή εξόδων. Κατά τη συμμόρφωση με την απαίτηση αυτή, η μεταβολή του πλεονάσματος αναπροσαρμογής που ανακύπτει από τη μεταβολή της υποχρέωσης θα προσδιορίζεται και θα γνωστοποιείται αναλόγως.
- 7 Το προσαρμοσμένο αποσβέσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Συνεπώς, όταν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, κάθε μεταγενέστερη μεταβολή στην υποχρέωση αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιείται. Αυτό εφαρμόζεται είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής.
- 8 Η περιοδική αναστροφή της προεξόφλησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ως χρηματοοικονομικό κόστος όταν πραγματοποιείται. Η κεφαλαιοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 δεν επιτρέπεται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 9 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Σεπτεμβρίου 2004 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη διερμηνεία για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2004, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 9Α Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- 9Β Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 2. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 10 Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη* ⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁹⁾ Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα διερμηνεία για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, ακολουθεί τις απαιτήσεις της προηγούμενης έκδοσης του ΔΛΠ 8, που είχε τίτλο *Καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, θεμελιώδη λάθη και μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές*, εκτός εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την αναθεωρημένη έκδοση του εν λόγω προτύπου για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 2

Μερίδες μελών σε συνεταιριστικές εταιρείες και παρεμφερή μέσα

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα
- ΔΠΧΑ 13 Επιμέτρηση εύλογης αξίας
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) ⁽⁶⁰⁾

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Οι συνεταιριστικές και άλλες παρόμοιες οντότητες δημιουργούνται από ομάδες ατόμων που επιθυμούν να καλύψουν κοινές οικονομικές ή κοινωνικές ανάγκες. Οι εθνικοί νόμοι συνήθως ορίζουν τον συνεταιρισμό ως μια εταιρεία που επιδιώκει να προαγάγει την οικονομική εξέλιξη των μελών της μέσω μιας κοινής επιχειρηματικής δραστηριότητας (η αρχή της αυτοβοήθειας). Οι συμμετοχές των μελών σε συνεταιρισμό χαρακτηρίζονται συχνά ως μερίδια μελών, ως μονάδες ή με κάποια παρόμοια ονομασία και αναφέρεται στο εξής ως «μερίδες μελών».
- 2 Το ΔΛΠ 32 θέτει τις αρχές για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων ως χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή ιδίων κεφαλαίων. Ειδικότερα, οι αρχές αυτές εφαρμόζονται στην κατάταξη των μέσων με δικαίωμα αποπληρωμής που επιτρέπουν στον κάτοχο να διαθέσει τα εν λόγω μέσα στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Η εφαρμογή αυτών των αρχών στις μερίδες μελών ενός συνεταιρισμού και σε όμοια μέσα είναι δύσκολη. Κάποιοι από τους συνεργαζόμενους φορείς του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχουν ζητήσει βοήθεια προκειμένου να κατανοήσουν πώς εφαρμόζονται οι αρχές του ΔΛΠ 32 σε μερίδες μελών και σε όμοια μέσα που έχουν κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χαρακτηριστικά αυτά επηρεάζουν την κατάταξη τους ως υποχρεώσεων ή ιδίων κεφαλαίων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών μέσων που εκδίδονται προς τα μέλη συνεταιρισμών που αποδεικνύουν τα ιδιοκτησιακά δικαιώματα των μελών στην οικονομική οντότητα. Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που δύνανται να διακανονιστούν ή θα διακανονιστούν με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας.

ΘΕΜΑ

- 4 Πολλά χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των μερίδων των μελών, έχουν χαρακτηριστικά ιδίων κεφαλαίων, όπως τα δικαιώματα ψήφου και το δικαίωμα συμμετοχής σε διανομές μερισμάτων. Κάποια χρηματοοικονομικά μέσα δίνουν στον κάτοχο το δικαίωμα να ζητήσει την εξόφληση έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά δύνανται να περιλαμβάνουν ή να υπόκεινται σε περιορισμούς σχετικά με το αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα εξοφληθούν. Πώς θα πρέπει να αξιολογούνται αυτοί οι όροι εξόφλησης προκειμένου να προσδιοριστεί αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα καταταχθούν ως υποχρεώσεις ή ως ίδια κεφάλαια;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 5 Το συμβατικό δικαίωμα του κατόχου ενός χρηματοοικονομικού μέσου (συμπεριλαμβανομένων των μερίδων μελών σε συνεταιρισμούς) να ζητήσει την εξόφληση δεν προϋποθέτει, από μόνο του, την κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου ως χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Μάλλον, η οικονομική οντότητα πρέπει να λάβει υπόψη όλους τους όρους και τις προϋποθέσεις του χρηματοοικονομικού μέσου για να προσδιορίσει αν θα κατατάξει ως χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ως ίδια κεφάλαια. Στους όρους και προϋποθέσεις περιλαμβάνονται σχετικοί τοπικοί νόμοι, κανονισμοί και το καταστατικό της οικονομικής οντότητας που ισχύει κατά την ημερομηνία της κατάταξης, αλλά όχι οι αναμενόμενες μελλοντικές τροποποιήσεις εκείνων των νόμων, των κανονισμών ή του καταστατικού.
- 6 Μερίδες μελών που θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια εάν τα μέλη δεν είχαν το δικαίωμα να ζητήσουν εξόφληση, είναι ίδια κεφάλαια εάν υφίσταται οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 7 και 8, ή οι μερίδες μελών έχουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32. Οι καταθέσεις όψεως, περιλαμβανομένων των τρεχούμενων λογαριασμών, των καταθετικών λογαριασμών και των παρόμοιων συμβάσεων που προκύπτουν όταν τα μέλη φέρονται ως πελάτες, είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

⁽⁶⁰⁾ Τον Αύγουστο του 2005, το ΔΛΠ 32 τροποποιήθηκε ως ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση. Τον Φεβρουάριο του 2008 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) τροποποίησε το ΔΛΠ 32 και απαιτεί τα μέσα να κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια εάν αυτά τα μέσα περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32.

- 7 Οι μερίδες των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια εάν η οικονομική οντότητα έχει άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί να εξοφλήσει τις μερίδες των μελών.
- 8 Οι τοπικοί νόμοι ή οι κανονισμοί ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας δύνανται να επιβάλουν διάφορες απαγορεύσεις στην εξόφληση των μετοχών των μελών, π.χ. άνευ όρων απαγορεύσεις ή απαγορεύσεις που βασίζονται σε κριτήρια ρευστότητας. Εάν η εξόφληση απαγορεύεται ρητά από τους τοπικούς νόμους ή τους κανονισμούς ή το καταστατικό της οικονομικής οντότητας, οι μερίδες των μελών θεωρούνται ίδια κεφάλαια. Ωστόσο, οι διατάξεις των τοπικών νόμων, των κανονισμών ή του καταστατικού της οικονομικής οντότητας που απαγορεύουν την εξόφληση μόνον εφόσον πληρούνται (ή δεν πληρούνται) ορισμένες προϋποθέσεις —όπως περιορισμοί που αφορούν τη ρευστότητα— δεν έχουν ως συνέπεια οι μερίδες των μελών να θεωρούνται ίδια κεφάλαια.
- 9 Μια άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι απόλυτη, με την έννοια ότι απαγορεύονται όλες οι εξοφλήσεις. Μια άνευ όρων απαγόρευση μπορεί να είναι μερική, με την έννοια ότι απαγορεύει την εξόφληση των μετοχών των μελών αν η εξόφληση θα γινόταν η αιτία ώστε ο αριθμός των μερίδων μελών ή το ύψος του καταβεβλημένου κεφαλαίου από μερίδες μελών να πέσει κάτω από ένα ορισμένο επίπεδο. Μετοχές μελών που υπερβαίνουν την απαγόρευση εξόφλησης είναι υποχρεώσεις, εκτός εάν η οικονομική οντότητα έχει το άνευ όρων δικαίωμα άρνησης της εξόφλησης όπως περιγράφεται στην παράγραφο 7 ή οι μετοχές των μελών περιλαμβάνουν όλα τα χαρακτηριστικά και πληρούν τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32. Σε μερικές περιπτώσεις, ο αριθμός των μερίδων ή το ποσό καταβεβλημένου κεφαλαίου που υπόκειται σε απαγόρευση εξόφλησης μπορεί να αλλάζει από χρόνο σε χρόνο. Μια τέτοια μεταβολή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μεταβίβαση ανάμεσα στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και στα ίδια κεφάλαια.
- 10 Κατά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα επιμετρά τη χρηματοοικονομική της υποχρέωση για εξόφληση στην εύλογη αξία. Για τις μερίδες μελών με χαρακτηριστικό εξόφλησης, η οικονομική οντότητα επιμετρά την εύλογη αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για εξόφληση σε ποσό όχι χαμηλότερο από το μέγιστο καταβλητέο ποσό σύμφωνα με τους όρους της προεξόφλησης του καταστατικού της ή του εφαρμοστέου νόμου, προεξοφλημένο από την πρώτη ημερομηνία που το ποσό αυτό θα μπορούσε να γίνει απαιτητό (βλ. παράδειγμα 3).
- 11 Όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 35 του ΔΛΠ 32, οι διανομές προς τους κατόχους συμμετοχικών τίτλων αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Οι τόκοι, τα μερίσματα και άλλες αποδόσεις που σχετίζονται με χρηματοοικονομικά μέσα που κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είναι έξοδα, ανεξάρτητα αν τα ποσά που καταβάλλονται χαρακτηρίζονται σύμφωνα με τον νόμο ως μερίσματα, τόκοι ή αλλιώς.
- 12 Το προσάρτημα, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της συναίνεσης, παρέχει παραδείγματα της εφαρμογής αυτής της ομόφωνης αποδοχής.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

- 13 Όταν μια αλλαγή στην απαγόρευση εξόφλησης οδηγεί σε μεταβίβαση ανάμεσα στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί χωριστά το ποσό, τον χρόνο και τον λόγο της μεταβίβασης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 14 Η ημερομηνία έναρξης ισχύος και οι μεταβατικές διατάξεις της παρούσας διερμηνείας είναι ίδιες με εκείνες του ΔΛΠ 32 (όπως αναθεωρήθηκε το 2003). Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για περίοδο η οποία αρχίζει πριν από την 1η Μαρτίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται αναδρομικά.
- 14A Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 6, 9, A1 και A12 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τα οριζόμενα στο έγγραφο Χρηματοοικονομικά μέσα με δικαίωμα αποπληρωμής και δεσμεύσεις που ανακύπτουν κατά την εκκαθάριση (Τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 1), που εκδόθηκε τον Φεβρουάριο του 2008, για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις των παραγράφων 6, 9, A1 και A12 εφαρμόζονται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 15 [Απαλείφθηκε]
- 16 Το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποίησε την παράγραφο A8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

- 17 Με τον Κύκλο ετήσιων βελτιώσεων 2009-2011, που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012, τροποποιήθηκε η παράγραφος 11. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την εν λόγω τροποποίηση του ΔΛΠ 32 στο πλαίσιο του Κύκλου ετήσιων βελτιώσεων 2009-2011 (που εκδόθηκε τον Μάιο του 2012) για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση της παραγράφου 11 εφαρμόζεται από την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.
- 18 [Απαλείφθηκε]
- 19 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι A8 και A10 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 15 και 18. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.

Προσάρτημα

Παράδειγμα της εφαρμογής της συναίνεσης

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της διερμηνείας.

- A1 Στο παρόν προσάρτημα παρατίθενται επτά παραδείγματα της εφαρμογής της ομόφωνης αποδοχής της ΕΔΔΠΧΑ. Τα παραδείγματα αυτά είναι ενδεικτικά και μπορεί να υπάρχουν και άλλα μοτίβα γεγονότων. Κάθε παράδειγμα τεκμαίρει ότι δεν υπάρχουν προϋποθέσεις άλλες από αυτές που παρατίθενται στα δεδομένα του παραδείγματος που θα απαιτούσαν να καταταγεί το χρηματοοικονομικό μέσο ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και ότι το χρηματοοικονομικό μέσο δεν έχει όλα τα χαρακτηριστικά ή δεν πληροί όλες τις προϋποθέσεις των παραγράφων 16Α και 16Β ή των παραγράφων 16Γ και 16Δ του ΔΛΠ 32.

ΑΝΕΥ ΟΡΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΑΡΝΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (παράγραφος 7)

Παράδειγμα 1

Δεδομένα

- A2 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας ορίζει ότι οι εξοφλήσεις υπόκεινται αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Στο καταστατικό δεν υπάρχουν περαιτέρω διευκρινίσεις ή περιορισμοί σε ό,τι αφορά τη διακριτική ευχέρεια αυτή. Η οικονομική οντότητα δεν έχει ποτέ αρνηθεί να εξοφλήσει μερίδες μελών της, σε οποιαδήποτε στιγμή της ύπαρξής της, αν και το διοικητικό της συμβούλιο έχει το δικαίωμα αυτό.

Κατάταξη

- A3 Η οικονομική οντότητα έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί την εξόφληση και οι μερίδες μελών είναι ίδια κεφάλαια. Το ΔΛΠ 32 καθιερώνει αρχές για την κατάταξη που βασίζονται στους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου και επισημαίνει ότι η εμπειρία του παρελθόντος ή η πρόθεση να κάνει πληρωμές κατά το δοκούν δεν ενεργοποιεί αυτόματα την κατάταξη ως υποχρέωση. Η παράγραφος ΟΕ26 του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

Όταν οι προνομιούχες μερίδες δεν είναι εξοφλήσιμες, η κατάλληλη κατάταξή τους προσδιορίζεται από τα άλλα δικαιώματα, που μπορεί να ακολουθούν τις μερίδες. Η κατάταξη βασίζεται στην αξιολόγηση της ουσίας των συμβατικών διακανονισμών και στους ορισμούς μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και ενός συμμετοχικού τίτλου. Όταν οι διανομές στους κατόχους των προνομιούχων μερίδων, σωρευτικές ή μη σωρευτικές, εναπόκεινται στη διακριτική ευχέρεια του εκδότη, οι μερίδες αποτελούν συμμετοχικούς τίτλους. Για παράδειγμα, η κατάταξη μιας προνομιούχου μερίδας ως συμμετοχικού τίτλου ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης δεν επηρεάζεται από:

- α) ένα παρελθόν διανομών·
 - β) την πρόθεση να γίνουν διανομές στο μέλλον·
 - γ) μια πιθανή αρνητική επίδραση στην τιμή των κοινών μερίδων του εκδότη αν δεν γίνουν διανομές (λόγω περιορισμών στην καταβολή μερισμάτων επί των κοινών μερίδων αν δεν καταβληθούν μερίσματα επί των προνομιούχων μερίδων)·
 - δ) το ύψος των αποθεματικών του εκδότη·
 - ε) τα αναμενόμενα αποτελέσματα του εκδότη για κάποια περίοδο· ή
- στ) την ευχέρεια ή τη δυσχέρεια του εκδότη να επηρεάσει το ύψος των αποτελεσμάτων του για την περίοδο.

Παράδειγμα 2

Δεδομένα

- A4 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας ορίζει ότι οι εξοφλήσεις υπόκεινται αποκλειστικά στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, το καταστατικό ορίζει επίσης ότι η έγκριση της αίτησης για εξόφληση είναι αυτόματη εκτός αν η οικονομική οντότητα δεν είναι σε θέση να προβεί σε πληρωμές χωρίς να παραβεί τους τοπικούς κανονισμούς που αφορούν τη ρευστότητα ή το αποθεματικό.

Κατάταξη

- A5 Η οικονομική οντότητα δεν έχει το άνευ όρων δικαίωμα να αρνηθεί την εξόφληση και οι μερίδες μελών είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Οι περιορισμοί που προαναφέρθηκαν βασίζονται στην ικανότητα της οικονομικής οντότητας να διακανονήσει την υποχρέωσή της. Περιορίζουν τις εξοφλήσεις μόνον εφόσον οι απαιτήσεις που αφορούν τη ρευστότητα ή το αποθεματικό δεν πληρούνται και ακόμη και τότε, μόνο για το διάστημα μέχρι την πλήρωσή τους. Συνεπώς, σύμφωνα με τις αρχές που καθιερώθηκαν στο ΔΛΠ 32, δεν καταλήγουν σε κατάταξη του χρηματοοικονομικού μέσου ως ίδια κεφάλαια. Η παράγραφος ΟΕ25 του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

Οι προνομιούχες μερίδες μπορεί να εκδίδονται με διάφορα δικαιώματα. Κατά τον προσδιορισμό αν μια προνομιούχος μερίδα είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικός τίτλος, ο εκδότης εκτιμά τα ειδικά δικαιώματα που ακολουθούν τη μερίδα για να προσδιορίζει αν αυτή παρουσιάζει τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Για παράδειγμα, μια προνομιούχος μερίδα που προβλέπει εξόφληση σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή σύμφωνα με το δικαίωμα προαίρεσης του κατόχου, περιέχει μια χρηματοοικονομική δέσμευση, επειδή ο εκδότης έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στον κάτοχο της μερίδας. Η πιθανή αδυναμία ενός εκδότη να ικανοποιήσει τη δέσμευση εξόφλησης μιας προνομιούχου μερίδας, όταν συμβατικά απαιτείται η εξόφληση, λόγω έλλειψης κεφαλαίων, καταστατικού περιορισμού ή ανεπαρκών κερδών ή αποθεματικών, δεν αναιρεί την δέσμευση. [Τα έντονα γράμματα προστέθηκαν.]

ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ (παράγραφοι 8 και 9)

Παράδειγμα 3**Δεδομένα**

- A6 Ένας συνεταιρισμός έχει εκδώσει μερίδες στα μέλη του σε διαφορετικές ημερομηνίες και για διαφορετικά ποσά στο παρελθόν, ως εξής:

α) την 1η Ιανουαρίου 20X1, 100 000 μερίδες έναντι 10NM έκαστη (1 000 000NM).

β) την 1η Ιανουαρίου 20X2, 100 000 μερίδες έναντι 20NM έκαστη (ακόμη 2 000 000NM, έτσι ώστε το σύνολο των εκδοθεισών μερίδων να είναι 3 000 000NM).

Οι μερίδες είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση στο ποσό έναντι του οποίου εκδόθηκαν.

- A7 Το καταστατικό της εταιρείας ορίζει ότι οι συνολικές εξοφλήσεις δεν μπορούν να υπερβούν το 20 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μερίδων των μελών της σε κυκλοφορία ανά πάσα στιγμή. Την 31η Δεκεμβρίου 20X2, η οικονομική οντότητα έχει 200 000 μερίδες σε κυκλοφορία, που αντιπροσωπεύει τον υψηλότερο αριθμό μερίδων σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ και δεν έχουν εξοφληθεί μερίδες κατά το παρελθόν. Την 1η Ιανουαρίου 20X3, η οικονομική οντότητα τροποποιεί το καταστατικό της και αυξάνει το επιτρεπόμενο επίπεδο των συνολικών εξοφλήσεων στο 25 τοις εκατό του υψηλότερου αριθμού των μερίδων των μελών της σε κυκλοφορία που έχει υπάρξει ποτέ.

Κατάταξη**Προτού τροποποιηθεί το καταστατικό**

- A8 Οι μερίδες μελών πέραν εκείνων για τις οποίες υπάρχει απαγόρευση εξαγοράς συνιστούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η συνεταιριστική εταιρεία επιμετρά τη συγκεκριμένη χρηματοοικονομική υποχρέωση στην εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση. Δεδομένου ότι οι εν λόγω μερίδες είναι εξοφλητέες σε πρώτη ζήτηση, η συνεταιριστική εταιρεία επιμετρά την εύλογη αξία των εν λόγω χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων σύμφωνα με την παράγραφο 47 του ΔΠΧΑ 13: «Η εύλογη αξία μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. μια κατάθεση όψεως) δεν υπολείπεται του ποσού που είναι πληρωτέο σε πρώτη ζήτηση...». Ως εκ τούτου, η συνεταιριστική εταιρεία ανακατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις το μέγιστο ποσό καταβλητέο σε πρώτη ζήτηση σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης.

- A9 Την 1η Ιανουαρίου 20X1 το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης είναι 20 000 μερίδες των 10NM έκαστη και συνεπώς, η οικονομική οντότητα κατατάσσει 200 000NM ως χρηματοοικονομική υποχρέωση και 800 000NM ως ίδια κεφάλαια. Όμως, την 1η Ιανουαρίου 20X2, λόγω της νέας έκδοσης μερίδων των 20NM, το μέγιστο ποσό που είναι καταβλητέο σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης αυξάνεται σε 40 000 μερίδες των 20NM έκαστη. Η έκδοση των επιπρόσθετων μερίδων των 20NM δημιουργεί μια νέα υποχρέωση που επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στην εύλογη αξία. Η υποχρέωση μετά την έκδοση αυτών των μερίδων είναι 20 τοις εκατό των συνολικών εκδοθεισών μετοχών (200 000), επιμετρούμενων με 20NM, ή 800 000NM. Αυτό απαιτεί την αναγνώριση μιας πρόσθετης υποχρέωσης 600 000NM. Στο παράδειγμα αυτό, δεν αναγνωρίζεται κέρδος ή ζημία. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα κατατάσσει 800 000NM ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και 2 200 000NM ως ίδια κεφάλαια. Για τους σκοπούς του παραδείγματος, θεωρείται ότι τα ποσά αυτά δεν μεταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 20X1 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 20X2.

Μετά την τροποποίηση του καταστατικού

- A10 Μετά την αλλαγή του καταστατικού της, μπορεί πλέον να απαιτηθεί από τη συνεταιριστική εταιρεία να εξοφλήσει έως το 25 τοις εκατό των μερίδων της σε κυκλοφορία ή έως 50 000 μερίδες έναντι 20NM έκαστη. Ως εκ τούτου, την 1η Ιανουαρίου 20X3, η συνεταιριστική εταιρεία κατατάσσει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ποσό ύψους 1 000 000NM, που αποτελεί το μέγιστο ποσό καταβλητέο σε πρώτη ζήτηση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί εξόφλησης όπως προσδιορίζονται στην παράγραφο 47 του ΔΠΧΑ 13. Συνεπώς, την 1η Ιανουαρίου 20X3 μεταφέρει το ποσό των 200 000NM από τα ίδια κεφάλαια στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, αφήνοντας στην κατάταξη των ιδίων κεφαλαίων ένα ποσό 2 000 000NM. Στο παράδειγμα αυτό, η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει κέρδος ή ζημία κατά τη μεταφορά.

Παράδειγμα 4*Δεδομένα*

- A11 Ο τοπικός νόμος που διέπει τη λειτουργία των συλλογικών οικονομικών οντοτήτων ή οι όροι του καταστατικού της οικονομικής οντότητας, απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τις μερίδες των μελών εάν, με την εξόφληση αυτή, θα μείωνε το καταβλητέο κεφάλαιο από μερίδες μελών σε λιγότερο από το 75 τοις εκατό του υψηλότερου ποσού του καταβλητέου κεφαλαίου από μερίδες μελών. Το υψηλότερο ποσό για έναν συνεταιρισμό είναι 1 000 000NM. Στο τέλος της περιόδου αναφοράς το υπόλοιπο του καταβλητέου κεφαλαίου είναι 900 000NM.

Κατάταξη

- A12 Στην περίπτωση αυτή, 750 000NM θα κατατάσσονταν ως ίδια κεφάλαια και 150 000NM θα κατατάσσονταν ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Εκτός από τις παραγράφους που ήδη αναφέρθηκαν, μέρος της παραγράφου 18 στοιχείο β) του ΔΛΠ 32 επισημαίνει:

... ένα χρηματοοικονομικό μέσο που δίνει στον κάτοχο το δικαίωμα να το διαθέσει ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, (ένα μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής) είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ. Το χρηματοοικονομικό μέσο είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση, ακόμα και όταν το ποσό των μετρητών ή των άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζεται βάσει κάποιου δείκτη ή άλλου στοιχείου που έχει τη δυνατότητα να αυξηθεί ή να μειωθεί. Η ύπαρξη προαίρεσης για τον κάτοχο να διαθέσει το μέσο ξανά στον εκδότη έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, σημαίνει ότι το μέσο με δικαίωμα αποπληρωμής πληροί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με εξαίρεση εκείνα τα μέσα που κατατάσσονται ως συμμετοχικοί τίτλοι, σύμφωνα με τις παραγράφους 16Α και 16Β ή τις παραγράφους 16Γ και 16Δ.

- A13 Η απαγόρευση εξόφλησης που περιγράφεται στο παράδειγμα αυτό διαφέρει από τους περιορισμούς που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και την ΟΕ25 του ΔΛΠ 32. Εκείνες οι απαγορεύσεις περιορίζουν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να πληρώσει το ποσό που οφείλεται επί μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ήτοι εμποδίζουν την πληρωμή μιας υποχρέωσης μόνον όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Στην πράξη, η απαγόρευση εξόφλησης εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από ένα συγκεκριμένο ποσό του καταβλημένου κεφαλαίου. Στην πράξη, η απαγόρευση εξόφλησης εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει οποιαδήποτε χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από ένα συγκεκριμένο ποσό του καταβλημένου κεφαλαίου. Συνεπώς, το μέρος των μερίδων που υπόκειται στην απαγόρευση εξόφλησης δεν είναι χρηματοοικονομική υποχρέωση. Εάν και οι μερίδες κάθε μέλους μπορεί να είναι εξοφλητέες σε ατομική βάση, ένα μέρος των συνολικών μετοχών σε κυκλοφορία δεν μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να εξοφληθεί, εκτός από την περίπτωση της εκκαθάρισης της οικονομικής οντότητας.

Παράδειγμα 5*Δεδομένα*

- A14 Τα δεδομένα του παραδείγματος αυτού είναι εκείνα που αναφέρθηκαν στο παράδειγμα 4. Επιπροσθέτως, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, οι απαιτήσεις ρευστότητας που επιβάλλονται στην τοπική δικαιοδοσία απαγορεύουν στην οικονομική οντότητα να εξοφλήσει τις μετοχές οποιουδήποτε μέλους εκτός αν τα μετρητά και οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις που κατέχει υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό. Ως αποτέλεσμα αυτών των περιορισμών στο τέλος της περιόδου αναφοράς, η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να καταβάλει περισσότερα από 50 000NM προκειμένου να εξοφλήσει τις μετοχές των μελών.

Κατάταξη

- A15 Όπως και στο παράδειγμα 4, η οικονομική οντότητα κατατάσσει 750 000NM ως ίδια κεφάλαια και 150 000NM ως χρηματοοικονομική υποχρέωση. Αυτό συμβαίνει γιατί το ποσό που κατατάσσεται ως υποχρέωση βασίζεται στο άνευ όρων δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να αρνηθεί να εξοφλήσει και όχι σε περιορισμούς υπό όρους που εμποδίζουν την εξόφληση, μόνον εάν θέμα ρευστοποίησης ή άλλοι όροι δεν ικανοποιούνται και τότε μόνο μέχρι το χρόνο που θα ικανοποιηθούν. Οι διατάξεις των παραγράφων 19 και ΟΕ25 του ΔΛΠ 32 εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτή.

Παράδειγμα 6*Δεδομένα*

- A16 Το καταστατικό της οικονομικής οντότητας της απαγορεύει να εξοφλήσει τις μερίδες των μελών, εκτός από τα ποσά που λαμβάνονται από την έκδοση επιπρόσθετων μερίδων μελών σε νέα ή υπάρχοντα μέλη κατά τα τρία τελευταία έτη. Τα ποσά από την έκδοση μερίδων μελών πρέπει να χρησιμοποιούνται για την εξόφληση μερίδων για τα οποίες μέλη έχουν ζητήσει εξόφληση. Κατά τα τρία τελευταία έτη, οι πρόσοδοι από την έκδοση μερίδων μελών ήταν 12 000NM και δεν έχει εξοφληθεί καμία μερίδα μέλους.

Κατάταξη

- A17 Η οικονομική οντότητα κατατάσσει 12 000NM των μερίδων μελών ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Με συνέπεια προς τα συμπεράσματα που περιγράφηκαν στο παράδειγμα 4, οι μερίδες μελών που υπόκεινται σε άνευ όρων απαγόρευση εξόφλησης δεν είναι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Μία τέτοια άνευ όρων απαγόρευση ισχύει για ένα ποσό που ισούται με τις προσόδους από μερίδες που εκδόθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη και συνεπώς, το ποσό αυτό κατατάσσεται ως ίδια κεφάλαια. Όμως, ένα ποσό που ισούται με τις προσόδους από οποιοδήποτε μερίδες έχουν εκδοθεί κατά τα τελευταία τρία έτη δεν υπόκειται σε άνευ όρων απαγόρευση εξόφλησης. Συνεπώς, τα ποσά που εισπράχθηκαν από την έκδοση μερίδων μελών κατά τα τρία τελευταία έτη δημιουργούν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις έως ότου δεν είναι πλέον διαθέσιμες για την εξόφληση μερίδων μελών. Κατά συνέπεια, η οικονομική οντότητα έχει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση που ισούται με τα ποσά που εισπράχθηκαν από τις μερίδες που εκδόθηκαν κατά τα τρία τελευταία έτη, καθαρά από οποιοδήποτε εξοφλήσεις κατά το διάστημα αυτό.

Παράδειγμα 7*Δεδομένα*

- A18 Η οικονομική οντότητα είναι μια συνεταιριστική τράπεζα. Ο τοπικός νόμος που διέπει τη λειτουργία των συνεταιριστικών τραπεζών ορίζει ότι τουλάχιστον το 50 τοις εκατό των συνολικών «ανεξόφλητων υποχρεώσεων» της οικονομικής οντότητας (στους κανονισμούς ο ορισμός του όρου περιλαμβάνει και τους λογαριασμούς μερίδων των μελών) πρέπει να έχει τη μορφή του καταβεβλημένου από τα μέλη κεφαλαίου. Ο κανονισμός επιδρά έτσι ώστε αν όλες οι ανεξόφλητες υποχρεώσεις έχουν τη μορφή των μερίδων μελών, οι οικονομική οντότητα μπορεί να τις εξοφλήσει στο σύνολό τους. Την 31η Δεκεμβρίου 20X1, η οικονομική οντότητα έχει ανεξόφλητες υποχρεώσεις των 200 000NM, εκ των οποίων 125 000NM αντιπροσωπεύουν λογαριασμούς μερίδων των μελών. Οι όροι που διέπουν τους λογαριασμούς μερίδων των μελών επιτρέπουν στον κάτοχο να τους εξοφλήσει σε πρώτη ζήτηση και το καταστατικό δεν περιορίζει το ύψος των εξοφλήσεων.

Κατάταξη

- A19 Στο παράδειγμα αυτό, οι μερίδες των μελών κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η απαγόρευση εξόφλησης είναι παρόμοια με τους περιορισμούς που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και την ΟΕ25 του ΔΛΠ 32. Η απαγόρευση εξαρτάται από τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να πληρώσει το ποσό που οφείλεται επί μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, ήτοι εμποδίζει την πληρωμή μιας υποχρέωσης μόνον όταν πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Πιο συγκεκριμένα, η οντότητα μπορεί να χρειαστεί να εξοφλήσει ολόκληρο το ποσό των μερίδων των μελών (NM125 000) εάν εξοφλήσει όλες τις λοιπές υποχρεώσεις της (NM75 000). Συνεπώς, η απαγόρευση της εξόφλησης δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να αναλάβει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση να εξοφλήσει περισσότερο από έναν συγκεκριμένο αριθμό των μερίδων των μελών ή ενός ποσού του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να αναβάλει την εξόφληση έως ότου εκπληρωθεί μια προϋπόθεση, ήτοι η αποπληρωμή των άλλων υποχρεώσεων. Οι μερίδες μελών στο παράδειγμα αυτό δεν υπόκεινται στην άνευ όρων απαγόρευση που αφορά την εξόφληση και συνεπώς κατατάσσονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 5

Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα
- ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- ΔΠΧΑ 11 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Ο σκοπός των ταμείων για τον παροπλισμό, την αποκατάσταση και την περιβαλλοντική εξυγίανση, που στο εξής θα αποκαλούνται «ταμεία παροπλισμού» ή «ταμεία», είναι ο διαχωρισμός περιουσιακών στοιχείων με σκοπό τη χρηματοδότηση μέρους ή ολόκληρου του κόστους παροπλισμού μιας εγκατάστασης (όπως ένα εργοστάσιο πυρηνικής ενέργειας) ή κάποιου εξοπλισμού (όπως αυτοκίνητα) ή για την ανάληψη περιβαλλοντικής εξυγίανσης (όπως η απορρύπανση του νερού ή η αποκατάσταση γης που έχει υποστεί εξόρυξη). Οι ενέργειες αυτές αποκαλούνται συλλογικά «παροπλισμός».
- 2 Οι συνεισφορές στα ταμεία αυτά μπορεί να γίνονται εθελοντικά ή να είναι υποχρεωτικές βάσει κανονισμών ή νόμων. Τα ταμεία μπορεί να έχουν μία από τις ακόλουθες δομές:
 - α) ταμεία που δημιουργούνται από έναν μοναδικό συνεισφέροντα για τη χρηματοδότηση των δικών του δεσμεύσεων παροπλισμού, είτε πρόκειται για συγκεκριμένη εγκατάσταση είτε για έναν αριθμό εγκαταστάσεων σε διάφορα γεωγραφικά σημεία·
 - β) ταμεία που συστήνονται με πολλαπλούς συνεισφέροντες οι οποίοι χρηματοδοτούν τις ιδιαίτερες ή κοινές δεσμεύσεις παροπλισμού, όταν οι συνεισφέροντες δικαιούνται αποζημίωση για τα έξοδα παροπλισμού μέχρι το όριο των συνεισφορών τους, προσαυξημένων από οποιαδήποτε πραγματικά κέρδη επί των συνεισφορών αυτών και απομειωμένων κατά τη συμμετοχή τους στο κόστος διαχείρισης του ταμείου. Οι συνεισφέροντες μπορεί να έχουν τη δέσμευση να συνεισφέρουν επιπρόσθετα ποσά, για παράδειγμα σε περίπτωση πτώχευσης ενός άλλου συνεισφέροντος·
 - γ) ταμεία με πολλαπλούς συνεισφέροντες που χρηματοδοτούν τις ιδιαίτερες ή κοινές δεσμεύσεις παροπλισμού όταν το απαιτούμενο επίπεδο των συνεισφορών βασίζεται στην τρέχουσα δραστηριότητα ενός εκ των συνεισφερόντων και το όφελος που λαμβάνεται από τον συνεισφέροντα εκείνον βασίζεται σε παρελθούσα δραστηριότητα. Στις περιπτώσεις αυτές, υπάρχει πιθανότητα να μην ισοσκελίζεται το ποσό των συνεισφορών ενός συνεισφέροντος (βάση της τρέχουσας δραστηριότητας) με την αξία που μπορεί να προσφέρει το ταμείο (βάση μιας παρελθούσας δραστηριότητας).
- 3 Τα ταμεία αυτά έχουν συνήθως τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
 - α) το ταμείο διαχειρίζονται ανεξάρτητοι θεματοφύλακες·
 - β) οι οικονομικές οντότητες (οι συνεισφέροντες) συνεισφέρουν οικονομικά στο ταμείο και οι εισφορές αυτές επενδύονται σε μια σειρά περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να συμπεριλαμβάνουν επενδύσεις σε χρεωστικούς και συμμετοχικούς τίτλους και διατίθενται για την κάλυψη μέρους του κόστους παροπλισμού των συνεισφερόντων. Οι θεματοφύλακες καθορίζουν πώς επενδύονται οι εισφορές, ανάλογα με τους περιορισμούς που θέτει το καταστατικό του ταμείου και σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή άλλους κανονισμούς·
 - γ) οι συνεισφέροντες διατηρούν τη δέσμευση να καλύψουν το κόστος παροπλισμού. Ωστόσο, οι συνεισφέροντες έχουν τη δυνατότητα να λάβουν επιστροφή από το ταμείο για τα έξοδα παροπλισμού, το ύψος της οποίας ανέρχεται μέχρι το χαμηλότερο ποσό ανάμεσα στα πραγματοποιηθέντα έξοδα παροπλισμού και στο μερίδιο του συνεισφέροντος στα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου·

- δ) οι συνεισφέροντες δύνανται να έχουν περιορισμένη ή και καμία πρόσβαση στα πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου μετά την κάλυψη των επιλέξιμων εξόδων παροπλισμού.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 4 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται στη λογιστικοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις ενός συνεισφέροντα των δικαιωμάτων που απορρέουν από ταμεία παροπλισμού που έχουν αμφότερα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
- α) η διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται σε χωριστή βάση (είτε μέσω μιας ξεχωριστής νομικής οντότητας είτε ως διαχωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία σε μία άλλη οικονομική οντότητα)· και
- β) το δικαίωμα πρόσβασης στα περιουσιακά στοιχεία των συνεισφερόντων είναι περιορισμένο.
- 5 Μια υπολειμματική συμμετοχή σε ταμείο που υπερβαίνει το δικαίωμα αποζημίωσης, όπως ένα συμβατικό δικαίωμα επί των διανομών όταν έχει ολοκληρωθεί ο παροπλισμός ή κατά την εκκαθάριση του ταμείου, μπορεί να είναι συμμετοχικός τίτλος που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 και όχι στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας διερμηνείας.

ΘΕΜΑΤΑ

- 6 Τα θέματα με τα οποία ασχολείται η παρούσα διερμηνεία είναι:
- α) πώς πρέπει ένας συνεισφέρων να λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του σε ένα ταμείο;
- β) όταν ένας συνεισφέρων έχει δέσμευση να προβεί σε επιπρόσθετες εισφορές, για παράδειγμα, στην περίπτωση χρεοκοπίας ενός άλλου συνεισφέροντος, πώς αντιμετωπίζεται λογιστικά η δέσμευση αυτή;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Η λογιστικοποίηση της συμμετοχής σε ταμείο

- 7 Ο συνεισφέρων αναγνωρίζει τη δέσμευσή του να καταβάλει έξοδα παροπλισμού ως υποχρέωση και αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στο ταμείο χωριστά, εκτός αν δεν έχει υποχρέωση να καλύψει έξοδα παροπλισμού ακόμη και όταν το ταμείο δεν πληρώσει.
- 8 Ο συνεισφέρων προσδιορίζει αν έχει τον έλεγχο ή τον από κοινού έλεγχο ή ασκεί σημαντική επιρροή στο ταμείο σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10, το ΔΠΧΑ 11 και το ΔΛΠ 28. Σε καταφατική περίπτωση, ο συνεισφέρων λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στο ταμείο σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά.
- 9 Εάν ο συνεισφέρων δεν έχει τον έλεγχο, τον από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή επί του ταμείου, αναγνωρίζει το δικαίωμα να λάβει επιστροφή από το ταμείο σύμφωνα με το ΔΛΠ 37. Η επιστροφή αυτή θα επιμετρηθεί στη χαμηλότερη αξία μεταξύ:
- α) του ποσού της δέσμευσης παροπλισμού που αναγνωρίστηκε και
- β) του μεριδίου του συνεισφέροντος στην εύλογη αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του ταμείου που αποδίδεται σε συνεισφέροντες.

Οι μεταβολές στη λογιστική αξία του δικαιώματος λήψης επιστροφής εκτός από εισφορές προς και πληρωμές από το ταμείο αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Η λογιστικοποίηση των δεσμεύσεων για πρόσθετες εισφορές

- 10 Όταν ένας συνεισφέρων έχει δεσμευτεί να προβεί σε πιθανές πρόσθετες εισφορές, για παράδειγμα σε περίπτωση χρεοκοπίας ενός άλλου συνεισφέροντος ή αν η αξία των επενδεδυμένων περιουσιακών στοιχείων του ταμείου μειωθεί τόσο ώστε αυτά να μην επαρκούν για την κάλυψη των δεσμεύσεων καταβολής επιστροφών από το ταμείο, η δέσμευση αυτή είναι ενδεχόμενη υποχρέωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Ο συνεισφέρων αναγνωρίζει υποχρέωση μόνον εφόσον είναι πιθανό να γίνουν πρόσθετες εισφορές.

Γνωστοποίηση

- 11 Ένας συνεισφέρων γνωστοποιεί τη φύση της συμμετοχής του σε ταμείο και κάθε περιορισμό στην πρόσβαση των περιουσιακών στοιχείων του ταμείου.
- 12 Όταν ο συνεισφέρων έχει δέσμευση να προβεί σε πιθανές πρόσθετες εισφορές που δεν αναγνωρίζεται ως υποχρέωση (βλ. παράγραφο 10), προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που ορίζει η παράγραφος 86 του ΔΛΠ 37.
- 13 Όταν ο συνεισφέρων λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στο ταμείο σύμφωνα με την παράγραφο 9, προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που ορίζει η παράγραφος 85 στοιχείο γ) του ΔΛΠ 37.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 14 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

14A [Απαλείφθηκε]

- 14B Με τα ΔΠΧΑ 10 και ΔΠΧΑ 11, τα οποία εκδόθηκαν τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 8 και 9. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10 και του ΔΠΧΑ 11.

14Γ [Απαλείφθηκε]

- 14Δ Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 14Α και 14Γ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 15 Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 6

Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Η παράγραφος 17 του ΔΛΠ 37 καθορίζει ότι δεσμευτικό γεγονός είναι ένα παρελθόν γεγονός το οποίο επιφέρει μια παρούσα δέσμευση για την οποία η οικονομική οντότητα δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από τη διευθέτησή της.
- 2 Η παράγραφος 19 του ΔΛΠ 37 ορίζει ότι προβλέψεις αναγνωρίζονται μόνον για «δεσμεύσεις, οι οποίες προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα που υπάρχουν, ανεξάρτητα από τις μελλοντικές ενέργειες μιας οικονομικής οντότητας».
- 3 Η οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τα απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού (ΑΗ&ΗΕ), η οποία ρυθμίζει τη συλλογή, επεξεργασία, αξιοποίηση και την περιβαλλοντικά ασφαλή διάθεση των ΑΗ&ΗΕ δημιούργησε ερωτηματικά ως προς το πότε πρέπει να αναγνωρίζεται η υποχρέωση για την απόσυρση των ΑΗ&ΗΕ. Η οδηγία κάνει διάκριση μεταξύ των «νέων» και των «ιστορικών» αποβλήτων, όπως και μεταξύ των αποβλήτων οικιακής προέλευσης και των αποβλήτων από άλλες πηγές. Τα νέα απόβλητα αφορούν προϊόντα που πωλήθηκαν μετά τις 13 Αυγούστου 2005. Όλα τα είδη οικιακού εξοπλισμού που πωλήθηκαν πριν από την ημερομηνία αυτή θεωρείται ότι αποτελούν «ιστορικά» απόβλητα για τους σκοπούς της οδηγίας.
- 4 Η οδηγία ορίζει ότι το κόστος διαχείρισης των αποβλήτων, για τα «ιστορικά» είδη οικιακού εξοπλισμού, πρέπει να το επωμίζονται οι παραγωγοί αυτού του είδους προϊόντων οι οποίοι βρίσκονται στην αγορά κατά την περίοδο που καθορίζει η νομοθεσία που ισχύει σε κάθε κράτος μέλος (περίοδος επιμέτρησης). Η οδηγία ορίζει ότι κάθε κράτος μέλος δημιουργεί έναν μηχανισμό που υποχρεώνει τους παραγωγούς να συνεισφέρουν σε αυτό το κόστος αναλογικά (π.χ. κατ' αναλογία με το σχετικό μερίδιό τους στην αγορά ανά τύπο εξοπλισμού).
- 5 Αρκετοί όροι που χρησιμοποιούνται στη διερμηνεία, όπως «μερίδιο αγοράς» και «περίοδος επιμέτρησης» ενδέχεται να ορίζονται εντελώς διαφορετικά από την ισχύουσα νομοθεσία των επιμέρους κρατών μελών. Για παράδειγμα, η διάρκεια της περιόδου επιμέτρησης μπορεί να είναι ένα έτος ή μόνο ένας μήνας. Παρομοίως, η μέτρηση του μεριδίου αγοράς και οι μαθηματικοί τύποι υπολογισμού της δέσμευσης μπορεί να διαφέρουν μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών. Ωστόσο, όλα αυτά τα παραδείγματα αφορούν μόνο στην επιμέτρηση της υποχρέωσης, η οποία δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής της διερμηνείας.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 6 Η παρούσα διερμηνεία παρέχει οδηγίες σχετικά με την αναγνώριση, στις οικονομικές καταστάσεις των παραγωγών, των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη διαχείριση αποβλήτων με βάση την οδηγία της ΕΕ για τα ΑΗ&ΗΕ όσον αφορά τις πωλήσεις «ιστορικών» ειδών οικιακού εξοπλισμού.
- 7 Η διερμηνεία δεν αφορά ούτε τα νέα ούτε τα «ιστορικά» απόβλητα από άλλες πηγές πλην των ιδιωτικών νοικοκυριών. Η υποχρέωση για τη διαχείριση των εν λόγω αποβλήτων καλύπτεται επαρκώς από το ΔΛΠ 37. Ωστόσο, εάν με βάση την εθνική νομοθεσία, τα νέα οικιακά απόβλητα τυγχάνουν παρόμοιας μεταχείρισης με τα «ιστορικά» απόβλητα των ιδιωτικών νοικοκυριών, οι αρχές της διερμηνείας ισχύουν με αναφορά στην ακολουθία των παραγράφων 10 έως 12 του ΔΛΠ 8. Η ακολουθία του ΔΛΠ 8 αφορά και άλλες ρυθμίσεις που επιβάλλουν δεσμεύσεις κατά τρόπο που προσιδιάζει στο υπόδειγμα καταλογισμού του κόστους, όπως καθορίζεται στην οδηγία της ΕΕ.

ΘΕΜΑ

- 8 Ζητήθηκε από την ΕΔΔΠΧΑ να καθορίσει, στο πλαίσιο της απόσυρσης των ΑΗ&ΗΕ τι συνιστά δεσμευτικό γεγονός σύμφωνα με την παράγραφο 14 στοιχείο α) του ΔΛΠ 37 για την αναγνώριση μιας πρόβλεψης που αφορά το κόστος διαχείρισης των αποβλήτων:
 - η βιομηχανική παραγωγή ή η πώληση των «ιστορικών» ειδών οικιακού εξοπλισμού;
 - η συμμετοχή στην αγορά κατά την περίοδο επιμέτρησης;
 - η επιβάρυνση του κόστους διεκπεραίωσης των δραστηριοτήτων διαχείρισης των αποβλήτων;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

9 Η συμμετοχή στην αγορά κατά την περίοδο επιμέτρησης αποτελεί το δεσμευτικό γεγονός σύμφωνα με την παράγραφο 14 στοιχείο α) του ΔΛΠ 37. Κατά συνέπεια, δεν ανακύπτει υποχρέωση για το κόστος διαχείρισης των αποβλήτων από «ιστορικά» είδη οικιακού εξοπλισμού κατά τη βιομηχανική παραγωγή ή κατά την πώληση των εν λόγω προϊόντων. Επειδή η δέσμευση για τα «ιστορικά» είδη οικιακού εξοπλισμού συνδέεται με τη συμμετοχή στην αγορά κατά την περίοδο επιμέτρησης, και όχι με την παραγωγή ή την πώληση των προς απόρριψη ειδών, δεν υφίσταται δέσμευση παρά μόνον εάν και εφόσον υφίσταται μερίδιο αγοράς κατά την περίοδο επιμέτρησης. Ο χρόνος επέλευσης του δεσμευτικού γεγονότος μπορεί επίσης να μην σχετίζεται με την περίοδο κατά την οποία αναλαμβάνονται οι δραστηριότητες διαχείρισης των αποβλήτων οπότε προκύπτει και το σχετικό κόστος.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

10 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Δεκεμβρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη διερμηνεία για διαχειριστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Δεκεμβρίου 2005, γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

11 Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 7

Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος
- ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΠΛΑΙΣΙΟ

1 Η παρούσα διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση ως προς τον τρόπο εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 29 σε μια περίοδο αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα διαπιστώνει ⁽⁶¹⁾ την ύπαρξη υπερπληθωρισμού στην οικονομία του νομίσιματος λειτουργίας της, εφόσον η οικονομία δεν ήταν υπερπληθωριστική κατά την προηγούμενη περίοδο, με αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 29.

ΘΕΜΑΤΑ

2 Τα θέματα που εξετάζει η παρούσα διερμηνεία είναι:

- α) πώς πρέπει να ερμηνευθεί η απαίτηση που διατυπώνεται στην παράγραφο 8 του ΔΛΠ 29 «...θα διατυπώνονται επίσης βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης στο τέλος της περιόδου αναφοράς», όταν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πρότυπο;
- β) πώς πρέπει η οικονομική οντότητα να χειρίζεται λογιστικά το υπόλοιπο έναρξης των λογαριασμών των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές της καταστάσεις;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

3 Σε μια περίοδο αναφοράς κατά την οποία μια οικονομική οντότητα διαπιστώνει την ύπαρξη υπερπληθωρισμού στην οικονομία του νομίσιματος λειτουργίας της, χωρίς να υπήρξε υπερπληθωρισμός την προηγούμενη περίοδο, εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 29 σαν να ήταν πάντοτε η οικονομία σε κατάσταση υπερπληθωρισμού. Ως εκ τούτου, σε σχέση με μη χρηματικά στοιχεία επιμετρούμενα στο ιστορικό τους κόστος, η κατάσταση οικονομικής θέσης έναρξης της παλαιότερης περιόδου που περιλαμβάνεται στις οικονομικές της καταστάσεις επαναδιατυπώνεται ώστε να αντικατοπτρίζει την επίδραση του πληθωρισμού από την ημερομηνία απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων και πραγματοποίησης ή ανάληψης των υποχρεώσεων έως το τέλος της περιόδου αναφοράς. Για μη χρηματικά στοιχεία εμφανιζόμενα στην κατάσταση οικονομικής θέσης έναρξης σε τρέχοντα ποσά με ημερομηνίες αναφοράς διαφορετικές από τις ημερομηνίες απόκτησης ή πραγματοποίησης, η επαναδιατύπωση αντικατοπτρίζει την επίδραση του πληθωρισμού από τις ημερομηνίες καθορισμού των εν λόγω ποσών έως το τέλος της περιόδου αναφοράς.

4 Στο τέλος της περιόδου αναφοράς, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία/υποχρεώσεις αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12. Ωστόσο, τα αναβαλλόμενα φορολογικά ποσά στην κατάσταση οικονομικής θέσης έναρξης της περιόδου αναφοράς, προσδιορίζονται ως εξής:

- α) η οικονομική οντότητα προβαίνει σε εκ νέου μέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 αφού πρώτα επαναδιατυπώσει την ονομαστική λογιστική αξία των μη χρηματικών στοιχείων κατά την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης έναρξης της περιόδου αναφοράς εφαρμόζοντας τη μονάδα μέτρησης την ημερομηνία εκείνη·
- β) τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία/υποχρεώσεις που έχουν επιμετρηθεί εκ νέου βάσει του στοιχείου α) επαναδιατυπώνονται κατά το ποσό της μεταβολής της μονάδας μέτρησης από την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης έναρξης της περιόδου αναφοράς έως την ημερομηνία στο τέλος εκείνης της περιόδου αναφοράς.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την προσέγγιση που αναφέρεται στα στοιχεία α) και β) κατά την επαναδιατύπωση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων στην κατάσταση οικονομικής θέσης έναρξης οποιασδήποτε άλλης συγκριτικής περιόδου περιλαμβάνεται στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις για την περίοδο κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 29.

5 Αφού η οικονομική οντότητα επαναδιατυπώσει τις οικονομικές της καταστάσεις, όλα τα αντίστοιχα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις μιας μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, περιλαμβανομένων των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας τη μεταβολή της μονάδας μέτρησης για την εν λόγω μεταγενέστερη περίοδο αναφοράς μόνον στις επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου αναφοράς.

⁽⁶¹⁾ Η διαπίστωση υπερπληθωρισμού βασίζεται στο πως η οικονομική οντότητα αντιλαμβάνεται την κατάσταση με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του ΔΛΠ 29

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

6 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Μαρτίου 2006 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα διερμηνεία σε οικονομικές καταστάσεις περιόδου με ημερομηνία έναρξης πριν από την 1η Μαρτίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 10

Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά και απομείωση

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα
- ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
- ΔΛΠ 36 Μείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Η οικονομική οντότητα υποχρεούται να αξιολογεί την υπεραξία για απομείωση στη λήξη κάθε περιόδου αναφοράς και, εάν απαιτείται, να αναγνωρίζει τη ζημία απομείωσης στην ίδια ημερομηνία σύμφωνα με το ΔΛΠ 36. Ωστόσο ενδέχεται, στη λήξη μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς, οι συνθήκες να έχουν μεταβληθεί με τέτοιο τρόπο ώστε η ζημία απομείωσης να είχε μειωθεί ή να είχε αποφευχθεί εάν η εκτίμηση της απομείωσης είχε γίνει μόνο κατά την εν λόγω ημερομηνία. Η παρούσα διερμηνεία παρέχει διευκρινίσεις για το κατά πόσον επιτρέπεται η αναστροφή των εν λόγω ζημιών απομείωσης.
- 2 Η διερμηνεία πραγματεύεται την αλληλεπίδραση μεταξύ των απαιτήσεων του ΔΛΠ 34 και της αναγνώρισης των ζημιών απομείωσης επί της υπεραξίας στο ΔΛΠ 36, καθώς και το αποτέλεσμα της αλληλεπίδρασης αυτής σε μεταγενέστερες ενδιάμεσες και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

ΘΕΜΑ

- 3 Το ΔΛΠ 34 προβλέπει στην παράγραφο 28 ότι μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της τις ίδιες λογιστικές πολιτικές με εκείνες που εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της. Αναφέρει επίσης ότι «η συχνότητα σύνταξης εκθέσεων μιας οικονομικής οντότητας (ετησίως, εξαμηνιαίως ή τριμηνιαίως) δεν πρέπει να επηρεάζει την επιμέτρηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι επιμετρήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης αναφοράς γίνονται με βάση το χρονικό διάστημα από την αρχή του έτους έως το τέλος της περιόδου αναφοράς.»
- 4 Η παράγραφος 124 του ΔΛΠ 36 αναφέρει ότι «Ζημία απομείωσης που αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν αναστρέφεται σε επόμενες περιόδους».
- 5 [Απαλείφθηκε]
- 6 [Απαλείφθηκε]
- 7 Στη διερμηνεία εξετάζεται το ακόλουθο ερώτημα:

Θα πρέπει η οικονομική οντότητα να αναστρέφει ζημιές απομείωσης οι οποίες έχουν αναγνωρισθεί σε ενδιάμεση περίοδο και αφορούν υπεραξία, εάν δεν θα είχε αναγνωρισθεί ζημία ή θα είχε αναγνωρισθεί μικρότερη ζημία σε περίπτωση που είχε γίνει εκτίμηση της απομείωσης της αξίας στη λήξη μιας μεταγενέστερης περιόδου αναφοράς;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 8 Η οικονομική οντότητα δεν αναστρέφει ζημία απομείωσης που έχει αναγνωρισθεί σε προγενέστερη ενδιάμεση περίοδο και αφορά υπεραξία.
- 9 Η οικονομική οντότητα δεν δύναται να επεκτείνει κατ' αναλογία την εφαρμογή της παρούσας ομόφωνης γνώμης σε άλλα πεδία πιθανής σύγκρουσης μεταξύ του ΔΛΠ 34 και άλλων προτύπων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 10 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Νοεμβρίου 2006 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη διερμηνεία για διαχειριστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Νοεμβρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τη διερμηνεία στην υπεραξία μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφάρμοσε για πρώτη φορά το ΔΛΠ 36· εφαρμόζει τη διερμηνεία για τις επενδύσεις σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε χρηματοοικονομικά μέσα που επιμετρώνται στο κόστος μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφάρμοσε για πρώτη φορά τα κριτήρια επιμέτρησης του ΔΛΠ 39.

- 11 [Απαλείφθηκε]
- 12 [Απαλείφθηκε]
- 13 [Απαλείφθηκε]
- 14 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1, 2, 7 και 8 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 5, 6 και 11-13. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 12

Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων ⁽⁶²⁾
- ΔΠΧΑ 1 Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα
- ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες
- ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις.
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια
- ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
- ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση
- ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
- ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- ΜΕΔ-29 Συμφωνίες για την παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Γνωστοποιήσεις ⁽⁶³⁾

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Σε πολλές χώρες, η υποδομή για υπηρεσίες κοινής ωφέλειας —όπως δρόμοι, γέφυρες, σήραγγες, φυλακές, νοσοκομεία, αερολιμένες, εγκαταστάσεις ύδρευσης, δίκτυα παροχής ενέργειας και τηλεπικοινωνιών— παραδοσιακά κατασκευάζονται, λειτουργούν και συντηρούνται από τον δημόσιο τομέα και χρηματοδοτούνται μέσω πιστώσεων του κρατικού προϋπολογισμού.
- 2 Σε ορισμένες χώρες, οι κυβερνήσεις έχουν καθιερώσει συμβατικές συμφωνίες παροχής υπηρεσιών προκειμένου να προσελκύσουν τη συμμετοχή του ιδιωτικού τομέα στην ανάπτυξη, τη χρηματοδότηση, τη λειτουργία και τη συντήρηση των σχετικών υποδομών. Η υποδομή μπορεί να υπάρχει ήδη ή μπορεί να κατασκευάζεται κατά την περίοδο που καλύπτεται από τη συμφωνία παροχής υπηρεσιών. Οι συμφωνίες που εμπίπτουν στο πεδίο κάλυψης της παρούσας διερμηνείας αφορούν κατά κανόνα μια οικονομική οντότητα του ιδιωτικού τομέα (φορέας εκμετάλλευσης) που κατασκευάζει την υποδομή η οποία θα χρησιμοποιηθεί για την παροχή της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας ή την αναβαθμίζει (π.χ. αυξάνοντας τη δυναμικότητά της) και ασχολείται με τη λειτουργία και τη συντήρηση της εν λόγω υποδομής για συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Ο φορέας εκμετάλλευσης πληρώνεται για τις υπηρεσίες του κατά την περίοδο της συμφωνίας. Η συμφωνία διέπεται από μια σύμβαση που ορίζει πρότυπα επιδόσεων, μηχανισμούς για την αναπροσαρμογή των τιμών και διευθετήσεις για διαιτησία σε περίπτωση διαφορών. Μια τέτοια συμφωνία συχνά περιγράφεται ως συμφωνία «κατασκευής-εκμετάλλευσης-μεταβίβασης», «αποκατάστασης-εκμετάλλευσης-μεταφοράς» ή ως συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μεταξύ «δημόσιου και ιδιωτικού τομέα».

⁽⁶²⁾ Παραπομπή στο Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων της IASC, το οποίο εκδόθηκε από το IASB το 2001 και ήταν σε ισχύ όταν συντασσόταν η διερμηνεία.

⁽⁶³⁾ Ο προηγούμενος τίτλος της ΜΕΔ-29, Γνωστοποίηση — Συμφωνίες για την παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, τροποποιήθηκε με την ΕΔΔΠΧΑ 12.

- 3 Χαρακτηριστικό αυτών των συμφωνιών παροχής υπηρεσιών είναι ο χαρακτήρας κοινής ωφέλειας της υποχρέωσης που αναλαμβάνει ο φορέας εκμετάλλευσης. Σύμφωνα με τη δημόσια πολιτική, οι υπηρεσίες που αφορούν την υποδομή πρέπει να παρέχονται στο κοινό ανεξάρτητα με την ταυτότητα του μέρους που έχει αναλάβει την παροχή των υπηρεσιών. Η συμφωνία παροχής υπηρεσιών υποχρεώνει συμβατικά τον φορέα εκμετάλλευσης να παρέχει τις υπηρεσίες στο κοινό εξ ονόματος της οικονομικής οντότητας του δημόσιου τομέα. Άλλα κοινά χαρακτηριστικά είναι τα εξής:
- α) ο αντισυμβαλλόμενος που εκχωρεί τη συμφωνία παροχής υπηρεσιών (παραχωρούσα αρχή) είναι οντότητα του δημόσιου τομέα, που μπορεί να είναι κρατικός φορέας ή οντότητα του ιδιωτικού τομέα στην οποία έχει εκχωρηθεί η αρμοδιότητα για την παροχή των υπηρεσιών.
 - β) ο φορέας εκμετάλλευσης είναι υπεύθυνος για τουλάχιστον ένα μέρος της διαχείρισης της υποδομής και των συναφών υπηρεσιών και δεν ενεργεί απλώς ως πράκτορας της παραχωρούσας αρχής.
 - γ) η σύμβαση ορίζει τις αρχικές τιμές που θα χρεώνει ο φορέας εκμετάλλευσης και επιβάλλει κανονιστικές ρυθμίσεις όσον αφορά τις αναπροσαρμογές των τιμών κατά την περίοδο της συμφωνίας παροχής υπηρεσιών.
 - δ) ο φορέας εκμετάλλευσης υποχρεούται να μεταβιβάσει την υποδομή στην παραχωρούσα αρχή σε προκαθορισμένη κατάσταση στο τέλος της περιόδου της συμφωνίας, με χαμηλό ή μηδενικό αντάλλαγμα, ανεξάρτητα με το ποιος τη χρηματοδότησε αρχικά.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 4 Η παρούσα διερμηνεία παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τη λογιστική που εφαρμόζουν οι φορείς εκμετάλλευσης στο πλαίσιο συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από τον δημόσιο στον ιδιωτικό τομέα.
- 5 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται σε συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από τον δημόσιο στον ιδιωτικό τομέα εάν:
- α) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες τις οποίες πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με την υποδομή, σε ποιους πρέπει να την παρέχει και σε ποια τιμή· και
 - β) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει —μέσω ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων λόγω κοινής ωφέλειας ή με άλλα μέσα— κάθε σημαντική υπολειμματική συμμετοχή στην υποδομή στο τέλος της περιόδου της συμφωνίας.
- 6 Η υποδομή που χρησιμοποιείται σε μια συμφωνία του δημόσιου με τον ιδιωτικό τομέα για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών για το σύνολο του ωφέλιμου βίου της (περιουσιακά στοιχεία πλήρους διάρκειας του βίου) εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας εάν πληρούνται οι όροι της παραγράφου 5 στοιχείο α). Οι παράγραφοι ΟΕ1-ΟΕ8 παρέχουν κατευθύνσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εάν, και μέχρι ποιο σημείο, οι συμφωνίες του δημόσιου με τον ιδιωτικό τομέα για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Διερμηνείας.
- 7 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται στα παρακάτω:
- α) στην υποδομή την οποία ο φορέας εκμετάλλευσης κατασκευάζει ή αποκτά από τρίτο για τους σκοπούς της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών· και
 - β) στην υπάρχουσα υποδομή στην οποία η παραχωρούσα αρχή παρέχει στον φορέα εκμετάλλευσης πρόσβαση για τους σκοπούς της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.
- 8 Η παρούσα διερμηνεία δεν προσδιορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση για την υποδομή που διακρατήθηκε και αναγνωρίστηκε ως ενσώματα πάγια εκ μέρους του φορέα εκμετάλλευσης πριν από τη σύναψη της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Οι απαιτήσεις αποαναγνώρισης των ΔΠΧΑ (που καθορίζονται στο ΔΛΠ 16) ισχύουν για τέτοια υποδομή.
- 9 Η παρούσα διερμηνεία δεν προσδιορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής.

ΘΕΜΑΤΑ

- 10 Η παρούσα διερμηνεία ορίζει τις γενικές αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση των δεσμεύσεων και των συναφών δικαιωμάτων στις συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πληροφοριών σχετικά με συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών περιλαμβάνονται στη ΜΕΔ-29. Τα θέματα που εξετάζει η παρούσα διερμηνεία είναι τα εξής:

- α) αντιμετώπιση των δικαιωμάτων του φορέα εκμετάλλευσης ως προς την υποδομή·
- β) αναγνώριση και επιμέτρηση του ανταλλάγματος της συμφωνίας·
- γ) υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης·
- δ) υπηρεσίες λειτουργίας·
- ε) κόστος δανεισμού·
- στ) επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου· και
- ζ) στοιχεία που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Αντιμετώπιση των δικαιωμάτων του φορέα εκμετάλλευσης ως προς την υποδομή

- 11 Η υποδομή που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας διερμηνείας δεν αναγνωρίζεται ως ενσώματο πάγιο του φορέα εκμετάλλευσης επειδή η συμφωνία συμβατικής παροχής υπηρεσιών δεν χορηγεί στον φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση της υποδομής υπηρεσιών κοινής ωφέλειας. Ο φορέας εκμετάλλευσης έχει πρόσβαση στη λειτουργία της υποδομής με σκοπό την παροχή υπηρεσιών κοινής ωφέλειας εξ ονόματος της παραχωρούσας αρχής, σύμφωνα με τους όρους που ορίζονται στη σύμβαση.

Αναγνώριση και επιμέτρηση του ανταλλάγματος της συμφωνίας

- 12 Βάσει των όρων των συμβάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας διερμηνείας, ο φορέας εκμετάλλευσης ενεργεί ως πάροχος υπηρεσιών. Ο φορέας εκμετάλλευσης κατασκευάζει ή αναβαθμίζει υποδομή (υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης) που χρησιμοποιείται για την παροχή μιας υπηρεσίας κοινής ωφέλειας και ασχολείται με τη λειτουργία και τη συντήρηση της εν λόγω υποδομής (υπηρεσίες λειτουργίας) για καθορισμένη χρονική περίοδο.
- 13 Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει και επιμετρά τα έσοδα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15 για τις υπηρεσίες που εκτελεί. Η φύση του ανταλλάγματος καθορίζει την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπισή του. Η επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση για ανταλλάγματα που λαμβάνονται ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και ως άυλα περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζεται αναλυτικά στις παραγράφους 23-26 κατωτέρω.

Υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης

- 14 Ο φορέας εκμετάλλευσης καταλογίζει τις υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

Αντάλλαγμα που χορηγεί η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης

- 15 Εάν ο φορέας εκμετάλλευσης παρέχει υπηρεσίες κατασκευής ή αναβάθμισης, το εισπραχθέν ή εισπρακτέο από τον φορέα εκμετάλλευσης αντίλλαγμα αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15. Το αντίλλαγμα μπορεί να είναι δικαιώματα σε:

α) χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, ή

β) άυλο περιουσιακό στοιχείο.

- 16 Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό που έχει άνευ όρων συμβατικό δικαίωμα για εισπραξη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από την παραχωρούσα αρχή ή με εντολή της για τις υπηρεσίες κατασκευής· η παραχωρούσα αρχή έχει ελάχιστη έως μηδενική διακριτική ευχέρεια για αποφυγή της πληρωμής, συνήθως επειδή η συμφωνία επιβάλλεται δια νόμου. Ο φορέας εκμετάλλευσης έχει άνευ όρων δικαίωμα να εισπράττει μετρητά εάν η παραχωρούσα αρχή εγγυάται συμβατικά να καταβάλει στον φορέα εκμετάλλευσης α) καθορισμένα ή προσδιορισμένα ποσά ή β) την αρνητική διαφορά, εάν υπάρχει, ανάμεσα στα ποσά που έχουν εισπραχθεί από τους χρήστες της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας και τα καθορισμένα ή προσδιορισμένα ποσά, ακόμη και αν η πληρωμή εξαρτάται από την εξασφάλιση, εκ μέρους του φορέα εκμετάλλευσης, ότι η υποδομή πληροί συγκεκριμένες απαιτήσεις ποιότητας ή αποτελεσματικότητας.

- 17 Ο φορέας εκμετάλλευσης αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο στον βαθμό που λαμβάνει το δικαίωμα (άδεια) να χρεώνει τους χρήστες της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας. Το δικαίωμα να χρεώνονται οι χρήστες της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας δεν είναι άνευ όρων δικαίωμα για εισπραχτή μετρητών, επειδή τα ποσά εξαρτώνται από τον βαθμό στον οποίο το κοινό χρησιμοποιεί την υπηρεσία κοινής ωφέλειας.
- 18 Εάν ο φορέας εκμετάλλευσης πληρώνεται για τις υπηρεσίες κατασκευής εν μέρει με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και εν μέρει με ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, είναι αναγκαίο να γίνεται χωριστή λογιστική καταχώριση για κάθε συνιστώσα του ανταλλάγματος που λαμβάνει ο φορέας εκμετάλλευσης. Το εισπραχθέν ή εισπρακτέο ανάλλαγμα για τις δύο συνιστώσες αναγνωρίζεται αρχικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.
- 19 Η φύση του ανταλλάγματος που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης καθορίζεται βάσει των συμβατικών όρων και, εάν υπάρχει, της σχετικής νομοθεσίας για τις συμβάσεις. Η φύση του ανταλλάγματος καθορίζει τη μεταγενέστερη λογιστική αντιμετώπιση όπως περιγράφεται στις παραγράφους 23-26. Ωστόσο, και τα δύο είδη ανταλλάγματος κατατάσσονται ως συμβατικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της περιόδου κατασκευής ή αναβάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

Υπηρεσίες λειτουργίας

- 20 Ο φορέας εκμετάλλευσης καταλογίζει τις υπηρεσίες λειτουργίας σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 15.

Συμβατικές υποχρεώσεις για αποκατάσταση της υποδομής σε ένα καθορισμένο επίπεδο λειτουργικότητας

- 21 Ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να έχει συμβατικές υποχρεώσεις που πρέπει να εκπληρώσει ως όρο για τη λήψη της άδειάς του α) να διατηρεί την υποδομή σε ένα καθορισμένο επίπεδο λειτουργικότητας ή β) να αποκαταστήσει την υποδομή σε καθορισμένη κατάσταση πριν την παραδώσει στην παραχωρούσα αρχή κατά τη λήξη της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Αυτές οι συμβατικές υποχρεώσεις για διατήρηση ή αποκατάσταση της υποδομής, εκτός από οποιοδήποτε στοιχείο αναβάθμισης (βλ. παράγραφο 14), αναγνωρίζονται και επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, δηλαδή με βάση την καλύτερη δυνατή εκτίμηση των δαπανών που θα απαιτούνταν για να καλυφθεί η παρούσα υποχρέωση στη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Κόστος δανεισμού που βαρύνει τον φορέα εκμετάλλευσης

- 22 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 23, το κόστος δανεισμού που συνδέεται με τη συμφωνία αναγνωρίζεται ως δαπάνη την περίοδο κατά την οποία πραγματοποιείται εκτός αν ο φορέας εκμετάλλευσης έχει συμβατικό δικαίωμα να λάβει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο (δικαίωμα να χρεώνει τους χρήστες της υπηρεσίας κοινής ωφέλειας). Στην περίπτωση αυτή, το κόστος δανεισμού που συνδέεται με τη συμφωνία κεφαλαιοποιείται κατά τη διάρκεια της φάσης κατασκευής της συμφωνίας σύμφωνα με το προαναφερθέν πρότυπο.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο

- 23 Τα ΔΛΠ 32 και τα ΔΠΧΑ 7 και 9 εφαρμόζονται στο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται στο πλαίσιο των παραγράφων 16 και 18.
- 24 Το πληρωτέο ποσό εκ μέρους ή κατ' εντολήν της παραχωρούσας αρχής αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ως επιμετρούμενο:
- α) στο αποσβεσμένο κόστος·
 - β) στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων· ή
 - γ) στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.
- 25 Εάν το πληρωτέο ποσό εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής επιμετράται στο αποσβεσμένο κόστος ή στην εύλογη αξία μέσω των λοιπών συνολικών εσόδων, το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί την αναγνώριση του τόκου που υπολογίζεται βάσει της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο

- 26 Το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίζεται στο πλαίσιο των παραγράφων 17 και 18. Οι παράγραφοι 45-47 του ΔΛΠ 38 παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την επιμέτρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται με ανάλλαγμα ένα μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο ή περιουσιακά στοιχεία ή συνδυασμό νομισματικών και μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων.

Στοιχεία που παρέχει η παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης

- 27 Σύμφωνα με την παράγραφο 11, τα στοιχεία υποδομής στα οποία η παραχωρούσα αρχή παρέχει πρόσβαση στον φορέα εκμετάλλευσης για τους σκοπούς της συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών δεν αναγνωρίζονται ως ενσώματα πάγια του φορέα εκμετάλλευσης. Η παραχωρούσα αρχή μπορεί επίσης να παρέχει άλλα στοιχεία στον φορέα εκμετάλλευσης, τα οποία ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να κρατήσει ή να διαθέσει όπως επιθυμεί. Εάν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αποτελούν μέρος του πληρωτέου από την παραχωρούσα αρχή ανταλλάγματος για τις υπηρεσίες, δεν συνιστούν κρατικές επιχορηγήσεις όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 20. Αντ' αυτού αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μέρος της τιμής συναλλαγής, όπως ορίζεται στο ΔΠΧΑ 15.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 28 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2008 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη διερμηνεία για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2008, πρέπει να το γνωστοποιήσει.
- 28Δ Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η ενότητα «Σχετικά έγγραφα» και οι παράγραφοι 13-15, 18-20 και 27. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.
- 28Ε Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 23-25 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 28Α-28Γ. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.
- 28ΣΤ Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος ΟΕ8. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση όταν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 16.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 29 Με την επιφύλαξη της παραγράφου 30, οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, δηλαδή αναδρομικά.
- 30 Εάν, για οποιαδήποτε συγκεκριμένη συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, είναι ανέφικτο για έναν φορέα εκμετάλλευσης να εφαρμόσει την παρούσα διερμηνεία αναδρομικά κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου που εμφανίζεται, ο εν λόγω φορέας:
- αναγνωρίζει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που υπήρχαν κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου που εμφανίζονται·
 - χρησιμοποιεί τις προηγούμενες λογιστικές αξίες εκείνων των χρηματοοικονομικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων (ασχέτως του πώς ήταν ταξινομημένα προηγουμένως) ως λογιστικές τους αξίες εκείνη την ημερομηνία· και
 - εξετάζει τα χρηματοοικονομικά και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκαν την αντίστοιχη ημερομηνία για ενδεχόμενη απομείωση, εκτός εάν αυτό δεν είναι εφικτό, οπότε τα εν λόγω ποσά θα εξεταστούν για ενδεχόμενη απομείωση κατά την έναρξη της τρέχουσας περιόδου.

Προσάρτημα Α

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διερμηνείας.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ (παράγραφος 5)

ΟΕ1 Η παράγραφος 5 της παρούσας διερμηνείας ορίζει ότι η υποδομή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διερμηνείας όταν ισχύουν οι ακόλουθοι όροι:

α) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες τις οποίες πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με την υποδομή, σε ποιους πρέπει να την παρέχει και σε ποια τιμή και

β) η παραχωρούσα αρχή ελέγχει —μέσω ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων λόγω κοινής ωφέλειας ή με άλλα μέσα— κάθε σημαντική υπολειμματική συμμετοχή στην υποδομή στο τέλος της περιόδου της συμφωνίας.

ΟΕ2 Ο έλεγχος ή η ρύθμιση που αναφέρεται στον όρο α) μπορεί να πραγματοποιείται με σύμβαση ή με άλλο τρόπο (π.χ. μέσω ρυθμιστικής αρχής), και περιλαμβάνει περιπτώσεις στις οποίες η παραχωρούσα αρχή αγοράζει όλη την παραγωγή καθώς επίσης και περιπτώσεις στις οποίες μέρος ή το σύνολο της παραγωγής αγοράζεται από άλλους χρήστες. Κατά την εφαρμογή αυτού του όρου, η παραχωρούσα αρχή και κάθε άλλο σχετικό συμβαλλόμενο μέρος λαμβάνονται υπόψη από κοινού. Εάν η παραχωρούσα αρχή είναι οντότητα του δημόσιου τομέα, ο δημόσιος τομέας συνολικά, μαζί με οποιεσδήποτε ρυθμιστικές αρχές που ενεργούν προς το δημόσιο συμφέρον, θεωρείται συναφής με την παραχωρούσα αρχή για τους σκοπούς της παρούσας διερμηνείας.

ΟΕ3 Για τους σκοπούς του όρου α), η παραχωρούσα αρχή δεν χρειάζεται να έχει τον πλήρη έλεγχο της τιμής: αρκεί να ρυθμίζεται η τιμή από την παραχωρούσα αρχή, τη σύμβαση ή τη ρυθμιστική αρχή, π.χ. με μηχανισμό ανώτατου ορίου. Ωστόσο, ο όρος εφαρμόζεται στην ουσία της συμφωνίας. Τα μη ουσιαστικά χαρακτηριστικά, όπως ένα ανώτατο όριο που θα εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις απομακρυσμένων περισώων, δεν λαμβάνονται υπόψη. Αντιθέτως, εάν, παραδείγματος χάριν, μια σύμβαση σκοπεύει να δώσει στον φορέα εκμετάλλευσης ελευθερία να ορίζει τις τιμές, αλλά οποιοδήποτε υπερβολικό κέρδος επιστρέφεται στην παραχωρούσα αρχή, ισχύει το ανώτατο όριο για τα έσοδα του φορέα εκμετάλλευσης και πληροίται το στοιχείο των τιμών του κριτηρίου ελέγχου.

ΟΕ4 Για τους σκοπούς του όρου β), ο εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής έλεγχος επί οποιασδήποτε σημαντικής υπολειμματικής συμμετοχής περιορίζει την πρακτική ικανότητα του φορέα εκμετάλλευσης να πωλεί ή να δεσμεύει την υποδομή αλλά και παρέχει στην παραχωρούσα αρχή συνεχιζόμενο δικαίωμα χρήσης της καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της συμφωνίας. Η υπολειμματική συμμετοχή στην υποδομή είναι η κατ' εκτίμηση παρούσα αξία της υποδομής σαν να βρισκόταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που αναμένεται κατά τη λήξη της περιόδου της συμφωνίας.

ΟΕ5 Πρέπει να γίνεται διάκριση ανάμεσα στον έλεγχο και στη διαχείριση. Εάν η παραχωρούσα αρχή διατηρεί τόσο τον βαθμό ελέγχου που περιγράφεται στην παράγραφο 5 στοιχείο α) όσο και κάθε υπολειμματική συμμετοχή στην υποδομή, ο φορέας εκμετάλλευσης απλώς διαχειρίζεται την υποδομή εξ ονόματος της παραχωρούσας αρχής—ακόμη κι αν, σε πολλές περιπτώσεις, μπορεί να έχει ευρεία διοικητική διακριτική ευχέρεια.

ΟΕ6 Οι όροι α) και β) προσδιορίζουν από κοινού πότε η υποδομή, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν απαιτούμενων αντικαταστάσεων (βλ. παράγραφο 21), ελέγχεται από την παραχωρούσα αρχή για το σύνολο της οικονομικής ζωής της. Για παράδειγμα, αν ο φορέας εκμετάλλευσης πρέπει να αντικαταστήσει μέρος ενός στοιχείου της υποδομής κατά τη διάρκεια της περιόδου της συμφωνίας (π.χ. Το επιφανειακό στρώμα ενός δρόμου ή τη στέγη ενός κτηρίου), το στοιχείο της υποδομής λαμβάνεται υπόψη ως σύνολο. Έτσι πληροίται ο όρος β) για το σύνολο της υποδομής, συμπεριλαμβανομένου του μέρους που αντικαθίσταται, εάν η παραχωρούσα αρχή ελέγχει οποιαδήποτε σημαντική υπολειμματική συμμετοχή στην τελική αντικατάσταση του εν λόγω μέρους.

ΟΕ7 Μερικές φορές η χρήση της υποδομής εν μέρει ρυθμίζεται με τον τρόπο που περιγράφεται στην παράγραφο 5 στοιχείο α) και εν μέρει δεν υπόκειται σε ρύθμιση. Ωστόσο, αυτές οι ρυθμίσεις μπορούν να έχουν ποικίλες μορφές:

α) κάθε υποδομή που είναι φυσικά διαχωρίσιμη και μπορεί να λειτουργήσει ανεξάρτητα και πληροί τον ορισμό της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 36, αναλύεται χωριστά εάν χρησιμοποιείται αποκλειστικά για σκοπούς που δεν υπόκεινται σε ρυθμίσεις. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να ισχύει για την ιδιωτική πτέρυγα ενός νοσοκομείου, σε περιπτώσεις όπου το υπόλοιπο του νοσοκομείου χρησιμοποιείται από την παραχωρούσα αρχή για την περίθαλψη ασθενών του δημόσιου τομέα.

β) όταν οι καθαρώς δευτερεύουσες δραστηριότητες (όπως ένα κατάστημα σε νοσοκομείο) δεν υπόκεινται σε ρυθμίσεις, οι δοκιμές ελέγχου εφαρμόζονται σαν να μην υπήρχαν εκείνες οι υπηρεσίες, επειδή σε περιπτώσεις στις οποίες η παραχωρούσα αρχή ελέγχει τις υπηρεσίες με τον τρόπο που περιγράφεται στην παράγραφο 5, η ύπαρξη των δευτερευουσών δραστηριοτήτων δεν μειώνει τον έλεγχο της παραχωρούσας αρχής επί της υποδομής.

OE8 Ο φορέας εκμετάλλευσης μπορεί να έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί τη διαχωρίσιμη υποδομή, όπως περιγράφεται στην παράγραφο OE7 στοιχείο α), ή τις εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την παροχή βοηθητικών υπηρεσιών που δεν υπόκεινται σε ρυθμίσεις, όπως περιγράφονται στην παράγραφο OE7 στοιχείο β). Και στις δύο περιπτώσεις, μπορεί στην ουσία να υπάρξει εκμίσθωση από την παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης· εάν συμβαίνει αυτό, ο λογιστικός χειρισμός γίνεται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 16.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 14

ΔΛΠ 19 — Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους (όπως τροποποιήθηκε το 2011)
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Η παράγραφος 64 του ΔΛΠ 19 περιορίζει την επιμέτρηση ενός καθαρού περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών στο χαμηλότερο μεταξύ του πλεονάσματος στο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και του ανώτατου ορίου του περιουσιακού στοιχείου. Η παράγραφος 8 του ΔΛΠ 19 ορίζει το ανώτατο όριο του περιουσιακού στοιχείου ως την «παρούσα αξία οποιωνδήποτε οικονομικών παροχών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα». Έχουν προκύψει ερωτήματα σχετικά με το πότε θα πρέπει να θεωρούνται διαθέσιμες οι επιστροφές ή οι μειώσεις των μελλοντικών εισφορών, ιδίως όταν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση.
- 2 Σε πολλές χώρες υφίστανται ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις που έχουν σκοπό τη βελτίωση της ασφάλειας της υπόσχεσης που γίνεται στα μέλη ενός προγράμματος παροχών σε εργαζομένους σχετικά με τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι υποχρεώσεις αυτές συνήθως συνίστανται σε ένα ελάχιστο ποσό ή επίπεδο εισφορών που πρέπει να καταβάλλεται σε ένα πρόγραμμα κατά τη διάρκεια μιας δεδομένης χρονικής περιόδου. Συνεπώς, μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να περιορίζει την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να μειώσει τις μελλοντικές εισφορές.
- 3 Επιπροσθέτως, ένα όριο στην επιμέτρηση ενός περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών μπορεί να καταστήσει επαχθή μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση. Συνήθως, η υποχρέωση εισφοράς σε ένα πρόγραμμα δεν επηρεάζει την επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου καθορισμένων παροχών ή της υποχρέωσης. Αυτό συμβαίνει επειδή οι εισφορές, όταν καταβληθούν, θα αποτελέσουν περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και συνεπώς η επιπρόσθετη καθαρή υποχρέωση είναι μηδενική. Όμως, μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση εάν οι απαιτούμενες εισφορές δεν θα είναι διαθέσιμες στην οικονομική οντότητα μετά την καταβολή τους.
- 3Α Τον Νοέμβριο του 2009 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τροποποίησε την ΕΔΔΠΧΑ 14 προκειμένου να εξαλείψει ακούσια επίπτωση που προέκυπτε από τον χειρισμό των προπληρωμών μελλοντικών εισφορών σε ορισμένες περιστάσεις όπου προβλέπεται ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 4 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται σε όλες τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία και στις άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.
- 5 Για τους σκοπούς της παρούσας διερμηνείας, ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις είναι οποιεσδήποτε υποχρεώσεις αφορούν τη χρηματοδότηση ενός προγράμματος παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλου προγράμματος μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζομένους.

ΘΕΜΑΤΑ

- 6 Τα θέματα με τα οποία ασχολείται η παρούσα διερμηνεία είναι:
 - α) πότε πρέπει να θεωρούνται διαθέσιμες οι επιστροφές χρημάτων ή οι μειώσεις μελλοντικών εισφορών σύμφωνα με τον ορισμό του ανώτατου ορίου στην παράγραφο 8 του ΔΛΠ 19·
 - β) πώς μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να επηρεάσει τη διαθεσιμότητα των μειώσεων μελλοντικών εισφορών·
 - γ) πότε μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Διαθεσιμότητα επιστροφής χρημάτων ή μείωσης μελλοντικών εισφορών

- 7 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει τη διαθεσιμότητα επιστροφής χρημάτων ή μείωσης μελλοντικών εισφορών σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του προγράμματος και οποιεσδήποτε νομοθετικές διατάξεις διέπουν το πρόγραμμα.
- 8 Οικονομικό όφελος, με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ή μείωσης μελλοντικών εισφορών, είναι διαθέσιμο εάν η οικονομική οντότητα μπορεί να το ρευστοποιήσει κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος ή όταν διακανονιστούν οι υποχρεώσεις του προγράμματος. Ειδικότερα, ένα τέτοιο οικονομικό όφελος μπορεί να υπάρχει ακόμα και αν δεν είναι άμεσα ρευστοποιήσιμο στο τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 9 Το διαθέσιμο οικονομικό όφελος δεν εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το πλεόνασμα. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το μέγιστο οικονομικό όφελος που είναι διαθέσιμο από επιστροφές χρημάτων ή μειώσεις μελλοντικών εισφορών ή από συνδυασμό των δύο. Η οικονομική οντότητα δεν αναγνωρίζει οικονομικά οφέλη που πηγάζουν από συνδυασμό επιστροφών χρημάτων και μειώσεων μελλοντικών εισφορών βάσει παραδοχών που αλληλοαποκλείονται.
- 10 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων στο τέλος της περιόδου αναφοράς, που παρουσιάζουν σοβαρό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στη λογιστική αξία του καθαρού περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που αναγνωρίζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Αυτό ενδέχεται να περιλαμβάνει τη γνωστοποίηση τυχόν περιορισμών που έχουν τεθεί επί της ρευστοποίησης του πλεονάσματος επί του παρόντος ή γνωστοποίηση της βάσης που έχει χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ύψους του διαθέσιμου οικονομικού οφέλους.

Το οικονομικό όφελος που είναι διαθέσιμο με τη μορφή επιστροφής χρημάτων

Το δικαίωμα επιστροφής χρημάτων

- 11 Η οικονομική οντότητα δικαιούται επιστροφή χρημάτων μόνον εφόσον έχει άνευ όρων δικαίωμα να λάβει επιστροφή χρημάτων:
- α) κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος, χωρίς να πρέπει να τακτοποιηθούν οι υποχρεώσεις του προγράμματος ώστε να εισπραχθεί η επιστροφή (π.χ. σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενδέχεται η οικονομική οντότητα να έχει δικαίωμα να λάβει επιστροφή χρημάτων κατά τη διάρκεια ισχύος του προγράμματος, ανεξάρτητα από τον διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος) ή
- β) αναλαμβάνοντας τον σταδιακό διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος έως ότου όλα τα μέλη αποχωρήσουν από το πρόγραμμα ή
- γ) αναλαμβάνοντας τον πλήρη διακανονισμό των υποχρεώσεων του προγράμματος στο πλαίσιο ενός μοναδικού γεγονότος (ήτοι την εκκαθάριση του προγράμματος).

Ενδέχεται να υφίσταται άνευ όρων δικαίωμα στην επιστροφή χρημάτων ανεξάρτητα από το επίπεδο του κεφαλαίου ενός προγράμματος στο τέλος της περιόδου αναφοράς.

- 12 Εάν το δικαίωμα της οικονομικής οντότητας να λάβει επιστροφή χρημάτων εξαρτάται από την επέλευση ή μη επέλευση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της, η οικονομική οντότητα δεν έχει άνευ όρων δικαίωμα και δεν πρέπει να αναγνωρίσει περιουσιακό στοιχείο.

Επιμέτρηση του οικονομικού οφέλους

- 13 Η οικονομική οντότητα επιμετρά το οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ως το ποσό του πλεονάσματος στο τέλος της περιόδου αναφοράς (που είναι η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος μείον την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών) που η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να λάβει ως επιστροφή χρημάτων, μείον τυχόν σχετικά έξοδα. Για παράδειγμα, εάν μια επιστροφή χρημάτων υπόκειται σε φόρους εκτός από φόρους εισοδήματος, η οικονομική οντότητα επιμετρά το ποσό της επιστροφής μετά την αφαίρεση του φόρου.
- 14 Κατά την επιμέτρηση του διαθέσιμου ποσού της επιστροφής χρημάτων όταν γίνεται η εκκαθάριση του προγράμματος (παράγραφος 11γ), η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει το κόστος του διακανονισμού των υποχρεώσεων του προγράμματος και της καταβολής της επιστροφής των χρημάτων. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα αφαιρεί αμοιβές για επαγγελματικές υπηρεσίες, εφόσον αυτές καταβάλλονται από το πρόγραμμα και όχι την οικονομική οντότητα και τα έξοδα τυχόν ασφαλιστών που ενδέχεται να απαιτούνται προκειμένου να διασφαλιστεί η υποχρέωση κατά την εκκαθάριση.

- 15 Εάν το ποσό της επιστροφής προσδιορίζεται ως ολόκληρο το πλεόνασμα ή μέρος αυτού, αντί ως καθορισμένο ποσό, η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να προβεί σε προσαρμογή για τη διαχρονική αξία του χρήματος, ακόμα και αν η επιστροφή είναι ρευστοποιήσιμη σε μελλοντική ημερομηνία.

Το οικονομικό όφελος που είναι διαθέσιμο με τη μορφή μείωσης των εισφορών

- 16 Εάν δεν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση για εισφορές που συνδέονται με μελλοντική απασχόληση, το οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών είναι το κόστος μελλοντικής απασχόλησης για την οικονομική οντότητα για κάθε περίοδο που ορίζεται ως η βραχύτερη μεταξύ της αναμενόμενης διάρκειας ισχύος του προγράμματος και της αναμενόμενης διάρκειας ζωής της οικονομικής οντότητας. Το κόστος μελλοντικής απασχόλησης για την οικονομική οντότητα δεν περιλαμβάνει ποσά που θα επιβαρύνουν τους εργαζομένους.
- 17 Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το κόστος μελλοντικής απασχόλησης χρησιμοποιώντας παραδοχές που συνάδουν με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και με την κατάσταση που επικρατεί στο τέλος της περιόδου αναφοράς, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 19. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι θα υπάρξει αλλαγή στις παροχές που πρόκειται να χορηγηθούν μελλοντικά από ένα πρόγραμμα έως ότου τροποποιηθεί και υποθέτει ότι ο αριθμός των εργαζομένων θα παραμείνει σταθερός στο μέλλον, εκτός εάν η οικονομική οντότητα μειώσει τον αριθμό των εργαζομένων που καλύπτονται από το πρόγραμμα. Στην τελευταία περίπτωση, η παραδοχή σχετικά με τον μελλοντικό αριθμό των εργαζομένων περιλαμβάνει τη μείωση.

Η επίδραση της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης στο οικονομικό όφελος που διατίθεται με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών

- 18 Η οικονομική οντότητα αναλύει οποιαδήποτε ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση σε μια δεδομένη ημερομηνία σε εισφορές που απαιτούνται για την κάλυψη α) τυχόν ελλειμμάτων που αφορούν προηγούμενη απασχόληση με βάση την ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση και β) της μελλοντικής απασχόλησης.
- 19 Οι εισφορές που προορίζονται για την κάλυψη τυχόν ελλείμματος βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης αναφορικά με ήδη δεδουλευμένες υπηρεσίες δεν επηρεάζουν τις μελλοντικές εισφορές για μελλοντική απασχόληση. Αυτό ενδέχεται να δημιουργήσει υποχρέωση σύμφωνα με τις παραγράφους 23-26.
- 20 Εάν υπάρχει ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση για εισφορές που συνδέονται με μελλοντική απασχόληση, το διαθέσιμο οικονομικό όφελος με τη μορφή μείωσης των μελλοντικών εισφορών είναι το άθροισμα:
- α) οιοδήποτε ποσού που μειώνει τις μελλοντικές εισφορές στο πλαίσιο της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης για μελλοντική απασχόληση, επειδή η οικονομική οντότητα πραγματοποίησε προπληρωμή (δηλαδή κατέβαλε το ποσό προτού καταστεί απαιτητό)· και
- β) του εκτιμώμενου μελλοντικού κόστους απασχόλησης κάθε περιόδου σύμφωνα με τις παραγράφους 16 και 17, μείον τις εκτιμώμενες εισφορές στο πλαίσιο της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης που απαιτούνται για μελλοντική απασχόληση κατά τις εν λόγω περιόδους εάν δεν έχουν πραγματοποιηθεί προπληρωμές σύμφωνα με το στοιχείο α).
- 21 Οι οικονομικές οντότητες εκτιμούν τις μελλοντικές ελάχιστες κεφαλαιακές εισφορές για μελλοντική απασχόληση, λαμβάνοντας υπόψη την επίδραση τυχόν υφιστάμενου πλεονάσματος που προσδιορίζεται βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης, εξαιρουμένης όμως της προπληρωμής που περιγράφεται στην παράγραφο 20 στοιχείο α). Η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί παραδοχές που συνάδουν με τη βάση της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης και, για οποιαδήποτε στοιχεία που δεν καθορίζονται στη βάση αυτή, παραδοχές που συνάδουν με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της δέσμευσης καθορισμένων παροχών και με την κατάσταση που επικρατεί στο τέλος της περιόδου αναφοράς, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 19. Η εκτίμηση περιλαμβάνει τυχόν αλλαγές που αναμένονται λόγω της καταβολής από την οικονομική οντότητα των ελάχιστων εισφορών, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες. Ωστόσο, η εκτίμηση δεν περιλαμβάνει την επίδραση των αναμενόμενων αλλαγών στους όρους και τις προϋποθέσεις της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης που δεν έχουν ουσιαδώς θεσπιστεί ή συμβατικώς συμφωνηθεί, στο τέλος της περιόδου αναφοράς.
- 22 Όταν μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 20 στοιχείο β), εάν οι μελλοντικές εισφορές βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης για μελλοντική απασχόληση υπερβαίνουν το μελλοντικό κόστος απασχόλησης βάσει του ΔΛΠ 19 σε οιαδήποτε περίοδο, το πλεόνασμα αυτό αφαιρείται από το ποσό του διαθέσιμου οικονομικού οφέλους ως μείωση των μελλοντικών εισφορών. Ωστόσο, το ποσό που περιγράφεται στην παράγραφο 20 στοιχείο β) δεν μπορεί να είναι μικρότερο από μηδέν.

Πότε μια ελάχιστη κεφαλαιακή υποχρέωση μπορεί να δημιουργήσει υποχρέωση

- 23 Εάν βάσει ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης μια οικονομική οντότητα έχει υποχρέωση να καταβάλει εισφορές για να καλύψει υπάρχον έλλειμμα βάσει της ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης σε σχέση με υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να προσδιορίσει αν οι καταβλητέες εισφορές θα είναι διαθέσιμες με τη μορφή επιστροφής χρημάτων ή ως μείωση των μελλοντικών εισφορών μετά την καταβολή τους στο πρόγραμμα.
- 24 Στον βαθμό που οι καταβλητέες εισφορές δεν θα είναι διαθέσιμες μετά την καταβολή τους στο πρόγραμμα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια υποχρέωση όταν ανακúψει η δέσμευση. Η υποχρέωση μειώνει το καθαρό περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών ή αυξάνει την καθαρή υποχρέωση καθορισμένων παροχών ώστε να μην αναμένεται ούτε κέρδος ούτε ζημία από την εφαρμογή της παραγράφου 64 του ΔΛΠ 19, όταν καταβληθούν οι εισφορές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 27 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2008 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή.
- 27Α Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται σε όλα τα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 26. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.
- 27Β Με τις Προπληρωμές ελάχιστης κεφαλαιακής υποχρέωσης, προστέθηκε η παράγραφος 3Α και τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 16-18 και 20-22. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2011 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 27Γ Με το ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε το 2011) τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 1, 6, 17 και 24 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 25 και 26. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές κατά την εφαρμογή του ΔΛΠ 19 (όπως τροποποιήθηκε τον Ιούνιο του 2011).

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 28 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία από την αρχή της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η διερμηνεία. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε προσαρμογή ανακύπτει από την εφαρμογή αυτής της διερμηνείας στα κέρδη εις νέον στην αρχή εκείνης της περιόδου.
- 29 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στις παραγράφους 3Α, 16-18 και 20-22 από την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία. Εάν η οικονομική οντότητα είχε προηγουμένως εφαρμόσει την παρούσα διερμηνεία προτού εφαρμόσει τις τροποποιήσεις, αναγνωρίζει την προσαρμογή που προκύπτει από την εφαρμογή των τροποποιήσεων στα κέρδη εις νέον στην αρχή της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΑΔΠΧΑ 16

Αντισταθμίσεις μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Πολλές αναφέρουσες οντότητες έχουν επενδύσεις σε εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό (όπως καθορίζεται στο ΔΛΠ 21 παράγραφος 8). Τέτοιες εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό μπορεί να είναι θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις, συμμετοχές σε κοινοπραξίες ή υποκαταστήματα. Το ΔΛΠ 21 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να προσδιορίζει το νόμισμα λειτουργίας καθέμιας από τις εκμεταλλεύσεις εξωτερικού ως το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος αυτής της εκμετάλλευσης. Όταν μετατρέπονται τα αποτελέσματα και η οικονομική θέση μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού στο νόμισμα παρουσίασης, απαιτείται από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει τις συναλλαγματικές διαφορές στα λοιπά συνολικά έσοδα μέχρι να διαθέσει την εκμετάλλευση εξωτερικού.
- 2 Η λογιστική αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου από μια καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού εφαρμόζεται μόνο όταν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ⁽⁶⁴⁾. Το στοιχείο το οποίο αντισταθμίζεται σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από την καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσο ή μικρότερο από την λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εκμετάλλευσης εξωτερικού.
- 3 Το ΔΠΧΑ 9 απαιτεί τον προσδιορισμό ενός επιλέξιμου αντισταθμισμένου στοιχείου και επιλέξιμων μέσων αντιστάθμισης σε μια σχέση λογιστικής αντιστάθμισης. Εάν υπάρχει προσδιορισμένη σχέση αντιστάθμισης, στην περίπτωση αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης, το κέρδος ή η ζημία του μέσου αντιστάθμισης που προσδιορίζεται ότι είναι αποτελεσματική αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης, αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα και περιλαμβάνεται στις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της εκμετάλλευσης εξωτερικού.
- 4 Μια οικονομική οντότητα με πολλές εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό μπορεί να εκτίθεται σε πολλούς συναλλαγματικούς κινδύνους. Η παρούσα διερμηνεία παρέχει οδηγίες για τον προσδιορισμό των συναλλαγματικών κινδύνων που πληρούν τις προϋποθέσεις του αντισταθμισμένου κινδύνου σε μια αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού.
- 5 Το ΔΠΧΑ 9 επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να προσδιορίσει ένα παράγωγο ή ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο (ή συνδυασμό παράγωγων και μη παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων) ως μέσο αντιστάθμισης συναλλαγματικού κινδύνου. Η παρούσα διερμηνεία παρέχει οδηγίες σχετικά με το πού, εντός ενός ομίλου, μπορούν να κατέχονται μέσα αντιστάθμισης που συνιστούν αντισταθμίσεις καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού προκειμένου να θεωρηθούν κατάλληλα για λογιστική αντιστάθμιση.
- 6 Το ΔΛΠ 21 και το ΔΠΧΑ 9 απαιτούν τα σωρευτικά ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, και τα οποία σχετίζονται και με τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της εκμετάλλευσης εξωτερικού και με το κέρδος ή τη ζημία του μέσου αντιστάθμισης που προσδιορίζεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης, να ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη, όταν η μητρική εταιρεία διαθέτει την εκμετάλλευση εξωτερικού. Η παρούσα διερμηνεία παρέχει οδηγίες για τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα πρέπει να προσδιορίζει τα ποσά προς ανακατάταξη από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα και για το μέσο αντιστάθμισης και για το αντισταθμισμένο στοιχείο.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 7 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται σε μια οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει τον συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από τις καθαρές επενδύσεις της σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού και επιθυμεί να πληροί τα κριτήρια της λογιστικής αντιστάθμισης σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Για λόγους ευκολίας, η παρούσα διερμηνεία αναφέρεται σε μια τέτοια οικονομική οντότητα ως μητρική εταιρεία και στις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνονται τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού ως ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Όλες οι αναφορές σε μητρική εταιρεία ισχύουν εξίσου για μια οικονομική οντότητα που έχει καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού η οποία αποτελεί κοινοπραξία, συγγενή εταιρεία ή υποκατάστημα.

⁽⁶⁴⁾ Αυτό θα συμβεί για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι επενδύσεις, όπως συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, λογιστικοποιούνται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης και τις οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν υποκατάστημα ή κοινή επιχείρηση κατά την έννοια του ΔΠΧΑ 11 Σχήματα υπό κοινό έλεγχο.

- 8 Η παρούσα διερμηνεία ισχύει μόνο για αντιστάθμισεις καθαρών επενδύσεων σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού. Δεν πρέπει να εφαρμόζεται αναλογικά σε άλλους τύπους λογιστικής αντιστάθμισης.

ΘΕΜΑΤΑ

- 9 Επενδύσεις σε εκμεταλλεύσεις εξωτερικού μπορούν να κατέχονται άμεσα από μητρική εταιρεία ή έμμεσα από τη θυγατρική ή τις θυγατρικές της. Τα θέματα που εξετάζει η παρούσα διερμηνεία είναι τα εξής:

- α) η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου και το ποσό του αντισταθμισμένου στοιχείου για το οποίο μπορεί να καθορίζεται σχέση αντιστάθμισης:

i) αν η μητρική εταιρεία μπορεί να καθορίζει ως αντισταθμισμένο κίνδυνο μόνο τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της μητρικής εταιρείας και των εκμεταλλεύσεων της στο εξωτερικό, ή, αν μπορεί επίσης να καθορίζει ως αντισταθμισμένο κίνδυνο τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ του νομίσματος παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας και του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού.

ii) σε περίπτωση που η μητρική εταιρεία κατέχει έμμεσα την εκμετάλλευση εξωτερικού, εάν ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί να περιλαμβάνει μόνο τις συναλλαγματικές διαφορές σε λειτουργικά νομίσματα μεταξύ της εκμετάλλευσης εξωτερικού και της άμεσης μητρικής της εταιρείας, ή εάν ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί επίσης να περιλαμβάνει τυχόν συναλλαγματικές διαφορές μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και της τυχόν ενδιάμεσης ή τελικής μητρικής εταιρείας (δηλαδή αν το γεγονός ότι η καθαρή επένδυση στην εκμετάλλευση εξωτερικού που κατέχεται μέσω ενδιάμεσης μητρικής επηρεάζει τον οικονομικό κίνδυνο για την τελική μητρική εταιρεία).

- β) πού μπορεί να κατέχεται το μέσο αντιστάθμισης μέσα στον όμιλο:

i) αν μπορεί να υπάρξει σχέση λογιστικής αντιστάθμισης μόνο εφόσον η οικονομική οντότητα που αντισταθμίζει την καθαρή της επένδυση συνδέεται με το μέσο αντιστάθμισης, ή εάν οποιαδήποτε οικονομική οντότητα του ομίλου μπορεί να κατέχει το μέσο αντιστάθμισης, ασχέτως του λειτουργικού της νομίσματος.

ii) αν η φύση του μέσου αντιστάθμισης (παράγωγο ή μη παράγωγο) ή η μέθοδος ενοποίησης επηρεάζει την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

- γ) ποια ποσά πρέπει να ανακαταταχθούν από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη κατά τη διάθεση της εκμετάλλευσης εξωτερικού:

i) όταν η εκμετάλλευση εξωτερικού που αντισταθμίστηκε διατεθεί, ποια ποσά από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος της μητρικής εταιρείας σε σχέση με το μέσο αντιστάθμισης και σε σχέση με αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού πρέπει να ανακαταταχθούν από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας,

ii) αν η μέθοδος ενοποίησης επηρεάζει τον προσδιορισμό των ποσών προς ανακατάταξη από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου και το ποσό του αντισταθμισμένου στοιχείου για το οποίο μπορεί να καθορίζεται σχέση αντιστάθμισης

- 10 Η λογιστική αντιστάθμισης μπορεί να εφαρμόζεται μόνο στις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ του λειτουργικού νομίσματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και του λειτουργικού νομίσματος της μητρικής εταιρείας.

- 11 Σε μια αντιστάθμιση των συναλλαγματικών κινδύνων που προκύπτουν από καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσων ή μικρότερων από τη λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εκμετάλλευσης εξωτερικού στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας. Η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων εκμετάλλευσης εξωτερικού, που μπορεί να προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο στοιχείο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, εξαρτάται από το αν τυχόν χαμηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία της εκμετάλλευσης εξωτερικού έχει εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης για το σύνολο ή για μέρος των καθαρών περιουσιακών στοιχείων αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού και η λογιστικοποίηση διατηρείται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας.
- 12 Ο αντισταθμισμένος κίνδυνος μπορεί να καθορίζεται ως η έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει μεταξύ του λειτουργικού νομίματος της εκμετάλλευσης εξωτερικού και του λειτουργικού νομίματος οποιασδήποτε μητρικής εταιρείας (της άμεσης, ενδιάμεσης ή τελικής μητρικής εταιρείας) αυτής της εκμετάλλευσης εξωτερικού. Το γεγονός ότι η καθαρή επένδυση κατέχεται από ενδιάμεση μητρική εταιρεία δεν επηρεάζει τη φύση του οικονομικού κινδύνου που προκύπτει από την έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο της τελικής μητρικής εταιρείας.
- 13 Έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο που προκύπτει από καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση εξωτερικού, μπορεί να πληροί τα κριτήρια για λογιστική αντιστάθμισης μόνο μία φορά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, εάν τα ίδια καθαρά περιουσιακά στοιχεία μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού αντισταθμίζονται από περισσότερες από μία μητρικές εταιρείες εντός του ομίλου (για παράδειγμα, και για άμεση και για έμμεση μητρική εταιρεία) για τον ίδιο κίνδυνο, μόνο μια σχέση αντιστάθμισης θα πληροί τα κριτήρια για λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας. Μια σχέση αντιστάθμισης που καθορίζεται από μία μητρική εταιρεία στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, δεν χρειάζεται να τηρείται και από άλλη υψηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία. Ωστόσο, εάν δεν τηρείται από την υψηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία, η λογιστική αντιστάθμισης που εφαρμόζεται από τη χαμηλότερου επιπέδου μητρική εταιρεία πρέπει να αναστραφεί πριν αναγνωριστεί η λογιστική αντιστάθμισης της μητρικής εταιρείας υψηλότερου επιπέδου.

Πού μπορεί να κατέχεται το μέσο αντιστάθμισης

- 14 Ένα παράγωγο ή μη παράγωγο μέσο (ή ένας συνδυασμός παράγωγων και μη παράγωγων μέσων) δύναται να προσδιοριστεί ως μέσο αντιστάθμισης κατά την αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού. Το μέσο/Τα μέσα αντιστάθμισης μπορεί να κατέχεται/-ονται από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα ή οντότητες εντός του ομίλου, αρκεί να πληρούνται τα κριτήρια προσδιορισμού, τεκμηρίωσης και αποτελεσματικότητας του ΔΠΧΑ 9 παράγραφος 6.4.1, που αφορούν την αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης. Ειδικότερα, η στρατηγική αντιστάθμισης του ομίλου πρέπει να τεκμηριώνεται με σαφήνεια λόγω της πιθανότητας διαφορετικών καθορισμών σε διαφορετικές βαθμίδες του ομίλου.
- 15 Για τους σκοπούς της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας, η μεταβολή της αξίας του μέσου αντιστάθμισης σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο, υπολογίζεται με αναφορά στο λειτουργικό νόμισμα της μητρικής εταιρείας έναντι του λειτουργικού νομίματος της οποίας επιμετρύεται ο αντισταθμισμένος κίνδυνος, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της λογιστικής αντιστάθμισης. Ανάλογα με το πού κρατείται το μέσο αντιστάθμισης, στην περίπτωση απουσίας λογιστικής αντιστάθμισης η συνολική μεταβολή της αξίας μπορεί να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, στα λοιπά συνολικά έσοδα ή και στα δύο. Ωστόσο, η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας δεν επηρεάζεται από το αν η μεταβολή της αξίας του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα ή στα λοιπά συνολικά έσοδα. Το συνολικό αποτελεσματικό τμήμα της μεταβολής, περιλαμβάνεται στα λοιπά συνολικά έσοδα, στο πλαίσιο της εφαρμογής της λογιστικής αντιστάθμισης. Η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας δεν επηρεάζεται από το αν το μέσο αντιστάθμισης είναι παράγωγο ή μη παράγωγο μέσο ή από τη μέθοδο ενοποίησης.

Διάθεση αντισταθμισμένης εκμετάλλευσης εξωτερικού

- 16 Όταν διατίθεται μια εκμετάλλευση εξωτερικού η οποία ήταν αντισταθμισμένη, το ποσό που ανακατατάσσεται στα αποτελέσματα ως προσαρμογή από ανακατάταξη από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας σε σχέση με το μέσο αντιστάθμισης είναι το ποσό που απαιτείται να αναγνωρίζεται με βάση το ΔΠΧΑ 9 παράγραφος 6.5.14. Αυτό το ποσό αποτελεί το σωρευτικό κέρδος ή ζημία επί του μέσου αντιστάθμισης που προσδιορίστηκε ως αποτελεσματική αντιστάθμιση.

- 17 Το ποσό που ανακατατάχθηκε στα αποτελέσματα από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας σε σχέση με την καθαρή επένδυση σε αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 παράγραφος 48, είναι το ποσό που περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος αυτής της μητρικής εταιρείας σε σχέση με αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της τελικής μητρικής εταιρείας, το συνολικό καθαρό ποσό που αναγνωρίζεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με όλες τις εκμεταλλεύσεις εξωτερικού δεν επηρεάζεται από τη μέθοδο ενοποίησης. Ωστόσο, είτε η τελική μητρική χρησιμοποιεί την άμεση είτε χρησιμοποιεί τη σταδιακή μέθοδο ενοποίησης ⁽⁶⁵⁾ αυτό δύναται να επηρεάσει το ποσό που περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με μια επιμέρους εκμετάλλευση εξωτερικού. Η χρήση της σταδιακής μεθόδου ενοποίησης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την ανακατάταξη στα αποτελέσματα ποσού που διαφέρει από αυτό που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης. Αυτή η διαφορά μπορεί να απαλειφθεί με τον προσδιορισμό του ποσού που έχει σχέση με αυτή την εκμετάλλευση εξωτερικού που θα είχε προκύψει εάν δεν είχε χρησιμοποιηθεί η άμεση μέθοδος ενοποίησης. Η πραγματοποίηση αυτής της προσαρμογής δεν απαιτείται από το ΔΛΠ 21. Ωστόσο, είναι μια επιλογή λογιστικής πολιτικής που πρέπει να ακολουθείται με συνέπεια για όλες τις καθαρές επενδύσεις.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 18 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Οκτωβρίου 2008 ή αργότερα. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τροποποίηση της παραγράφου 14 σύμφωνα με τις Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ, που εκδόθηκαν τον Απρίλιο του 2009, για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή και των δύο για προγενέστερες περιόδους επιτρέπεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Οκτωβρίου 2008, ή την τροποποίηση της παραγράφου 14 πριν από την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.
- 18B Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 3, 5-7, 14, 16, ΟΕ1 και ΟΕ8 και απαλείφθηκε η παράγραφος 18Α. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 19 Το ΔΛΠ 8 καθορίζει τον τρόπο με το οποίο μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει μεταβολή σε λογιστική πολιτική που προκύπτει από την αρχική εφαρμογή μιας διερμηνείας. Δεν απαιτείται από μια οικονομική οντότητα να συμμορφωθεί προς τις απαιτήσεις αυτές κατά την αρχική εφαρμογή της παρούσας διερμηνείας. Εάν μια οικονομική οντότητα είχε προσδιορίσει ένα μέσο αντιστάθμισης ως αντιστάθμιση καθαρής επένδυσης αλλά η αντιστάθμιση δεν πληροί τους όρους για λογιστική αντιστάθμισης της παρούσας διερμηνείας, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 για να διακόψει μελλοντικά τη χρήση της λογιστικής αντιστάθμισης.

⁽⁶⁵⁾ Η άμεση μέθοδος είναι η μέθοδος ενοποίησης κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται άμεσα στο λειτουργικό νόμισμα της τελικής μητρικής εταιρείας. Η σταδιακή μέθοδος είναι η μέθοδος ενοποίησης κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό μετατρέπονται πρώτα στο λειτουργικό νόμισμα τυχόν ενδιάμεσης μητρικής εταιρείας (ή μητρικών εταιρειών) και στη συνέχεια μετατρέπονται στο λειτουργικό νόμισμα της τελικής μητρικής εταιρείας (ή στο νόμισμα παρουσίασης, αν αυτό διαφέρει).

Προσάρτημα

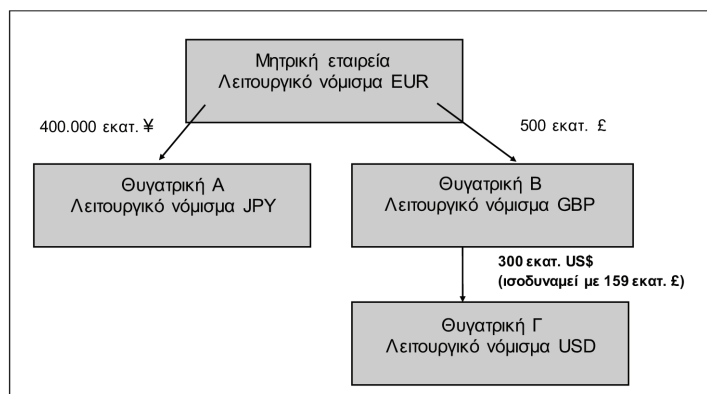
Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διερμηνείας.

OE1 Το παρόν προσάρτημα επεξηγεί την εφαρμογή της διερμηνείας χρησιμοποιώντας την εταιρική δομή που απεικονίζεται κατωτέρω. Σε κάθε περίπτωση, οι σχέσεις αντιστάθμισης που περιγράφονται θα ελέγχονται ως προς την αποτελεσματικότητά τους σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, παρότι ο εν λόγω έλεγχος δεν αναλύεται στο παρόν προσάρτημα. Η μητρική εταιρεία, η οποία αποτελεί την τελική μητρική οικονομική οντότητα, παρουσιάζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο λειτουργικό της νόμισμα, το ευρώ (EUR). Καθεμία από τις θυγατρικές κατέχεται εξ ολοκλήρου. Η καθαρή επένδυση 500 εκατ. στερλινών της μητρικής εταιρείας στη θυγατρική Β [λειτουργικό νόμισμα η στερλίνα (GBP)] περιλαμβάνει την καθαρή επένδυση των 159 εκατ. στερλινών της θυγατρικής Β στη θυγατρική Γ που αντιστοιχεί σε 300 εκατ. δολάρια ΗΠΑ [λειτουργικό νόμισμα το δολάριο ΗΠΑ (USD)]. Με άλλα λόγια, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής Β εκτός από την επένδυση της στη θυγατρική Γ, ανέρχονται σε 341 εκατ. στερλίνες.

Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου για τον οποίο δύναται να προσδιοριστεί σχέση αντιστάθμισης (παράγραφοι 10-13)

OE2 Μια μητρική εταιρεία δύναται να αντισταθμίσει την καθαρή της επένδυση σε καθεμία από τις θυγατρικές της Α, Β και Γ για τον συναλλαγματικό κίνδυνο μεταξύ των αντίστοιχων λειτουργικών νομισμάτων τους [γιεν Ιαπωνίας (JPY), λίρες στερλίνες και δολάρια ΗΠΑ] και ευρώ. Επιπροσθέτως, η μητρική εταιρεία δύναται να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο USD/GBP μεταξύ των λειτουργικών νομισμάτων της θυγατρικής Β και της θυγατρικής Γ. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, η θυγατρική Β δύναται να αντισταθμίσει την καθαρή της επένδυση στη θυγατρική Γ για τον συναλλαγματικό κίνδυνο μεταξύ των λειτουργικών τους νομισμάτων, δολαρίων ΗΠΑ και λιρών στερλινών. Στα παρακάτω παραδείγματα, ο προσδιορισμένος κίνδυνος είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο, επειδή τα μέσα αντιστάθμισης δεν είναι παράγωγα. Εάν τα μέσα αντιστάθμισης ήταν προθεσμιακά συμβόλαια, η μητρική εταιρεία θα μπορούσε να προσδιορίσει τον προθεσμιακό συναλλαγματικό κίνδυνο.



Η φύση του αντισταθμισμένου κινδύνου για τον οποίο δύναται να προσδιοριστεί σχέση αντιστάθμισης (παράγραφοι 10-13)

OE3 Η μητρική εταιρεία επιθυμεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο από την καθαρή της επένδυση στην θυγατρική Γ. Ας υποθέσουμε ότι η θυγατρική Α έχει εξωτερικό δανεισμό 300 εκατομμυρίων USD. Τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής Α κατά την αρχή της περιόδου αναφοράς είναι 400 000 εκατομμύρια JPY συμπεριλαμβανομένων των εσόδων από τον εξωτερικό δανεισμό 300 εκατομμυρίων USD.

OE4 Το αντισταθμισμένο στοιχείο μπορεί να είναι ποσό καθαρών περιουσιακών στοιχείων ίσο ή μικρότερο από τη λογιστική αξία της καθαρής επένδυσης της μητρικής εταιρείας στη θυγατρική Γ (300 εκατομμύρια USD) στις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, η μητρική εταιρεία μπορεί να προσδιορίσει τα 300 εκατομμύρια USD εξωτερικού δανεισμού στη θυγατρική Α ως αντιστάθμιση του τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου μεταξύ EUR/USD που συνδέεται με την καθαρή της επένδυση στα 300 εκατομμύρια USD καθαρών περιουσιακών στοιχείων της θυγατρικής Γ. Σε αυτή την περίπτωση, και η συναλλαγματική διαφορά EUR/USD στα 300 εκατομμύρια USD εξωτερικού δανεισμού στη θυγατρική Α και η συναλλαγματική διαφορά EUR/USD στην καθαρή επένδυση 300 εκατομμυρίων USD στη θυγατρική Γ περιλαμβάνονται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλαγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, μετά την εφαρμογή της λογιστικής αντιστάθμισης.

OE5 Στην περίπτωση απουσίας λογιστικής αντιστάθμισης, η συνολική συναλλαγματική διαφορά USD/EUR στα 300 εκατομμύρια USD εξωτερικού δανεισμού στη θυγατρική Α θα αναγνωριζόταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας ως ακολούθως:

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας USD/JPY σε ευρώ, στα αποτελέσματα και

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας JPY/EUR στα λοιπά συνολικά έσοδα.

Αντί του προσδιορισμού στην παράγραφο OE4, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις η μητρική εταιρεία μπορεί να προσδιορίσει τα 300 εκατομμύρια USD εξωτερικού δανεισμού στη θυγατρική Α ως αντιστάθμιση του τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου GBP/USD μεταξύ θυγατρικής Γ και θυγατρικής Β. Σε αυτή την περίπτωση, η συνολική συναλλαγματική διαφορά μεταξύ USD/EUR στα 300 εκατομμύρια USD εξωτερικού δανεισμού στη θυγατρική Α θα αναγνωριζόταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας ως ακολούθως:

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας GBP/USD στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος που σχετίζεται με τη Θυγατρική Γ,

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας GBP/JPY, σε ευρώ, στα αποτελέσματα και

— η μεταβολή της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας JPY/EUR στα λοιπά συνολικά έσοδα.

OE6 Η μητρική εταιρεία δεν δύναται να προσδιορίσει τα 300 εκατομμύρια USD εξωτερικού δανεισμού στη θυγατρική Α ως αντιστάθμιση του τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου EUR/USD και του τρέχοντος συναλλαγματικού κινδύνου GBP/USD στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της. Ένα μέσο αντιστάθμισης δύναται να αντισταθμίσει τον ίδιο προσδιορισμένο κίνδυνο μόνο μία φορά. Η θυγατρική Β δεν μπορεί να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, επειδή το μέσο αντιστάθμισης κατέχεται εκτός του ομίλου που περιλαμβάνει τη θυγατρική Β και τη θυγατρική Γ.

Πού εντός του ομίλου μπορεί να κατέχεται το μέσο αντιστάθμισης (παράγραφοι 14 και 15);

OE7 Όπως σημειώνεται στην παράγραφο OE5, σε περίπτωση απουσίας λογιστικής αντιστάθμισης, η συνολική μεταβολή στην αξία σε σχέση με τον συναλλαγματικό κίνδυνο των 300 εκατομμυρίων USD εξωτερικού δανεισμού στη θυγατρική Α θα καταχωριζόταν και στα αποτελέσματα (τρέχων κίνδυνος USD/JPY) και στα λοιπά συνολικά έσοδα (τρέχων κίνδυνος EUR/JPY) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας. Αμφότερα τα ποσά περιλαμβάνονται για τους σκοπούς της αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης που ορίζεται στην παράγραφο OE4, επειδή η μεταβολή στην αξία και του μέσου αντιστάθμισης και του αντισταθμισμένου στοιχείου υπολογίζονται σε σχέση με το λειτουργικό νόμισμα ευρώ της μητρικής εταιρείας έναντι του λειτουργικού νομίσματος δολαρίων ΗΠΑ της θυγατρικής Γ, σύμφωνα με την τεκμηρίωση της αντιστάθμισης. Η μέθοδος ενοποίησης (δηλαδή η άμεση μέθοδος ή η σταδιακή μέθοδος) δεν επηρεάζει την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης.

Ποσά που ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση εκμετάλλευσης εξωτερικού (παράγραφοι 16 και 17)

OE8 Όταν διατίθεται η θυγατρική Γ, τα ποσά που ανακατατάσσονται στα αποτελέσματα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας από το αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος (ΑΜΣ) είναι:

α) σχετικά με τον εξωτερικό δανεισμό 300 εκατ. USD της θυγατρικής Α, το ποσό που απαιτείται να αναγνωριστεί βάσει του ΔΠΧΑ 9, δηλαδή η συνολική μεταβολή στην αξία όσον αφορά τον συναλλαγματικό κίνδυνο που έχει αναγνωριστεί στα λοιπά συνολικά έσοδα ως το αποτελεσματικό σκέλος της αντιστάθμισης· και

β) σχετικά με την καθαρή επένδυση 300 εκατομμυρίων USD στη θυγατρική Γ, το ποσό που προσδιορίζεται από τη μέθοδο ενοποίησης της οικονομικής οντότητας. Εάν η μητρική εταιρεία χρησιμοποιεί την άμεση μέθοδο, το ΑΜΣ της σε σχέση με τη θυγατρική Γ θα προσδιορίζεται άμεσα από τη συναλλαγματική ισοτιμία EUR/USD. Εάν η μητρική εταιρεία χρησιμοποιεί τη σταδιακή μέθοδο, το ΑΜΣ της σε σχέση με τη θυγατρική Γ θα προσδιορίζεται από το ΑΜΣ που αναγνωρίζεται από τη θυγατρική Β και που αντικατοπτρίζει τη συναλλαγματική ισοτιμία GBP/USD που έχει μετατραπεί στο λειτουργικό νόμισμα της μητρικής εταιρείας χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία EUR/GBP. Η χρήση της σταδιακής μεθόδου ενοποίησης από τη μητρική εταιρεία σε προηγούμενες περιόδους δεν απαιτεί αλλά ούτε της απαγορεύει να προσδιορίσει το ποσό του ΑΜΣ προς ανακατάταξη όταν διαθέσει τη θυγατρική Γ ώστε να είναι το ποσό που θα είχε αναγνωρίσει αν είχε πάντα χρησιμοποιήσει την άμεση μέθοδο, ανάλογα με την λογιστική της πολιτική.

Αντιστάθμιση περισσότερων από μιας εκμετάλλευσης εξωτερικού (παράγραφοι 11, 13 και 15)

OE9 Τα παρακάτω παραδείγματα επεξηγούν τον τρόπο με τον οποίο, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, ο κίνδυνος που μπορεί να αντισταθμιστεί είναι πάντα ο κίνδυνος μεταξύ του λειτουργικού της νομίσματος (ευρώ) και των λειτουργικών νομισμάτων των θυγατρικών Β και Γ. Ασχέτως με το πώς προσδιορίζονται οι αντιστάθμισεις, τα μέγιστα ποσά που μπορούν να αποτελούν αποτελεσματικές αντιστάθμισεις προς συμπερίληψη στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όταν αντισταθμίζονται και οι δύο εκμεταλλεύσεις εξωτερικού, είναι 300 εκατομμύρια USD για κίνδυνο EUR/USD και 341 εκατομμύρια GBP για κίνδυνο EUR/GBP. Άλλες μεταβολές στην αξία λόγω των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της μητρικής εταιρείας. Ασφαλώς, θα ήταν δυνατό για την μητρική εταιρεία να προσδιορίσει 300 εκατομμύρια USD μόνο για μεταβολές στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία USD/GBP ή 500 εκατομμύρια GBP μόνο για μεταβολές στην τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία GBP/EUR.

Η μητρική εταιρεία κατέχει μέσα αντιστάθμισης και σε USD και σε GBP

OE10 Η μητρική εταιρεία μπορεί να επιθυμεί να αντισταθμίσει τον συναλλαγματικό κίνδυνο σε σχέση με την καθαρή της επένδυση στη θυγατρική Β, καθώς και σε σχέση με την καθαρή της επένδυση στη θυγατρική Γ. Ας υποθέσουμε ότι η μητρική εταιρεία κατέχει κατάλληλα μέσα αντιστάθμισης σε δολάρια ΗΠΑ και λίρες στερλίνες τα οποία θα μπορούσε να προσδιορίσει ως αντιστάθμισεις των καθαρών της επενδύσεων στη θυγατρική Β και στη θυγατρική Γ. Οι προσδιορισμοί που μπορεί να κάνει η μητρική εταιρεία στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της περιλαμβάνουν, ενδεικτικά, τα ακόλουθα:

α) Μέσο αντιστάθμισης 300 εκατομμυρίων USD προσδιορισμένο ως αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης 300 εκατομμυρίων USD στη θυγατρική Γ με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο (EUR/USD) μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Γ και μέχρι το ποσό του μέσου αντιστάθμισης £341 εκατομμυρίων προσδιορισμένο ως αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης £341 εκατομμυρίων στη θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο (EUR/GBP) μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Β.

β) Μέσο αντιστάθμισης 300 εκατομμυρίων USD προσδιορισμένο ως αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης 300 εκατομμυρίων USD στη θυγατρική Γ με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο (GBP/USD) μεταξύ της θυγατρικής Β και της θυγατρικής Γ και μέχρι το ποσό του μέσου αντιστάθμισης £500 εκατομμυρίων προσδιορισμένο ως αντιστάθμιση της καθαρής επένδυσης £500 εκατομμυρίων στη θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο (EUR/GBP) μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Β.

OE11 Ο κίνδυνος EUR/USD από την καθαρή επένδυση της μητρικής εταιρείας στη θυγατρική Γ είναι διαφορετικός από τον κίνδυνο EUR/GBP από την καθαρή επένδυση της μητρικής εταιρείας στη θυγατρική Β. Ωστόσο, στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο OE10 στοιχείο α), με τον προσδιορισμό του μέσου αντιστάθμισης USD που κατέχει, η μητρική εταιρεία έχει ήδη αντισταθμίσει πλήρως τον κίνδυνο EUR/USD από την καθαρή της επένδυση στη θυγατρική Γ. Εάν η μητρική εταιρεία προσδιόριζε επίσης ένα μέσο που κατέχει σε GBP ως αντιστάθμιση της καθαρής της επένδυσης ύψους £500 εκατομμυρίων στη θυγατρική Β, £159 εκατομμύρια από αυτή την καθαρή επένδυση, που αντιπροσωπεύουν το αντίστοιχο σε GBP της καθαρής της επένδυσης σε USD στη θυγατρική Γ, θα αντισταθμίζονταν δύο φορές για κίνδυνο GBP/EUR στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας.

OE12 Στην περίπτωση που περιγράφεται στην παράγραφο OE10 στοιχείο β), αν η μητρική εταιρεία προσδιορίσει τον αντισταθμισμένο κίνδυνο ως τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο (GBP/USD) μεταξύ της θυγατρικής Β και της θυγατρικής Γ, μόνο το σκέλος GBP/USD της μεταβολής στην αξία του μέσου αντιστάθμισης 300 εκατομμυρίων USD περιλαμβάνεται στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος σε σχέση με τη θυγατρική Γ. Το υπόλοιπο της μεταβολής (αντίστοιχο με τη μεταβολή GBP/EUR στα £159 εκατομμύρια) περιλαμβάνεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα της μητρικής εταιρείας, όπως στην παράγραφο OE5. Επειδή ο προσδιορισμός του κινδύνου USD/GBP μεταξύ των θυγατρικών Β και Γ δεν περιλαμβάνει τον κίνδυνο GBP/EUR, η μητρική εταιρεία μπορεί επίσης να ορίσει έως £500 εκατομμύρια από την καθαρή της επένδυση στη θυγατρική Β με τον κίνδυνο να είναι η τρέχουσα έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο (GBP/EUR) μεταξύ της μητρικής εταιρείας και της θυγατρικής Β.

Η θυγατρική Β κατέχει το μέσο αντιστάθμισης σε USD

- OE13 Ας υποθέσουμε ότι η θυγατρική Β κατέχει 300 εκατομμύρια USD εξωτερικού χρέους, τα έσοδα από τα οποία μεταβιβάστηκαν στη μητρική εταιρεία μέσω δανείου μεταξύ εταιρειών σε λίρες στερλίνες. Επειδή και τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της αυξήθηκαν κατά £159 εκατομμύρια, τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής Β δεν αλλάζουν. Η θυγατρική Β θα μπορούσε να προσδιορίσει το εξωτερικό χρέος ως αντιστάθμιση του κινδύνου GBP/USD της καθαρής της επένδυσης στη θυγατρική Γ στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της. Η μητρική εταιρεία θα μπορούσε να διατηρήσει τον προσδιορισμό αυτού του μέσου αντιστάθμισης από τη θυγατρική Β ως αντιστάθμιση της καθαρής της επένδυσής 300 εκατ. USD στη θυγατρική Γ για τον κίνδυνο GBP/USD (βλ. παράγραφο 13) και η μητρική εταιρεία θα μπορούσε να προσδιορίσει το μέσο αντιστάθμισης σε GBP που κατέχει ως αντιστάθμιση για το σύνολο της καθαρής της επένδυσης £500 εκατομμυρίων στη θυγατρική Β. Η πρώτη αντιστάθμιση, προσδιορισμένη από τη θυγατρική Β, θα μπορούσε να εκτιμηθεί αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της θυγατρικής Β (λίρες στερλίνες) και η δεύτερη αντιστάθμιση, προσδιορισμένη από τη μητρική εταιρεία, να εκτιμηθεί αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της μητρικής εταιρείας (ευρώ). Σε αυτή την περίπτωση, μόνον ο κίνδυνος GBP/USD από την καθαρή επένδυση της μητρικής εταιρείας στη θυγατρική Γ έχει αντισταθμιστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας από το μέσο αντιστάθμισης σε USD, και όχι ο συνολικός κίνδυνος EUR/USD. Συνεπώς, ο συνολικός κίνδυνος EUR/GBP από την καθαρή επένδυση £500 εκατομμυρίων της μητρικής εταιρείας στη θυγατρική Β μπορεί να αντισταθμιστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας.
- OE14 Ωστόσο, πρέπει επίσης να εξεταστεί η λογιστικοποίηση του δανείου των £159 εκατομμυρίων της μητρικής εταιρείας που πρέπει να αποπληρωθεί στην θυγατρική Β. Εάν το πληρωτέο δάνειο της μητρικής εταιρείας δεν θεωρηθεί μέρος της καθαρής της επένδυσης στη θυγατρική Β επειδή δεν πληροί τους όρους του ΔΛΠ 21 παράγραφος 15, η συναλλαγματική διαφορά GBP/EUR που προκύπτει από τη μετατροπή θα μπορούσε να περιληφθεί στα ενοποιημένα αποτελέσματα της μητρικής εταιρείας. Εάν το δάνειο £159 εκατομμυρίων πληρωτέο στη θυγατρική Β θεωρηθεί μέρος της καθαρής επένδυσης της μητρικής εταιρείας, η εν λόγω καθαρή επένδυση θα ήταν μόνο £341 εκατομμύρια και το ποσό που θα όριζε η μητρική εταιρεία ως αντισταθμισμένο στοιχείο για τον κίνδυνο GBP/EUR θα μειωνόταν αναλογικά από £500 εκατομμύρια σε £341 εκατομμύρια.
- OE15 Εάν η μητρική εταιρεία ανέστρεφε τη σχέση αντιστάθμισης που ορίστηκε από τη θυγατρική Β, η μητρική εταιρεία θα μπορούσε να ορίσει τα 300 εκατομμύρια USD εξωτερικού δανεισμού που κατέχει η θυγατρική Β ως αντιστάθμιση της καθαρής της επένδυσης 300 εκατομμυρίων USD στη θυγατρική Γ για κίνδυνο EUR/USD και να ορίσει το μέσο αντιστάθμισης σε GBP που κατέχει η ίδια ως αντιστάθμιση ύψους μόνο μέχρι £341 εκατομμύρια της καθαρής επένδυσης στη θυγατρική Β. Σε αυτή την περίπτωση η αποτελεσματικότητα και των δύο αντισταθμίσεων θα υπολογιζόταν αναφορικά με το λειτουργικό νόμισμα της μητρικής εταιρείας (ευρώ). Συνεπώς, και η μεταβολή της αξίας USD/GBP του εξωτερικού δανεισμού που κατέχεται από τη θυγατρική Β και η μεταβολή της αξίας GBP/EUR του δανείου της μητρικής εταιρείας πληρωτέου στη θυγατρική Β (αντίστοιχο συνολικά με το USD/EUR) θα συμπεριλαμβάνονταν στο αποθεματικό μετατροπής συναλλάγματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας. Επειδή η μητρική εταιρεία έχει ήδη πλήρως αντισταθμίσει τον κίνδυνο EUR/USD από την καθαρή της επένδυση στη θυγατρική Γ, μπορεί να αντισταθμίσει μόνο μέχρι £341 εκατομμύρια για τον κίνδυνο EUR/GBP της καθαρής της επένδυσης στη θυγατρική Β.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 17

Διανομές μη-ταμειακών περιουσιακών στοιχείων σε ιδιοκτήτες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2008)
- ΔΠΧΑ 5 *Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες*
- ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις*
- ΔΠΧΑ 10 *Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις*
- ΔΠΧΑ 13 *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*
- ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)
- ΔΛΠ 10 *Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς*

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Ενίοτε, μια οικονομική οντότητα διανέμει περιουσιακά στοιχεία εκτός από μετρητά (μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία) ως μερίσματα στους ιδιοκτήτες της ⁽⁶⁶⁾ που δρουν υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες. Στις περιπτώσεις αυτές, η οικονομική οντότητα μπορεί επίσης να δώσει στους ιδιοκτήτες της την επιλογή να λάβουν είτε μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή. Η ΕΔΔΠΧΑ έλαβε αιτήσεις παροχής οδηγιών σχετικά με τον τρόπο λογιστικού χειρισμού αυτών των διανομών από την οικονομική οντότητα.
- 2 Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) δεν παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα πρέπει να επιμετρά τις διανομές προς τους ιδιοκτήτες της (κοινώς γνωστές ως μερίσματα). Το ΔΛΠ 1 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να παρουσιάζει λεπτομέρειες σχετικά με τα μερίσματα που αναγνωρίζονται ως διανομές προς τους ιδιοκτήτες είτε στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 3 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται στις ακόλουθες μορφές μη αμφίδρομων διανομών περιουσιακών στοιχείων από την οικονομική οντότητα προς τους ιδιοκτήτες της που δρουν υπό την ιδιότητά τους αυτή:
 - α) διανομές μη-ταμειακών περιουσιακών στοιχείων (ήτοι στοιχεία ενσωμάτων παγίων, επιχειρήσεις όπως προσδιορίζονται στο ΔΠΧΑ 3, δικαιώματα ιδιοκτησίας σε άλλη οικονομική οντότητα ή ομάδες διάθεσης όπως προσδιορίζονται στο ΔΠΧΑ 5), και
 - β) διανομές που επιτρέπουν στους ιδιοκτήτες να λάβουν είτε μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή.
- 4 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται μόνο σε διανομές στις οποίες όλοι οι ιδιοκτήτες συμμετοχικών τίτλων της ίδιας κατηγορίας έχουν την ίδια αντιμετώπιση.
- 5 Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε διανομή μη-ταμειακού περιουσιακού στοιχείου που τελικά ελέγχεται από το ίδιο μέρος ή μέρη πριν και μετά τη διανομή. Η εξαίρεση αυτή εφαρμόζεται στις χωριστές, τις ατομικές και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή.

⁽⁶⁶⁾ Η παράγραφος 7 του ΔΛΠ 1 χαρακτηρίζει ιδιοκτήτες τους κατόχους μέσων που κατατάσσονται ως ίδια κεφάλαια.

- 6 Σύμφωνα με την παράγραφο 5, η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε διανομή μη-ταμειακού περιουσιακού στοιχείου που τελικά ελέγχεται από τα ίδια μέρη πριν και μετά τη διανομή. Στην παράγραφο Β2 του ΔΠΧΑ 3, αναφέρεται ότι «Μια ομάδα ατόμων θεωρείται ότι ελέγχει μια οικονομική οντότητα όταν, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, έχει συλλογικά το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.» Επομένως, για να μην εμπίπτει μια διανομή στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας διερμηνείας επειδή τα ίδια μέρη ελέγχουν το περιουσιακό στοιχείο και πριν και μετά τη διανομή, μια ομάδα μεμονωμένων μετόχων που λαμβάνουν τη διανομή πρέπει να έχει, ως αποτέλεσμα συμβατικών διακανονισμών, αυτό το συλλογικό δικαίωμα επί της οικονομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή.
- 7 Σύμφωνα με την παράγραφο 5, η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα διανέμει κάποια από τα δικαιώματα ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική, αλλά διατηρεί τον έλεγχό της. Η οικονομική οντότητα η οποία προβαίνει στη διανομή, που έχει ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μια μη ελέγχουσα συμμετοχή στη θυγατρική της, αντιμετωπίζει λογιστικά τη διανομή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 10.
- 8 Η παρούσα διερμηνεία αφορά μόνο τη λογιστική αντιμετώπιση από μια οικονομική οντότητα που προβαίνει σε διανομή μη ταμειακών περιουσιακών στοιχείων. Δεν καλύπτει τη λογιστική αντιμετώπιση από τους μετόχους που λαμβάνουν τη διανομή αυτή.

ΘΕΜΑΤΑ

- 9 Όταν μια οικονομική οντότητα ανακοινώνει μια διανομή και έχει τη δέσμευση να διανείμει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία στους ιδιοκτήτες της, πρέπει να αναγνωρίσει μια υποχρέωση για το πληρωτέο μέρισμα. Κατά συνέπεια, η παρούσα διερμηνεία επιλαμβάνεται των ακόλουθων θεμάτων:
- α) Πότε πρέπει η οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει το πληρωτέο μέρισμα;
- β) Πώς πρέπει η οικονομική οντότητα να επιμετρήσει το πληρωτέο μέρισμα;
- γ) Όταν η οικονομική οντότητα διακανονίζει το πληρωτέο μέρισμα, πώς πρέπει να λογιστικοποιήσει τυχόν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Πότε αναγνωρίζεται ένα πληρωτέο μέρισμα

- 10 Η υποχρέωση καταβολής ενός μερίσματος αναγνωρίζεται όταν το μέρισμα έχει λάβει την πρότερη έγκριση και έχει πάψει να τελεί υπό τη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας, που είναι η ημερομηνία:
- α) κατά την οποία η ανακοίνωση του μερίσματος, από τη διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο, εγκρίνεται από την κατάλληλη αρχή, δηλαδή τους μετόχους, εάν η δικαιοδοσία απαιτεί την έγκρισή τους, ή
- β) κατά την οποία το μέρισμα ανακοινώνεται, από τη διοίκηση ή το διοικητικό συμβούλιο, εάν δεν απαιτείται περαιτέρω έγκριση από τη δικαιοδοσία.

Επιμέτρηση ενός πληρωτέου μερίσματος

- 11 Η οικονομική οντότητα επιμετρά την υποχρέωσή της να διανείμει μη-ταμειακά περιουσιακά στοιχεία ως μέρισμα προς τους ιδιοκτήτες της στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων προς διανομή.
- 12 Στην περίπτωση που μια οικονομική οντότητα επιτρέπει στους ιδιοκτήτες της την επιλογή να λάβουν είτε ένα μη-ταμειακό περιουσιακό στοιχείο είτε μετρητά ως εναλλακτική επιλογή, η οικονομική οντότητα εκτιμά το πληρωτέο μέρισμα λαμβάνοντας υπόψη τόσο την εύλογη αξία κάθε επιλογής όσο και την πιθανότητα να επιλεγεί κάθε εναλλακτική επιλογή από τους ιδιοκτήτες.

- 13 Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς και κατά την ημερομηνία του διακανονισμού, η οικονομική οντότητα επανεξετάζει και αναπροσαρμόζει τη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος, ενώ τυχόν αλλαγές στη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος αναγνωρίζονται στα ίδια κεφάλαια ως προσαρμογές του ποσού της διανομής.

Λογιστική αντιμετώπιση τυχόν διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος, όταν η οικονομική οντότητα διακανονίζει το πληρωτέο μέρισμα.

- 14 Όταν η οικονομική οντότητα διακανονίζει το πληρωτέο μέρισμα, αναγνωρίζει τυχόν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των διανεμηθέντων περιουσιακών στοιχείων και της λογιστικής αξίας του πληρωτέου μερίσματος στα αποτελέσματα.

Παρουσίαση και γνωστοποιήσεις

- 15 Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει τη διαφορά που περιγράφεται στην παράγραφο 14 ως χωριστό κονδύλιο στα αποτελέσματα.
- 16 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες, κατά περίπτωση:
- α) τη λογιστική αξία του πληρωτέου μερίσματος κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου, και
 - β) την αύξηση ή τη μείωση της λογιστικής αξίας που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σύμφωνα με την παράγραφο 13, ως αποτέλεσμα της μεταβολής της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων προς διανομή.
- 17 Εάν, μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς αλλά προτού εγκριθεί η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, μια οικονομική οντότητα ανακοινώσει μέρισμα το οποίο θα διανεμίει ως μη-ταμειακό περιουσιακό στοιχείο, γνωστοποιεί:
- α) τη φύση του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου,
 - β) τη λογιστική αξία του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, και
 - γ) την εύλογη αξία του προς διανομή περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της περιόδου αναφοράς, εάν διαφέρει από τη λογιστική αξία του και τις πληροφορίες για τη μέθοδο/τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκε/-αν για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, όπως απαιτείται βάσει της παραγράφου 93 στοιχεία β), δ), ζ) και θ) και της παραγράφου 99 του ΔΠΧΑ 13.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- 18 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία μελλοντικά για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Η αναδρομική εφαρμογή δεν επιτρέπεται. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτή τη διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιουλίου 2009, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό και εφαρμόζει επίσης το ΔΠΧΑ 3 (όπως αναθεωρήθηκε το 2008), το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε τον Μάιο του 2008) και το ΔΠΧΑ 5 (όπως τροποποιείται με την παρούσα διερμηνεία).
- 19 Με το ΔΠΧΑ 10, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 7. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10.
- 20 Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 17. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 19

Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων ⁽⁶⁷⁾
- ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
- ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων
- ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα
- ΔΠΧΑ 13 Επιμέτρηση εύλογης αξίας
- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Η διαπραγμάτευση των όρων τακτοποίησης μιας οικονομικής υποχρέωσης μεταξύ οφειλέτη και πιστωτή μπορεί να οδηγήσει στη μερική ή ολική εξόφληση της υποχρέωσης αυτής με την έκδοση από τον οφειλέτη συμμετοχικών τίτλων προς τον πιστωτή. Οι συναλλαγές αυτές αναφέρονται ορισμένες φορές ως «ανταλλαγή χρέους με μετοχές». Η ΕΔΔΠΧΑ έλαβε αιτήσεις παροχής οδηγιών σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών αυτών.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 2 Η παρούσα διερμηνεία αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση σε περίπτωση που μια οικονομική οντότητα διαπραγματεύεται τους όρους οικονομικής υποχρέωσης και καταλήγει στην έκδοση συμμετοχικών τίτλων προς τον πιστωτή για την ολική ή μερική εξόφληση της εν λόγω υποχρέωσης. Δεν αφορά τον λογιστικό χειρισμό από τον πιστωτή.
- 3 Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία σε συναλλαγές στις οποίες:
 - α) ο πιστωτής είναι επίσης άμεσος ή έμμεσος μέτοχος και ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.
 - β) ο πιστωτής και η οικονομική οντότητα ελέγχονται από το ίδιο μέρος ή τα ίδια μέρη πριν και μετά τη συναλλαγή και η ουσία της συναλλαγής περιλαμβάνει διανομή συμμετοχικών τίτλων από την οικονομική οντότητα ή εισφορά μετοχικού κεφαλαίου σε αυτήν.
 - γ) η εξόφληση της οικονομικής υποχρέωσης με την έκδοση μετοχών είναι σύμφωνη με τους αρχικούς όρους της οικονομικής υποχρέωσης.

ΘΕΜΑΤΑ

- 4 Η παρούσα διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα ζητήματα:
 - α) Υπάρχουν συμμετοχικοί τίτλοι τους οποίους εκδίδει η οικονομική οντότητα για τη μερική ή ολική εξόφληση μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και αποτελούν «αντάλλαγμα που καταβάλλεται», σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9;
 - β) Με ποιόν τρόπο επιμετρά αρχικά η οικονομική οντότητα τους συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται για την εξόφληση τέτοιας οικονομικής οφειλής;

⁽⁶⁷⁾ Παραπομπή στο Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων της IASC, το οποίο εκδόθηκε από το IASB το 2001 και ήταν σε ισχύ όταν συντασσόταν η διερμηνεία.

γ) Πώς πρέπει να καταλογίσει η οικονομική οντότητα τυχόν διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της οικονομικής υποχρέωσης που εξοφλήθηκε και του ποσού της αρχικής επιμέτρησης των εκδοθέντων συμμετοχικών τίτλων;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 5 Οι συμμετοχικοί τίτλοι τους οποίους εκδίδει η οικονομική οντότητα προς τον πιστωτή για τη μερική ή ολική εξόφληση μιας χρηματοοικονομική υποχρέωσης αποτελούν «αντάλλαγμα που καταβάλλεται», σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9. Η οικονομική οντότητα αφαιρεί τη χρηματοοικονομική υποχρέωση (ή τμήμα της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) από την κατάσταση οικονομικής θέσης όταν, και μόνον όταν, έχει εξοφληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.1 του ΔΠΧΑ 9.
- 6 Κατά την αρχική αναγνώριση συμμετοχικών τίτλων που έχουν εκδοθεί υπέρ πιστωτή για την πλήρη ή μερική εξόφληση οικονομικής υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα επιμετρά τους τίτλους αυτούς στην εύλογη αξία τους, εκτός εάν δεν είναι εφικτή η αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αυτής αξίας.
- 7 Εάν η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται δεν είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε οι συμμετοχικοί τίτλοι επιμετρώνται κατά τρόπο ώστε να αντικατοπτρίζεται η εύλογη αξία της εξοφλούμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας μιας εξοφλούμενης χρηματοοικονομικής υποχρέωσης με χαρακτηριστικό απαίτησης (π.χ. κατάθεση όψεως) δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 47 του ΔΠΧΑ 13.
- 8 Εφόσον εξοφλείται μέρος μόνον της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα εκτιμά κατά πόσον τμήμα του καταβληθέντος ανταλλάγματος συνδέεται με μεταβολή των όρων της υποχρέωσης που παραμένει ανεξόφλητη. Εάν τμήμα του ανταλλάγματος που καταβάλλεται συνδέεται όντως με μεταβολή των όρων της ανεξόφλητης υποχρέωσης, η οικονομική οντότητα επιμερίζει το καταβληθέν ανάλλαγμα μεταξύ του τμήματος της εξοφληθείσας υποχρέωσης και εκείνου της ανεξόφλητης. Κατά τον επιμερισμό αυτό, η οικονομική οντότητα συνυπολογίζει όλα τα συναφή γεγονότα και τις περιστάσεις που συνδέονται με τη συναλλαγή.
- 9 Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήμα της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) που εξοφλείται και του καταβαλλόμενου ανταλλάγματος αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, σύμφωνα με την παράγραφο 3.3.3 του ΔΠΧΑ 9. Οι εκδιδόμενοι συμμετοχικοί τίτλοι αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται κατά την ημερομηνία εξόφλησης της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης (ή τμήματος της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης).
- 10 Όταν εξοφλείται τμήμα μόνο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, το ανάλλαγμα επιμερίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 8. Το ανάλλαγμα που επιμερίζεται στην εναπομένουσα υποχρέωση αποτελεί τμήμα της εκτίμησης του αν έχουν μεταβληθεί ουσιαδώς οι όροι της εναπομένουσας υποχρέωσης. Εάν η εναπομένουσα υποχρέωση έχει μεταβληθεί ουσιαδώς, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει λογιστικά τη μεταβολή ως εξόφληση της αρχικής χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και την αναγνώριση της νέας υποχρέωσης όπως προβλέπεται στην παράγραφο 3.3.2 του ΔΠΧΑ 9.
- 11 Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωριστεί σύμφωνα με τις παραγράφους 9 και 10 ως χωριστό κονδύλιο στα αποτελέσματα ή στο προσάρτημα.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- 12 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιουλίου 2010 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη διερμηνεία για περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιουλίου 2010, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- 13 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τυχόν μεταβολή στην ακολουθούμενη λογιστική πολιτική σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 από την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου που παρουσιάζεται.
- 14 [Απαλείφθηκε]
- 15 Με το ΔΠΧΑ 13, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2011, τροποποιήθηκε η παράγραφος 7. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 13.
- 16 [Απαλείφθηκε]
- 17 Με το ΔΠΧΑ 9, όπως εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2014, τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4, 5, 7, 9 και 10 και απαλείφθηκαν οι παράγραφοι 14 και 16. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις εν λόγω τροποποιήσεις κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 9.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 20

Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- *Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά* ⁽⁶⁸⁾
- ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*
- ΔΛΠ 2 *Αποθέματα*
- ΔΛΠ 16 *Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός (Ενσώματες ακινητοποιήσεις)*
- ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία*

ΠΛΑΙΣΙΟ

- 1 Στις δραστηριότητες επιφανειακής εξόρυξης, οι οικονομικές οντότητες είναι δυνατόν να χρειαστεί να απομακρύνουν στείρα υλικά («υπερκείμενα») προκειμένου να αποκτήσουν πρόσβαση σε κοιτάσματα μεταλλευμάτων. Η εν λόγω δραστηριότητα απομάκρυνσης των στείρων είναι γνωστή ως «αποκάλυψη».
- 2 Κατά τη φάση ανάπτυξης του ορυχείου (πριν από την έναρξη της παραγωγής), το κόστος της αποκάλυψης συνήθως κεφαλαιοποιείται ως μέρος του αποσβέσιμου κόστους των κτισμάτων, της ανάπτυξης και της κατασκευής του ορυχείου. Οι εν λόγω κεφαλαιοποιημένες δαπάνες αποσβένονται σε συστηματική βάση, συνήθως με τη χρήση της μεθόδου των μονάδων παραγωγής, από τη στιγμή που αρχίζει η παραγωγή.
- 3 Η μεταλλευτική οντότητα μπορεί να συνεχίσει να απομακρύνει τα υπερκείμενα και να δημιουργεί κόστος αποκάλυψης κατά τη διάρκεια της φάσης παραγωγής του ορυχείου.
- 4 Το απομακρυνόμενο υλικό κατά την αποκάλυψη στη φάση της παραγωγής δεν θα είναι αναγκαστικά 100 τοις εκατό στείρο· συχνά, θα είναι συνδυασμός σιδηρομεταλλεύματος και στείρων. Η αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο μπορεί να κυμαίνεται από χαμηλό, μη οικονομικά εκμεταλλεύσιμο επίπεδο έως πολύ υψηλό επίπεδο κερδοφορίας. Η απομάκρυνση υλικού με χαμηλή αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την παραγωγή κάποιου χρησιμοποιήσιμου υλικού, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή αποθεμάτων. Η απομάκρυνση αυτή μπορεί επίσης να παράσχει πρόσβαση σε βαθύτερα επίπεδα υλικών τα οποία έχουν υψηλότερη αναλογία μεταλλεύματος προς στείρο. Συνεπώς, η δραστηριότητα της αποκάλυψης μπορεί να αποφέρει δύο οφέλη για την οικονομική οντότητα: χρησιμοποιήσιμο μετάλλευμα για την παραγωγή αποθέματος και βελτιωμένη πρόσβαση σε περαιτέρω ποσότητες υλικού το οποίο θα εξορυχθεί μελλοντικά.
- 5 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται τον χρόνο και τον τρόπο χωριστού καταλογισμού των δύο αυτών οφελών που προκύπτουν από τη δραστηριότητα αποκάλυψης, καθώς και τον τρόπο επιμέτρησης των οφελών αυτών σε αρχική και μεταγενέστερη φάση.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- 6 Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται στο κόστος απομάκρυνσης των στείρων το οποίο δημιουργείται σε δραστηριότητες επιφανειακής εξόρυξης κατά τη διάρκεια της φάσης παραγωγής του ορυχείου («κόστος αποκάλυψης κατά την παραγωγή»).

ΘΕΜΑΤΑ

- 7 Η παρούσα διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα ζητήματα:
 - α) αναγνώριση του κόστους αποκάλυψης κατά την παραγωγή ως περιουσιακού στοιχείου·
 - β) αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης· και
 - γ) μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης.

⁽⁶⁸⁾ Παραπομπή στο Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά που εκδόθηκε το 2010 και το οποίο ίσχυε όταν συντασσόταν η διερμηνεία.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Αναγνώριση του κόστους αποκάλυψης κατά την παραγωγή ως περιουσιακού στοιχείου

- 8 Στον βαθμό που το όφελος από τη δραστηριότητα αποκάλυψης πραγματοποιείται με τη μορφή παραγόμενου αποθέματος, η οικονομική οντότητα καταλογίζει το κόστος της εν λόγω δραστηριότητας σύμφωνα με τις αρχές του ΔΛΠ 2 Αποθέματα. Στο βαθμό που το όφελος έχει τη μορφή καλύτερης πρόσβασης στο μέταλλευμα, η οντότητα αναγνωρίζει το κόστος αυτό ως μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 9 κατωτέρω. Η Διερμηνεία αναφέρεται στο μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο ως το «περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης».
- 9 Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο δραστηριότητας αποκάλυψης εάν, και μόνον εάν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:
- α) είναι πιθανόν ότι το μελλοντικό οικονομικό όφελος (καλύτερη πρόσβαση στο κοίτασμα) που συνδέεται με τη δραστηριότητα αποκάλυψης θα εισρεύσει στην οικονομική οντότητα·
- β) η οικονομική οντότητα μπορεί να εντοπίσει το συστατικό του κοιτάσματος για το οποίο έχει βελτιωθεί η πρόσβαση και
- γ) το κόστος της δραστηριότητας αποκάλυψης που συνδέεται με το συστατικό αυτό μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία.
- 10 Το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης καταλογίζεται ως προσθήκη ή ως βελτίωση υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου. Με άλλα λόγια, το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης θα καταλογιστεί ως μέρος υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου.
- 11 Η ταξινόμηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης ως ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι η ίδια με εκείνη για το υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο. Με άλλα λόγια, η φύση του υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου καθορίζει αν η οικονομική οντότητα θα ταξινομήσει τη δραστηριότητα αποκάλυψης ως ενσώματο ή ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αρχική επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης

- 12 Η οικονομική οντότητα επιμετρά αρχικά το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης στο κόστος, το οποίο προκύπτει ως η σφύρευση των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν άμεσα για την εκτέλεση της δραστηριότητας αποκάλυψης η οποία βελτιώνει την πρόσβαση στο εντοπισμένο συστατικό μεταλλεύματος, συν πρόβλεψη για άμεσα καταλογιστέα γενικά έξοδα. Συγχρόνως με τη δραστηριότητα αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής είναι δυνατό να πραγματοποιηθούν ορισμένες παράπλευρες εργασίες, οι οποίες όμως δεν είναι απαραίτητες για τη συνέχιση της δραστηριότητας αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής σύμφωνα με το πρόγραμμα. Το συναφές με τις παράπλευρες αυτές εργασίες κόστος δεν περιλαμβάνεται στο κόστος του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης.
- 13 Όταν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης και των παραγόμενων αποθεμάτων δεν αναγνωρίζονται χωριστά, η οικονομική οντότητα κατανέμει το κόστος αποκάλυψης κατά την παραγωγή μεταξύ του αποθέματος που παρήχθη και του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης με τη χρήση βάσης κατανομής σύμφωνα με ένα σχετικό μέτρο παραγωγής. Το εν λόγω μέτρο παραγωγής υπολογίζεται για το εντοπισμένο συστατικό του κοιτάσματος και χρησιμοποιείται ως στοιχείο αναφοράς για τον προσδιορισμό του βαθμού στον οποίο έχει πραγματοποιηθεί η πρόσθετη δραστηριότητα δημιουργίας μελλοντικού οφέλους. Παραδείγματα τέτοιων μέτρων αποτελούν τα εξής:
- α) το κόστος των αποθεμάτων που παρήχθησαν σε σύγκριση με το αναμενόμενο κόστος·
- β) ο όγκος των στείρων που εξορυχτήκαν σε σύγκριση με αναμενόμενο όγκο, για δεδομένο όγκο παραγωγής μεταλλεύματος και
- γ) η περιεκτικότητα του εξορυχθέντος ορυκτού σε μέταλλευμα σε σύγκριση με την αναμενόμενη περιεκτικότητα σε μέταλλευμα που πρόκειται να εξορυχθεί, για δεδομένη ποσότητα παραγωγής ορυκτού.

Μεταγενέστερη επιμέτρηση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης

- 14 Μετά την αρχική αναγνώριση, το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης λογιστικοποιείται είτε στο κόστος του είτε στο αναπροσαρμοσμένο ποσό του μείον την απόσβεση και μείον τις ζημιές λόγω απομείωσης, κατά τον ίδιο τρόπο όπως και για το υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του οποίου αποτελεί μέρος.

- 15 Το περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης αποσβένεται σε συστηματική βάση, στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος, στο οποίο αποκτάται καλύτερη πρόσβαση ως αποτέλεσμα της δραστηριότητας αποκάλυψης. Εφαρμόζεται η μέθοδος των μονάδων παραγωγής εκτός εάν κάποια άλλη μέθοδος είναι καταλληλότερη.
- 16 Η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος, η οποία χρησιμοποιείται για την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου της δραστηριότητας αποκάλυψης, θα διαφέρει από την αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή που χρησιμοποιείται για την απόσβεση του ίδιου του ορυχείου και των σχετικών με το ορυχείο περιουσιακών στοιχείων. Η εξαίρεση σε αυτό αφορά τις περιορισμένες εκείνες περιπτώσεις στις οποίες η δραστηριότητα αποκάλυψης παρέχει καλύτερη πρόσβαση σε ολόκληρο το εναπομένον κοίτασμα. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει προς το τέλος της ωφέλιμης ζωής του ορυχείου όταν το εντοπισμένο συστατικό αντιπροσωπεύει το τελικό μέρος του μεταλλεύματος που πρόκειται να εξορυχθεί.

Προσάρτημα Α

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διερμηνείας και έχει την ίδια ισχύ με τα λοιπά μέρη της διερμηνείας.

- A1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2013 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- A2 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία στο κόστος αποκάλυψης κατά τη φάση της παραγωγής κατά την έναρξη της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται ή αργότερα.
- A3 Από την έναρξη της πρώτης περιόδου που παρουσιάζεται, οιοδήποτε προηγούμενος αναγνωρισθέν υπόλοιπο περιουσιακού στοιχείου που προέκυψε από δραστηριότητα αποκάλυψης η οποία αναλήφθηκε κατά τη διάρκεια της φάσης παραγωγής («προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο αποκάλυψης») αναταξινομείται ως μέρος υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου με το οποίο συνδέεται η δραστηριότητα αποκάλυψης, στον βαθμό που εναπομένει ένα εντοπίσιμο συστατικό του κοιτάσματος με το οποίο μπορεί να σχετιστεί το προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο της αποκάλυψης. Τα υπόλοιπα αυτά αποσβένονται στη διάρκεια της εναπομένουσας αναμενόμενης ωφέλιμης ζωής του εντοπισθέντος συστατικού του κοιτάσματος με το οποίο σχετίζεται κάθε υπόλοιπο προγενέστερου περιουσιακού στοιχείου δραστηριότητας αποκάλυψης.
- A4 Εάν δεν υπάρχει κανένα εντοπίσιμο συστατικό του κοιτάσματος με το οποίο σχετίζεται το προγενέστερο περιουσιακό στοιχείο της δραστηριότητας αποκάλυψης, αναγνωρίζεται στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον κατά την έναρξη της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες περιόδους.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 21

Εισφορές

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος
- ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
- ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
- ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
- ΕΔΔΠΧΑ 6 Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού

ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Τα κράτη μπορούν να επιβάλουν εισφορά σε μια οικονομική οντότητα. Η Επιτροπή Διερμηνειών ΔΠΧΑ έλαβε αιτήσεις παροχής οδηγιών σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των εισφορών στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που καταβάλλει την εισφορά. Το ζήτημα αφορά το πότε αναγνωρίζεται μια υποχρέωση καταβολής εισφοράς η οποία λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 *Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία*.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Η παρούσα διερμηνεία αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς, εάν η εν λόγω υποχρέωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 37. Επίσης, αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς της οποίας το χρονοδιάγραμμα και το ποσό είναι βέβαιο.
3. Η παρούσα διερμηνεία δεν αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους που απορρέει από την αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς. Οι οικονομικές οντότητες θα πρέπει να εφαρμόζουν άλλα πρότυπα προκειμένου να αποφασίζουν αν η αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς δημιουργεί περιουσιακό στοιχείο ή έξοδο.
4. Για τους σκοπούς της παρούσας διερμηνείας, η εισφορά είναι μια εκροή πόρων που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη, η οποία επιβάλλεται από τα κράτη σε οντότητες σύμφωνα με τη νομοθεσία (δηλαδή νόμους και/ή κανονιστικές ρυθμίσεις), εκτός από τα ακόλουθα:
 - α) εκροές πόρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλων προτύπων (όπως φόροι εισοδήματος που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 12 *Φόροι Εισοδήματος*), και
 - β) πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις που επιβάλλονται για παραβάσεις της νομοθεσίας.«Κράτος»: αναφέρεται στο Δημόσιο, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.
5. Μια πληρωμή που πραγματοποιείται από οικονομική οντότητα για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ή για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο συμβατικής συμφωνίας με ένα κράτος, δεν ανταποκρίνεται στον ορισμό της εισφοράς.
6. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία σε υποχρεώσεις που προκύπτουν από συστήματα εμπορίας εκπομπών.

ΘΕΜΑΤΑ

7. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί η λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς, η παρούσα διερμηνεία εξετάζει τα ακόλουθα θέματα:
- α) ποιο είναι το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί την αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής μιας εισφοράς;
 - β) η οικονομική πίεση για τη συνέχιση της λειτουργίας σε μελλοντική περίοδο δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση για την καταβολή εισφοράς που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της κατά την εν λόγω μελλοντική περίοδο;
 - γ) η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας συνεπάγεται ότι η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μελλοντική περίοδο;
 - δ) η αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής εισφοράς προκύπτει σε μια δεδομένη χρονική στιγμή ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, προκύπτει σταδιακά με την πάροδο του χρόνου;
 - ε) ποιο είναι το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί την αναγνώριση μιας υποχρέωσης για την καταβολή εισφοράς η οποία ενεργοποιείται εάν καλυφθεί ένα ελάχιστο όριο;
 - στ) οι αρχές για την αναγνώριση, στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά, μιας υποχρέωσης για την καταβολή εισφοράς είναι οι ίδιες;

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

8. Το δεσμευτικό γεγονός που δημιουργεί υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς είναι η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς, όπως προσδιορίζονται από τη νομοθεσία. Για παράδειγμα, εάν η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς είναι η παραγωγή εσόδων κατά την τρέχουσα περίοδο και ο υπολογισμός της εισφοράς αυτής βασίζεται στα έσοδα που παρήχθησαν σε προηγούμενη περίοδο, το δεσμευτικό γεγονός για την εν λόγω εισφορά είναι η παραγωγή εσόδων κατά την τρέχουσα περίοδο. Η παραγωγή εσόδων κατά την προηγούμενη περίοδο είναι αναγκαία, αλλά όχι επαρκής, για τη δημιουργία παρούσας δέσμευσης.
9. Η οικονομική οντότητα δεν έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μελλοντική περίοδο, ως αποτέλεσμα της οικονομικής πίεσης για την οικονομική οντότητα να συνεχίσει να λειτουργεί κατά την εν λόγω μελλοντική περίοδο.
10. Η κατάρτιση των δημοσιονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν συνεπάγεται ότι η οικονομική οντότητα έχει παρούσα δέσμευση να καταβάλει εισφορά που θα ενεργοποιηθεί από τη δραστηριότητά της σε μελλοντική περίοδο.
11. Η υποχρέωση για την καταβολή εισφοράς αναγνωρίζεται σταδιακά εάν το δεσμευτικό γεγονός συμβεί κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου (ήτοι εάν η δραστηριότητα που ενεργοποιεί την καταβολή της εισφοράς, όπως προσδιορίζεται από τη νομοθεσία, παρατηρείται σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο). Για παράδειγμα, αν το δεσμευτικό γεγονός είναι η παραγωγή εσόδων κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου, η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζεται κατά το διάστημα στο οποίο η οικονομική οντότητα παράγει τα εν λόγω έσοδα.
12. Εάν μια δέσμευση για την καταβολή εισφοράς ενεργοποιείται όταν καλυφθεί ένα ελάχιστο όριο, η λογιστική αντιμετώπιση της υποχρέωσης που απορρέει από τη δέσμευση αυτή πρέπει να συνάδει με τις αρχές που καθορίζονται στις παραγράφους 8-14 της παρούσας διερμηνείας (ιδίως στις παραγράφους 8 και 11). Για παράδειγμα, αν το δεσμευτικό γεγονός είναι το γεγονός ότι η δραστηριότητα φθάνει ένα ελάχιστο όριο (όπως ένα ελάχιστο ποσό παραγόμενων εσόδων ή δημιουργούμενων πωλήσεων ή παραγόμενων προϊόντων), η αντίστοιχη υποχρέωση αναγνωρίζεται όταν το αντίστοιχο μέγεθος φθάσει το εν λόγω ελάχιστο όριο δραστηριότητας.
13. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά τις ίδιες αρχές αναγνώρισης που εφαρμόζει στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Ως εκ τούτου, στην ενδιάμεση οικονομική αναφορά, μια υποχρέωση καταβολής εισφοράς:
- α) δεν αναγνωρίζεται εάν δεν υφίσταται καμία παρούσα δέσμευση για την καταβολή της εισφοράς στο τέλος της ενδιάμεσης περιόδου αναφοράς· και
 - β) αναγνωρίζεται εάν υφίσταται παρούσα δέσμευση για την καταβολή της εισφοράς στο τέλος της ενδιάμεσης περιόδου αναφοράς.
14. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει περιουσιακό στοιχείο εάν έχει προκαταβάλει μια εισφορά αλλά δεν έχει ακόμη παρούσα δέσμευση να καταβάλει την εν λόγω εισφορά.

Προσάρτημα Α

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διερμηνείας και έχει την ίδια ισχύ με τα λοιπά μέρη της διερμηνείας.

- A1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2014 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- A2 Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών που προκύπτουν από την αρχική εφαρμογή της παρούσας διερμηνείας πρέπει να λογιστικοποιούνται αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 22

Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και προκαταβολές

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά ⁽⁶⁹⁾
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Η παράγραφος 21 του ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναφέρει μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα, κατά την αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας της, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος, την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος (η συναλλαγματική ισοτιμία) κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η παράγραφος 22 του ΔΛΠ 21 ορίζει ότι η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋποθέσεις αναγνώρισης σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ (πρότυπα).
2. Όταν η οικονομική οντότητα καταβάλλει ή εισπράττει τίμημα εκ των προτέρων σε ξένο νόμισμα, αναγνωρίζει εν γένει ένα μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματική υποχρέωση ⁽⁷⁰⁾ πριν από την αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, του εξόδου ή του εσόδου. Το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, το έξοδο ή το έσοδο (ή μέρος αυτού) είναι το ποσό που αναγνωρίζεται με την εφαρμογή των σχετικών προτύπων, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα την παύση αναγνώρισης του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή της μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την προκαταβολή του τιμήματος.
3. Η Επιτροπή Διερμηνειών ΔΠΧΑ (η Επιτροπή Διερμηνειών) έλαβε αρχικά ερώτημα σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να προσδιοριστεί «η ημερομηνία της συναλλαγής», όταν εφαρμόζονται οι παράγραφοι 21-22 του ΔΛΠ 21 κατά την αναγνώριση εσόδων. Το ερώτημα αφορούσε ειδικά περιπτώσεις στις οποίες μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την εισπραξη προκαταβολής τιμήματος προτού αναγνωρίσει το σχετικό έσοδο. Στη συζήτηση, η Επιτροπή Διερμηνειών σημείωσε ότι η εισπραξη ή η πληρωμή προκαταβολής τιμήματος σε ξένο νόμισμα δεν περιορίζεται στις πράξεις που αφορούν έσοδα. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή Διερμηνειών αποφάσισε να διευκρινίσει την ημερομηνία της συναλλαγής για τον σκοπό του καθορισμού της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση κατά την αρχική αναγνώριση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων, εξόδων ή εσόδων όταν μια οικονομική οντότητα έχει προεισπράξει ή προκαταβάλει τίμημα σε ξένο νόμισμα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται σε συναλλαγή σε ξένο νόμισμα (ή μέρος αυτής) όταν η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την πληρωμή ή εισπραξη προκαταβολής τιμήματος προτού η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, έξοδο ή έσοδο (ή μέρος αυτού).
5. Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα επιμετρά το σχετικό περιουσιακό στοιχείο, έξοδο ή έσοδο κατά την αρχική αναγνώριση:
 - α) στην εύλογη αξία· ή
 - β) στην εύλογη αξία του τιμήματος που καταβλήθηκε ή εισπράχθηκε σε ημερομηνία διαφορετική από την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης του μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή της μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την προκαταβολή του τιμήματος (για παράδειγμα, η επιμέτρηση της υπεραξίας με την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων).

⁽⁶⁹⁾ Παραπομπή στο Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά που εκδόθηκε το 2010 και το οποίο ίσχυε όταν συντασσόταν η διερμηνεία.

⁽⁷⁰⁾ Για παράδειγμα, η παράγραφος 106 του ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες ορίζει ότι αν ένας πελάτης καταβάλλει τίμημα ή η οικονομική οντότητα έχει δικαίωμα να λάβει ένα ποσό τιμήματος το οποίο είναι ανεπιφύλακτο (ήτοι εισπρακτέο), προτού η οικονομική οντότητα μεταβιβάσει το αγαθό ή την υπηρεσία στον πελάτη, η οικονομική οντότητα απεικονίζει τη σύμβαση ως συμβατική υποχρέωση όταν η πληρωμή πραγματοποιείται ή καθίσταται απαιτητή (όποιο είναι νωρίτερα).

6. Η οικονομική οντότητα δεν υποχρεούται να εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία σε:
- α) φόρους εισοδήματος· ή
 - β) ασφαλιστήρια συμβόλαια (συμπεριλαμβανομένων των συμβολαίων αντασφάλισης) που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

ΘΕΜΑ

7. Η παρούσα διερμηνεία αφορά τον τρόπο καθορισμού της ημερομηνίας της συναλλαγής για τον σκοπό του καθορισμού της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση στην αρχική αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, εσόδου ή εσόδου (ή μέρους αυτού) κατά την παύση της αναγνώρισης μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου ή μη χρηματικής υποχρέωσης που προκύπτει από την πληρωμή ή την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος σε ξένο νόμισμα.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

8. Κατά την εφαρμογή των παραγράφων 21-22 του ΔΛΠ 21, η ημερομηνία της συναλλαγής για τον καθορισμό της συναλλαγματικής ισοτιμίας προς χρήση κατά την αρχική αναγνώριση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, εσόδου ή εσόδου (ή μέρους αυτού) είναι η ημερομηνία κατά την οποία η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει αρχικά το μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή τη μη χρηματική υποχρέωση που προκύπτει από την πληρωμή ή την είσπραξη προκαταβολής τιμήματος.
9. Εάν υπάρχουν πολλαπλές πληρωμές ή εισπράξεις προκαταβολών, η οικονομική οντότητα καθορίζει μια ημερομηνία συναλλαγής για κάθε πληρωμή ή είσπραξη προκαταβολής τιμήματος.

Προσάρτημα Α

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 22 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 22.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- A1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- A2 Κατά την αρχική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία είτε:
- α) αναδρομικά εφαρμόζοντας το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη· είτε
 - β) μελλοντικά σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία, έξοδα και έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διερμηνείας, τα οποία αναγνωρίστηκαν αρχικά κατά την ή μετά την:
 - i) έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη διερμηνεία· ή
 - ii) έναρξη προγενέστερης περιόδου αναφοράς, όπου παρουσιάζονται ως συγκριτικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου αναφοράς στην οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τη διερμηνεία.
- A3 Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει την παράγραφο A2 στοιχείο β), κατά την αρχική εφαρμογή, εφαρμόζει τη διερμηνεία σε περιουσιακά στοιχεία, έξοδα και έσοδα που αναγνωρίστηκαν αρχικά κατά την έναρξη ή μετά την έναρξη της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς στην παράγραφο A2 στοιχείο β) σημείο i) ή ii) για την οποία η οικονομική οντότητα έχει αναγνωρίσει μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή μη χρηματικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από προκαταβολή τιμήματος πριν από την εν λόγω ημερομηνία.

Προσάρτημα Β

Η τροποποίηση του παρόντος προσαρτήματος εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2018 ή αργότερα. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα διετηνική για προγενέστερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 23

Αβεβαιότητα σχετικά με χειρισμούς του φόρου εισοδήματος

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς
- ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος

ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος καθορίζει απαιτήσεις για τις τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 12 βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.
2. Ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική νομοθεσία εφαρμόζεται σε μια συγκεκριμένη συναλλαγή ή περίπτωση μπορεί να είναι ασαφής. Η αποδοχή ενός συγκεκριμένου φορολογικού χειρισμού στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να μην γίνει γνωστή έως ότου η σχετική φορολογική αρχή ή κάποιο δικαστήριο λάβει απόφαση στο μέλλον. Κατά συνέπεια, μια διαφορά ή η εξέταση συγκεκριμένου φορολογικού χειρισμού από τη φορολογική αρχή μπορεί να επηρεάσει τον λογιστικό χειρισμό μιας οικονομικής οντότητας για τρέχουσα ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση.
3. Στην παρούσα διερμηνεία ισχύουν τα ακόλουθα:
 - α) «φορολογικοί χειρισμοί»: οι χειρισμοί που χρησιμοποιεί ή σκοπεύει να χρησιμοποιήσει η οικονομική οντότητα στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος.
 - β) «φορολογική αρχή»: ο φορέας ή οι φορείς που αποφασίζουν κατά πόσον οι φορολογικοί χειρισμοί είναι αποδεκτοί δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας. Θα μπορούσε ενδεχομένως να πρόκειται και για δικαστήριο.
 - γ) «αβέβαιος φορολογικός χειρισμός»: φορολογικός χειρισμός για τον οποίο υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το κατά πόσον η οικεία φορολογική αρχή θα αποδεχθεί τον φορολογικό χειρισμό δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας. Για παράδειγμα, απόφαση της οικονομικής οντότητας να μην υποβάλει φορολογική δήλωση εισοδήματος σε μια φορολογική δικαιοδοσία, ή να μην συμπεριλάβει συγκεκριμένα εισοδήματα στο φορολογητέο κέρδος, αποτελεί αβέβαιο φορολογικό χειρισμό εφόσον υπάρχει αβεβαιότητα ως προς την αποδοχή δυνάμει της φορολογικής νομοθεσίας.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

4. Η παρούσα διερμηνεία αποσαφηνίζει τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοσεί τις απαιτήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης του ΔΛΠ 12 όταν υφίσταται αβεβαιότητα σχετικά με τους χειρισμούς του φόρου εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει και επιμετρά την τρέχουσα ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 12, με βάση φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), φορολογικές βάσεις, αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, αχρησιμοποιητες πιστώσεις φόρου και φορολογικούς συντελεστές που καθορίζονται κατ' εφαρμογή της παρούσας διερμηνείας.

ΘΕΜΑΤΑ

5. Εφόσον υφίσταται αβεβαιότητα σχετικά με τους χειρισμούς του φόρου εισοδήματος, η παρούσα διερμηνεία εξετάζει:
 - α) αν η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη χωριστά τους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς·
 - β) τις παραδοχές που κάνει η οικονομική οντότητα σχετικά με την εξέταση των φορολογικών χειρισμών από τις φορολογικές αρχές·
 - γ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα προσδιορίζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων και τους φορολογικούς συντελεστές· και
 - δ) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα συνεκτιμά τις αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

Εάν η οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη χωριστά τους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς

6. Η οικονομική οντότητα κρίνει εάν θα λάβει υπόψη κάθε αβέβαιο φορολογικό χειρισμό χωριστά ή μαζί με έναν ή περισσότερους άλλους αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς με βάση το ποια προσέγγιση προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας. Κατά τον καθορισμό της προσέγγισης που προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας, η οικονομική οντότητα θα μπορούσε να εξετάσει, για παράδειγμα, α) πώς συντάσσει τις δηλώσεις της του φόρου εισοδήματος και τεκμηριώνει τους φορολογικούς χειρισμούς· ή β) τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει ότι η φορολογική αρχή θα προβεί στην εξέταση και την επίλυση ζητημάτων που ενδεχομένως θα προκύψουν από την εξέταση αυτή.
7. Εάν, κατά την εφαρμογή της παραγράφου 6, η οικονομική οντότητα συνεκτιμά περισσότερους του ενός αβέβαιους φορολογικούς χειρισμούς, η οικονομική οντότητα ερμηνεύει τις παραπομπές σε «αβέβαιο φορολογικό χειρισμό» στην παρούσα διερμηνεία ως αναφερόμενες στην ομάδα αβέβαιων φορολογικών χειρισμών λαμβανομένων υπόψη από κοινού.

Εξέταση από τις φορολογικές αρχές

8. Κατά την αξιολόγηση του κατά πόσον και με ποιον τρόπο ένας αβέβαιος φορολογικός χειρισμός επηρεάζει τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων και τους φορολογικούς συντελεστές, η οικονομική οντότητα υποθέτει ότι η φορολογική αρχή θα εξετάσει τα ποσά που έχει το δικαίωμα να εξετάσει και θα έχει πλήρη γνώση όλων των σχετικών πληροφοριών κατά τη διενέργεια αυτής της εξέτασης.

Προσδιορισμός του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), των φορολογικών βάσεων, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, των αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και των φορολογικών συντελεστών

9. Η οικονομική οντότητα εξετάζει κατά πόσο είναι πιθανό ότι μια φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό.
10. Εάν η οικονομική οντότητα καταλήξει ότι είναι πιθανόν ότι η φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα καθορίζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία), τις φορολογικές βάσεις, τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, τις αχρησιμοποίητες πιστώσεις φόρων ή τους φορολογικούς συντελεστές κατά τρόπο συναφή με τον φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
11. Εάν η οικονομική οντότητα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν είναι πιθανό ότι η φορολογική αρχή θα δεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα απεικονίζει την επίδραση της αβεβαιότητας στον προσδιορισμό του σχετικού φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), των φορολογικών βάσεων, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων ή των φορολογικών συντελεστών. Η οικονομική οντότητα αποτυπώνει την επίδραση της αβεβαιότητας για κάθε αβέβαιο φορολογικό χειρισμό χρησιμοποιώντας οιαδήποτε από τις ακόλουθες μεθόδους, αναλόγως ποια μέθοδος αναμένει η οικονομική οντότητα ότι προβλέπει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας:
 - α) το πιθανότερο ποσό — το μοναδικό πιθανότερο ποσό σε ένα φάσμα πιθανών εκβάσεων. Το πιθανότερο ποσό είναι δυνατόν να προβλέψει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας εάν τα πιθανά αποτελέσματα είναι δυαδικά ή είναι συγκεντρωμένα σε μία τιμή.
 - β) η αναμενόμενη τιμή — το άθροισμα των σταθμισμένων βάσει πιθανοτήτων ποσών σε ένα φάσμα πιθανών αποτελεσμάτων. Η αναμενόμενη τιμή είναι δυνατόν να προβλέψει καλύτερα την άρση της αβεβαιότητας εάν υπάρχει ένα φάσμα πιθανών αποτελεσμάτων που δεν είναι ούτε δυαδικά ούτε συγκεντρωμένα σε μία τιμή.
12. Εάν ένας αβέβαιος φορολογικός χειρισμός επηρεάζει τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο (για παράδειγμα, εάν επηρεάζει τόσο το φορολογητέο κέρδος που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του τρέχοντος φόρου όσο και τις φορολογικές βάσεις που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του αναβαλλόμενου φόρου), η οικονομική οντότητα πραγματοποιεί συνεκτικές κρίσεις και εκτιμήσεις τόσο για τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις

13. Η οικονομική οντότητα επανεκτιμά κρίση ή εκτίμηση που απαιτείται από την παρούσα διερμηνεία εάν αλλάξουν τα γεγονότα και οι περιστάσεις επί των οποίων βασίστηκε η κρίση ή η εκτίμηση ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών που επηρεάζουν την κρίση ή την εκτίμηση. Για παράδειγμα, μια αλλαγή σε γεγονότα και περιστάσεις μπορεί να αλλάξει τα συμπεράσματα της οικονομικής οντότητας σχετικά με τη δυνατότητα αποδοχής ενός φορολογικού χειρισμού ή την εκτίμηση της οικονομικής οντότητας για την επίδραση της αβεβαιότητας, ή και τα δύο. Οι παράγραφοι A1 - A3 αναφέρουν τις οδηγίες σχετικά με αλλαγές σε γεγονότα και περιστάσεις.
14. Η οικονομική οντότητα αποτυπώνει το αποτέλεσμα μιας μεταβολής σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων ως μεταβολή στη λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς για να διαπιστώσει αν μια αλλαγή που επέρχεται μετά την περίοδο αναφοράς είναι διορθωτικό ή μη διορθωτικό γεγονός.

Προσάρτημα Α

Οδηγίες εφαρμογής

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 23 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 23.

ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ (ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 13)

- A1 Κατά την εφαρμογή της παραγράφου 13 της παρούσας διερμηνείας, η οικονομική οντότητα αξιολογεί τη συνάφεια και την επίδραση μιας αλλαγής σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων στο πλαίσιο της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Για παράδειγμα, ένα συγκεκριμένο γεγονός ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα την επανεξέταση κρίσης ή εκτίμησης περί ενός φορολογικού χειρισμού αλλά όχι περί ενός άλλου, εάν οι εν λόγω φορολογικοί χειρισμοί υπόκεινται σε διαφορετικές φορολογικές νομοθεσίες.
- A2 Παραδείγματα αλλαγών σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέων στοιχείων που, ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί να οδηγήσουν σε επαναξιολόγηση κρίσης ή εκτίμησης που απαιτείται από την παρούσα διερμηνεία περιλαμβάνουν, χωρίς να περιορίζονται σε αυτά, τα ακόλουθα:
- α) έρευνες ή μέτρα από μια φορολογική αρχή. Για παράδειγμα:
- i) συμφωνία ή διαφωνία της φορολογικής αρχής με τον φορολογικό χειρισμό ή παρόμοιο φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιήθηκε από την οικονομική οντότητα·
 - ii) πληροφορίες ότι η φορολογική αρχή έχει συμφωνήσει ή διαφωνήσει με παρόμοιο φορολογικό χειρισμό που χρησιμοποιήθηκε από άλλη οικονομική οντότητα· και
 - iii) πληροφορίες περί του ποσού που εισπράχθηκε ή καταβλήθηκε για τον διακανονισμό παρόμοιου φορολογικού χειρισμού.
- β) αλλαγές σε κανόνες που έχουν θεσπιστεί από μια φορολογική αρχή.
- γ) την εκπνοή του δικαιώματος μιας φορολογικής αρχής να εξετάσει ή να επανεξετάσει φορολογικό χειρισμό.
- A3 Η απουσία συμφωνίας ή διαφωνίας από μια φορολογική αρχή σχετικά με φορολογικό χειρισμό, από μόνη της, δεν είναι πιθανόν να αποτελέσει αλλαγή σε γεγονότα και περιστάσεις ή νέο στοιχείο που επηρεάζει τις κρίσεις και εκτιμήσεις που απαιτούνται από την παρούσα διερμηνεία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ

- A4 Όταν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τον φορολογικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος, η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν θα γνωστοποιήσει:
- α) κρίσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τον προσδιορισμό φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), φορολογικών βάσεων, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και φορολογικών συντελεστών σε εφαρμογή της παραγράφου 122 του ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων*· και
- β) στοιχεία σχετικά με τις παραδοχές και εκτιμήσεις κατά τον προσδιορισμό φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας), φορολογικών βάσεων, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, αχρησιμοποίητων πιστώσεων φόρων και φορολογικών συντελεστών σε εφαρμογή των παραγράφων 125-129 του ΔΛΠ 1.
- A5 Εάν μια οικονομική οντότητα καταλήξει ότι είναι πιθανόν ότι μια φορολογική αρχή θα αποδεχθεί έναν αβέβαιο φορολογικό χειρισμό, η οικονομική οντότητα καθορίζει εάν θα γνωστοποιήσει τις δυνητικές επιπτώσεις της αβεβαιότητας ως ενδεχόμενο γεγονός φορολογικού χαρακτήρα σε εφαρμογή της παραγράφου 88 του ΔΛΠ 12.

Προσάρτημα Β

Ημερομηνία έναρξης ισχύος και μεταβατική περίοδος

Το παρόν προσάρτημα είναι αναπόσπαστο μέρος του ΔΠΧΑ 23 και έχει την ίδια ισχύ με τα άλλα μέρη του ΔΠΧΑ 23.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

- B1 Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για τις ετήσιες περιόδους αναφοράς που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2019 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Εάν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παρούσα διερμηνεία για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

- B2 Κατά την αρχική εφαρμογή, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία είτε:
- α) αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, εφόσον αυτό είναι εφικτό χωρίς τη χρήση εκ των υστέρων αποκτηθείσας γνώσης· ή
 - β) αναδρομικά, με τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής της διερμηνείας να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία αρχικής εφαρμογής. Εάν μια οικονομική οντότητα επιλέξει την εν λόγω μεταβατική προσέγγιση, δεν παραθέτει εκ νέου συγκριτικές πληροφορίες. Αντιθέτως, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τη σωρευτική επίδραση της αρχικής εφαρμογής της διερμηνείας ως προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον (ή άλλου συστατικού στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, κατά περίπτωση). Η ημερομηνία αρχικής εφαρμογής είναι η έναρξη της ετήσιας περιόδου αναφοράς κατά την οποία η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για πρώτη φορά.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-7

Εισαγωγή του ευρώ

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς
- ΔΛΠ 21 Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
- ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις (όπως τροποποιήθηκαν το 2008)

ΘΕΜΑ

- 1 Από την 1η Ιανουαρίου 1999, πραγματική ημερομηνία έναρξης της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης [ΟΝΕ], το ευρώ θα καταστεί αυτοτελές νόμισμα και οι ισοτιμίες μετατροπής μεταξύ του ευρώ και των εθνικών νομισμάτων που συμμετέχουν θα καθοριστούν αμετάκλητα, δηλαδή ο κίνδυνος μεταγενέστερων συναλλαγματικών διαφορών σε σχέση με τα εν λόγω νομίσματα εξαιρείται από αυτήν την ημερομηνία και μετά.
- 2 Το θέμα είναι η εφαρμογή του ΔΛΠ 21 στην αλλαγή νομίσματος από τα εθνικά νομίσματα των συμμετεχόντων κρατών μελών της ΕΕ στο ευρώ («η αλλαγή νομίσματος»).

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 3 Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 21 που αφορούν τη μετατροπή συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων εξωτερικού πρέπει να εφαρμόζονται αυστηρά στην αλλαγή νομίσματος. Η ίδια λογική εφαρμόζεται στον καθορισμό των συναλλαγματικών ισοτιμιών, κατά την ένταξη άλλων χωρών στην ΟΝΕ σε μεταγενέστερα στάδια.
- 4 Αυτό ειδικότερα σημαίνει ότι:
 - α) χρηματικά περιουσιακά στοιχεία σε ξένο νόμισμα και υποχρεώσεις, που προέρχονται από συναλλαγές, συνεχίζουν να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος. Κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά πρέπει να καταχωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο αμέσως, αλλά η οικονομική οντότητα συνεχίζει να εφαρμόζει την υπάρχουσα λογιστική πολιτική της για συναλλαγματικά κέρδη και ζημιές που αφορούν αντισταθμίσεις του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών σε προσδοκώμενες συναλλαγές.
 - β) σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που αφορούν τη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων εξωτερικού που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα, σωρεύονται στα ίδια κεφάλαια και ανακατατάσσονται από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα κατά τη διάθεση ή τη μερική διάθεση της καθαρής επένδυσης στην εκμετάλλευση εξωτερικού και
 - γ) συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μετατροπή υποχρεώσεων που εκφράζονται σε νομίσματα που συμμετέχουν στο ευρώ, δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Οκτώβριος 1997

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιουνίου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 8.

Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

Με το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) τροποποιήθηκε η παράγραφος 4 στοιχείο β). Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιουλίου 2009 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 27 (όπως τροποποιήθηκε το 2008) για προγενέστερη περίοδο, η εν λόγω τροποποίηση εφαρμόζεται για την εν λόγω προγενέστερη περίοδο.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-10

Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

ΘΕΜΑ

- 1 Σε μερικές χώρες, η κρατική υποστήριξη σε οικονομικές οντότητες μπορεί να αποσκοπεί στην ενθάρρυνση ή μακροχρόνια στήριξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είτε σε ορισμένες περιοχές είτε σε βιομηχανικούς κλάδους. Οι προϋποθέσεις λήψης τέτοιας υποστήριξης μπορεί να μην σχετίζονται συγκεκριμένα με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Παραδείγματα τέτοιας υποστήριξης είναι οι μεταβιβάσεις πόρων από το κράτος σε οικονομικές οντότητες οι οποίες:
 - α) δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένο κλάδο·
 - β) συνεχίζουν να δραστηριοποιούνται σε πρόσφατα ιδιωτικοποιημένους κλάδους· ή
 - γ) αρχίζουν ή συνεχίζουν να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε υποανάπτυκτες περιοχές.
- 2 Το θέμα είναι αν και κατά πόσο η κρατική αυτή υποστήριξη είναι «κρατική επιχορήγηση» που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 20 και συνεπώς πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 3 Η κρατική υποστήριξη σε οικονομικές οντότητες πληροί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι που αφορούν ειδικά τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας, εκτός από την υποχρέωση να δραστηριοποιείται σε ορισμένες περιοχές ή βιομηχανικούς τομείς. Τέτοιες επιχορηγήσεις συνεπώς δεν πιστώνονται απευθείας στα δικαιώματα των μετόχων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Ιανουάριος 1998

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 1η Αυγούστου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-25

Φόροι Εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)
- ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
- ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος

ΘΕΜΑ

- 1 Μια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της μπορεί να έχει συνέπειες για την οικονομική οντότητα, αυξάνοντας ή μειώνοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις ή τα περιουσιακά στοιχεία της. Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να συμβαίνει κατά την εισαγωγή των μετοχών μιας οικονομικής οντότητας στο χρηματιστήριο ή κατά την ανασυγκρότηση της καθαρής θέσης μιας οικονομικής οντότητας. Μπορεί επίσης να συμβεί κατά τη μετακίνηση ελέγχοντος μετόχου σε άλλη χώρα. Ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου γεγονότος, η οικονομική οντότητα μπορεί να φορολογηθεί διαφορετικά. Μπορεί για παράδειγμα να κερδίσει ή να χάσει φορολογικά κίνητρα ή να υποβληθεί σε διαφορετικό φορολογικό συντελεστή στο μέλλον.
- 2 Μια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της μπορεί να έχει άμεση επίπτωση στις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις ή τα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας. Η μεταβολή μπορεί επίσης να αυξήσει ή να μειώσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίζονται από την οικονομική οντότητα, ανάλογα με την επίπτωση που έχει η μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος στις φορολογικές συνέπειες που θα προκύψουν από την ανάκτηση ή τον διακανονισμό της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της οικονομικής οντότητας.
- 3 Το θέμα είναι με ποιον τρόπο η οικονομική οντότητα θα πρέπει να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό της καθεστώς ή αυτό των μετόχων της.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 4 Μια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της δεν οδηγεί σε αυξήσεις ή μειώσεις των ποσών που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων. Οι τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς θα περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα για την περίοδο, εκτός αν αυτές οι συνέπειες αφορούν συναλλαγές και γεγονότα που οδηγούν, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, σε άμεση πίστωση ή χρέωση στο αναγνωρισμένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων ή σε ποσά που αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα. Αυτές οι φορολογικές συνέπειες που αφορούν μεταβολές στο αναγνωρισμένο ποσό των ιδίων κεφαλαίων, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο (μη συμπεριλαμβανόμενο στα αποτελέσματα), χρεώνονται ή πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Οι φορολογικές συνέπειες που σχετίζονται με ποσά τα οποία αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα θα αναγνωρίζονται στα λοιπά συνολικά έσοδα.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Αύγουστος 1999

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 15η Ιουλίου 2000. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 4. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-29

Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών: Γνωστοποιήσεις

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις.
- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)
- ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
- ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
- ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)
- ΕΔΔΠΧΑ 12 Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

ΘΕΜΑ

- 1 Μια οικονομική οντότητα (ο δικαιοδόχος) μπορεί να συνάψει συμφωνία με άλλη οικονομική οντότητα (ο δικαιοπάροχος) σχετικά με την παροχή υπηρεσιών οι οποίες αφορούν την πρόσβαση του κοινού σε μείζονες οικονομικές και κοινωνικές υποδομές. Ο δικαιοπάροχος μπορεί να είναι δημόσια ή ιδιωτική οικονομική οντότητα, καθώς και κρατικός φορέας. Οι συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορούν π.χ. να αφορούν εγκαταστάσεις επεξεργασίας υδάτων και ύδρευσης, αυτοκινητόδρομους, χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα. Συμφωνίες που δεν παραχωρούν δικαίωμα παροχής υπηρεσιών είναι π.χ. εκείνες που προβλέπουν την εξωτερική ανάθεση εσωτερικών υπηρεσιών μιας οικονομικής οντότητας (π.χ. εστιατόριο υπαλλήλων, συντήρηση κτιρίου και υπηρεσίες λογιστικής ή πληροφορικής).
- 2 Μια συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών γενικώς συνεπάγεται ότι ο δικαιοπάροχος μεταβιβάζει για την περίοδο της παραχώρησης στον δικαιοδόχο:
 - α) το δικαίωμα να παρέχει υπηρεσίες που δίνουν στο κοινό πρόσβαση σε κύριες οικονομικές και κοινωνικές υποδομές, και
 - β) σε ορισμένες περιπτώσεις, το δικαίωμα χρήσης συγκεκριμένων ενσώματων πάγιων, άυλων ή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων,ενώ ο δικαιοδόχος ως αντάλλαγμα:
 - γ) δεσμεύεται για την παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με ορισμένους όρους και συνθήκες κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης, και
 - δ) όταν συντρέχει περίπτωση, δεσμεύεται για επιστροφή κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης των παραχωρηθέντων δικαιωμάτων στην αρχή της περιόδου παραχώρησης και/ή των αποκτηθέντων δικαιωμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου παραχώρησης.
- 3 Το κοινό χαρακτηριστικό όλων των συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι ότι ο δικαιοδόχος λαμβάνει ένα δικαίωμα και ταυτόχρονα αποδέχεται μια δέσμευση να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες στο κοινό.
- 4 Το θέμα είναι ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ενός δικαιοδόχου και ενός δικαιοπάροχου.
- 5 Ορισμένες πτυχές και γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με ορισμένες συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών καλύπτονται ήδη από υφιστάμενα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (π.χ. το ΔΛΠ 16 εφαρμόζεται στην απόκτηση ενσώματων πάγιων στοιχείων, το ΔΠΧΑ 16 εφαρμόζεται σε μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων και το ΔΛΠ 38 εφαρμόζεται στην απόκτηση άυλων περιουσιακών στοιχείων). Ωστόσο, μια συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορεί να περιλαμβάνει εκτελεστικές συμβάσεις που δεν καλύπτονται από Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, εκτός εάν πρόκειται για επαχθείς συμβάσεις, περίπτωση κατά την οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 37. Συνεπώς, η παρούσα διερμηνεία πραγματεύεται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τις συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 6 Όλες οι πτυχές μιας συμφωνίας παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών πρέπει να εξετάζονται κατά τον καθορισμό των κατάλληλων γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ο δικαιολογός και ο δικαιούχος πρέπει να γνωστοποιούν τα κατωτέρω σε κάθε περίοδο:
- α) περιγραφή της συμφωνίας·
 - β) σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, τον χρόνο και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (π.χ. την περίοδο της παραχώρησης, τις ημερομηνίες επανακαθορισμού των τιμών και τη βάση επί της οποίας πραγματοποιείται ο ανακαθορισμός των τιμών ή η αναδιαπραγμάτευση·
 - γ) η φύση και έκταση (π.χ. ποσότητα, χρονική περίοδο ή ποσό κατά περίπτωση) των:
 - i) δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,
 - ii) δεσμεύσεων παροχής ή δικαιωμάτων λήψης υπηρεσιών,
 - iii) δεσμεύσεων απόκτησης ή κατασκευής ενσώματων παγίων στοιχείων,
 - iv) δεσμεύσεων παράδοσης ή δικαιωμάτων παραλαβής συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά το τέλος της περιόδου παραχώρησης,
 - v) δυνατοτήτων ανανέωσης και τερματισμού της συμφωνίας και
 - vi) άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μεγάλης έκτασης επισκευές) και
 - δ) αλλαγές που επήλθαν στη συμφωνία κατά τη διάρκεια της περιόδου· και
 - ε) πώς ταξινομήθηκε η συμφωνία παροχής υπηρεσιών.
- 6Α Ο φορέας εκμετάλλευσης γνωστοποιεί το ύψος των εσόδων και των κερδών ή ζημιών που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της περιόδου όσον αφορά την ανταλλαγή υπηρεσιών κατασκευών με ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- 7 Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 6 της παρούσας διερμηνείας παρέχονται μεμονωμένα για κάθε συμφωνία παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για κάθε κατηγορία συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Κατηγορία είναι ένα σύνολο συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που αφορούν υπηρεσίες παρόμοιας φύσης (π.χ. εισπράξεις διοδίων και υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών και επεξεργασίας υδάτων).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Μάιος 2001

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 31η Δεκεμβρίου 2001.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 6 στοιχείο ε) και της παραγράφου 6Α για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2008 ή αργότερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την ΕΔΔΠΧΑ 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. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.

ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ-32

Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τόπου

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων
- ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες
- ΔΠΧΑ 16 Μισθώσεις.
- ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (όπως αναθεωρήθηκε το 2007)
- ΔΛΠ 2 Αποθέματα (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
- ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
- ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)
- ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία (όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

ΘΕΜΑ

- 1 Μια οικονομική οντότητα μπορεί να πραγματοποιεί εσωτερικές δαπάνες για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου της, για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση. Ένας δικτυακός τόπος σχεδιασμένος για εξωτερική πρόσβαση μπορεί να έχει διαφορετικές χρήσεις όπως την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας, την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών. Ένας δικτυακός τόπος ο οποίος σχεδιάζεται για εσωτερική πρόσβαση μπορεί να χρησιμεύσει για την αποθήκευση των εταιρικών πολιτικών και του αρχείου πελατών καθώς και για την αναζήτηση σχετικών πληροφοριών.
- 2 Τα στάδια της ανάπτυξης ενός δικτυακού τόπου περιγράφονται ως ακολούθως:
 - α) Σχεδιασμός — περιλαμβάνει την ανάληψη μελετών σκοπιμότητας, τον καθορισμό των στόχων και προδιαγραφών, την αξιολόγηση των εναλλακτικών λύσεων και την επιλογή προτιμήσεων.
 - β) Ανάπτυξη της υποδομής και των εφαρμογών — περιλαμβάνει την απόκτηση ονόματος τομέα, την αγορά και ανάπτυξη υλισμικού και λογισμικού, την εγκατάσταση εφαρμογών και τη δοκιμασία αντοχής.
 - γ) Ανάπτυξη του γραφικού σχεδιασμού — περιλαμβάνει τον σχεδιασμό της εμφάνισης των διαδικτυακών σελίδων.
 - δ) Ανάπτυξη περιεχομένου — περιλαμβάνει τη δημιουργία, αγορά, προετοιμασία και φόρτωση των πληροφοριών σε μορφή κειμένου ή γραφικών στον δικτυακό τόπο, προτού ολοκληρωθεί η ανάπτυξή του. Οι πληροφορίες μπορούν είτε να αποθηκεύονται σε ξεχωριστές βάσεις δεδομένων οι οποίες ενσωματώνονται στο δικτυακό τόπο (ή είναι προσπελάσιμες μέσω αυτού) ή να έχουν κωδικοποιηθεί κατευθείαν στις δικτυακές σελίδες.
- 3 Μόλις ολοκληρωθεί η ανάπτυξη του δικτυακού τόπου, αρχίζει το στάδιο της λειτουργίας του. Κατά τη διάρκεια αυτού του σταδίου, η οικονομική οντότητα συντηρεί και βελτιώνει τις εφαρμογές, την υποδομή, τον γραφικό σχεδιασμό και τα περιεχόμενα του δικτυακού τόπου.
- 4 Η λογιστική αντιμετώπιση των εσωτερικών δαπανών για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου μιας οικονομικής οντότητας για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση θέτει τα εξής θέματα:
 - α) κατά πόσο ο δικτυακός τόπος είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ 38 και
 - β) ποιος είναι ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός των δαπανών αυτών.

- 5 Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για την αγορά, την ανάπτυξη και τη λειτουργία υλισμικού (π.χ. διακομιστές διαδικτύου, διακομιστές «staging», διακομιστές παραγωγής και συνδέσεις διαδικτύου) για έναν δικτυακό τόπο. Οι δαπάνες αυτές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Επιπροσθέτως, όταν μια οικονομική οντότητα προβαίνει σε δαπάνες που αφορούν πάροχο υπηρεσιών διαδικτύου που φιλοξενεί το δικτυακό τόπο της οικονομικής οντότητας, η δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.88 και το *Εννοιολογικό πλαίσιο για τη χρηματοοικονομική αναφορά* όταν παρέχονται οι υπηρεσίες.
- 6 Το ΔΛΠ 38 δεν εφαρμόζεται σε άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία κατέχει μια οικονομική οντότητα με σκοπό την πώλησή τους κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της (βλ. 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.

ΟΜΟΦΩΝΗ ΑΠΟΔΟΧΗ

- 7 Ένας δικτυακός τόπος της οικονομικής οντότητας ο οποίος προκύπτει από ανάπτυξη και προορίζεται για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση είναι ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο υπόκειται στις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 38.
- 8 Ένας δικτυακός τόπος που προκύπτει από ανάπτυξη αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν, επιπροσθέτως προς τη συμμόρφωση με τις γενικές απαιτήσεις που περιγράφονται στο ΔΛΠ 38 παράγραφος 21 για αναγνώριση και αρχική επιμέτρηση, η οικονομική οντότητα πληροί τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 38 παράγραφος 57. Ειδικότερα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να πληροί την προϋπόθεση της απόδειξης του τρόπου με τον οποίο ο δικτυακός τόπος της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 57 στοιχείο δ) όταν, για παράδειγμα, ο δικτυακός τόπος είναι σε θέση να δημιουργήσει έσοδα, περιλαμβανομένων των άμεσων εσόδων από τη δυνατότητα λήψης παραγγελιών. Η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να αποδείξει πώς ένας δικτυακός τόπος ο οποίος έχει αναπτυχθεί μόνο ή κυρίως για την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη, και συνεπώς όλες οι δαπάνες για την ανάπτυξη ενός τέτοιου δικτυακού τόπου αναγνωρίζονται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται.
- 9 Οποιαδήποτε εσωτερική δαπάνη για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου της οικονομικής οντότητας λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38. Η φύση κάθε δραστηριότητας για την οποία πραγματοποιείται δαπάνη (π.χ. η εκπαίδευση του προσωπικού και η συντήρηση του δικτυακού τόπου) και το στάδιο της ανάπτυξης ή της περαιτέρω ανάπτυξης του δικτυακού τόπου θα αξιολογούνται ώστε να καθοριστεί ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός (επιπρόσθετη καθοδήγηση παρέχεται στο ενδεικτικό παράδειγμα που συνοδεύει αυτήν τη διερμηνεία). Για παράδειγμα:
- α) το στάδιο του σχεδιασμού είναι παρόμοιο με το στάδιο της έρευνας που αναφέρεται στο ΔΛΠ 38 παράγραφοι 54-56. Στο στάδιο αυτό οι δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται·
- β) τα στάδια της εφαρμογής και της δημιουργίας υποδομής, του γραφικού σχεδιασμού και της ανάπτυξης των περιεχομένων, στο μέτρο που το περιεχόμενο αναπτύσσεται για λόγους εκτός εκείνων της προώθησης και διαφήμισης των προϊόντων και υπηρεσιών της ίδιας της οικονομικής οντότητας, είναι παρόμοιας φύσης με τη φάση ανάπτυξης στο ΔΛΠ 38.57-64. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά τα στάδια αυτά περιλαμβάνονται στο κόστος του δικτυακού τόπου που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 της παρούσας διερμηνείας, όταν οι δαπάνες μπορούν να αποδοθούν απευθείας και είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθούν για τη δημιουργία, παραγωγή ή προετοιμασία του δικτυακού τόπου, ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει καθορίσει η διοίκηση. Για παράδειγμα, οι δαπάνες για την αγορά ή δημιουργία περιεχομένων (εκτός του περιεχομένου που διαφημίζει και προωθεί τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της ίδιας της οντότητας) ειδικά για έναν δικτυακό τόπο ή οι δαπάνες που επιτρέπουν τη χρήση του περιεχομένου (π.χ. αμοιβή για την απόκτηση άδειας αναπαραγωγής) στον δικτυακό τόπο, περιλαμβάνονται στο κόστος της ανάπτυξης όταν ικανοποιείται η προϋπόθεση αυτή. Όμως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 71, δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αναγνωρίστηκε αρχικά ως έξοδο σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις δεν αναγνωρίζονται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μεταγενέστερη ημερομηνία (π.χ. όταν το κόστος δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας έχει αποσβεστεί πλήρως και το περιεχόμενο διατίθεται μεταγενέστερα στο δικτυακό τόπο)·
- γ) δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά το στάδιο της ανάπτυξης περιεχομένου, στο μέτρο που αυτό το περιεχόμενο αναπτύχθηκε για τη διαφήμιση και προώθηση των προϊόντων και των υπηρεσιών της ίδιας της οικονομικής οντότητας (π.χ. ψηφιακές εικόνες των προϊόντων), αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν πραγματοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 παράγραφος 69 στοιχείο γ). Για παράδειγμα, όταν λογιστικοποιείται η δαπάνη των επαγγελματικών υπηρεσιών για τη λήψη φωτογραφιών των προϊόντων της οικονομικής οντότητας και για βελτίωση της παρουσίας τους, η δαπάνη θα αναγνωρίζεται ως έξοδο δεδομένου ότι οι επαγγελματικές υπηρεσίες λαμβάνονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας και όχι όταν οι ψηφιακές εικόνες εμφανίζονται στο δικτυακό τόπο·
- δ) το στάδιο της λειτουργίας αρχίζει όταν η ανάπτυξη ενός δικτυακού τόπου έχει ολοκληρωθεί. Η δαπάνη που πραγματοποιείται στο στάδιο αυτό πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο όταν πραγματοποιείται εκτός αν ανταποκρίνεται στα κριτήρια του ΔΛΠ 38 παράγραφος 18.

10 Ο δικτυακός τόπος που αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 8 της παρούσας διερμηνείας επιμετράται μετά την αρχική αναγνώριση μέσω της εφαρμογής των απαιτήσεων του ΔΛΠ 38 παράγραφοι 72-87. Η βέλτιστη εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός δικτυακού τόπου πρέπει να είναι σύντομη.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ

Μάιος 2001

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε ισχύ από την 25η Μαρτίου 2002. Οι επιπτώσεις της υιοθέτησης της παρούσας διερμηνείας λογιστικοποιούνται χρησιμοποιώντας τις μεταβατικές διατάξεις της έκδοσης του ΔΛΠ 38 που εκδόθηκε το 1998. Συνεπώς, όταν ένας δικτυακός τόπος δεν πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας διερμηνείας. Όταν υπάρχει δικτυακός τόπος και η δαπάνη για την ανάπτυξη του πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν είχε αναγνωριστεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας διερμηνείας. Όταν ένας δικτυακός τόπος υπάρχει και η δαπάνη ανάπτυξης του ανταποκρίνεται στα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και είχε προηγουμένως αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο και επιμετρηθεί αρχικά στο κόστος, το ποσό το οποίο είχε αναγνωριστεί αρχικά θεωρείται ότι έχει προσδιοριστεί κατάλληλα.

Με το ΔΛΠ 1 (όπως αναθεωρήθηκε το 2007) τροποποιήθηκε η ορολογία που χρησιμοποιείται στα ΔΠΧΑ. Επιπροσθέτως, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις αυτές για ετήσιες περιόδους αναφοράς που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μεταγενέστερα. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο το 2007) για προγενέστερη περίοδο, οι τροποποιήσεις εφαρμόζονται για τη συγκεκριμένη προγενέστερη περίοδο.

Με το ΔΠΧΑ 15 Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες, το οποίο εκδόθηκε τον Μάιο του 2014, τροποποιήθηκε η έννοια «Παραπομπές» και η παράγραφος 6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 15.

Με το ΔΠΧΑ 16, το οποίο εκδόθηκε τον Ιανουάριο του 2016, τροποποιήθηκε η παράγραφος 6. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΑ 16.

Με το έγγραφο *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*, που εκδόθηκε το 2018, τροποποιήθηκε η παράγραφος 5. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2020 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή σε προγενέστερες περιόδους εάν, ταυτόχρονα, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει και όλες τις άλλες τροποποιήσεις που έγιναν με τις *Τροποποιήσεις των παραπομπών στο εννοιολογικό πλαίσιο εντός των ΔΠΧΑ*. Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση στη ΜΕΔ-32 αναδρομικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 *Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα προσδιορίσει ότι η αναδρομική εφαρμογή θα ήταν ανέφικτη ή θα συνεπαγόταν αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια, εφαρμόζει την τροποποίηση της ΜΕΔ-32 με παραπομπή στις παραγράφους 23-28, 50-53 και 54ΣΤ του ΔΛΠ 8.

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



Υπηρεσία Εκδόσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης
L-2985 Λουξεμβούργο
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ

EL