

ΔΛΠ 11

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 11
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1993)

Συμβάσεις κατασκευής έργων

Αυτό το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 11, «λογιστική συμβάσεων κατασκευής έργων», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο το 1978. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.

Τον Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 45. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόστηκε όταν το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999) άρχισε να εφαρμόζεται, δηλαδή για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-2
Ορισμοί	3-6
Ομαδοποιημένες και διασπασμένες συμβάσεις κατασκευής έργων	7-10
Συμβατικό έσοδο	11-15
Συμβατικό κόστος	16-21
Καταχώρηση εσόδων και εξόδων συμβάσεων	22-35
Καταχώρηση αναμενόμενων ζημιών	36-37
Μεταβολές στις εκτιμήσεις	38
Γνωστοποιήσεις	39-45
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	46

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαιγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του εξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και του κόστους που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του συμβατικού κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια καταχώρησης που καθιερώνονται στο Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών.**
2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 11, «λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργων», που εγκρίθηκε το 1978.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους.

Σύμβαση σταθερής τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής είναι μία σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ή μιας σταθερής αμοιβής.

4. Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να συνάπτεται για την κατασκευή ενός απλού έργου, όπως μιας γέφυρας, ενός κτιρίου, ενός φράγματος, ενός αγωγού, ενός δρόμου, ενός πλοίου ή μιας σήραγγας. Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί επίσης να διέπει την κατασκευή ενός πλήθους περιουσιακών στοιχείων, που είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ό,τι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους. Παραδείγματα τέτοιων συμβάσεων περιλαμβάνουν τις συμβάσεις κατασκευής διυλιστηρίων και άλλων πολύπλοκων τμημάτων εγκαταστάσεων ή εξοπλισμού.
5. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι συμβάσεις κατασκευής έργων περιλαμβάνουν:
- (α) Συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα, οι συμβάσεις για υπηρεσίες διευθύνσεως έργων και αρχιτέκτονας.
- (β) Συμβάσεις για την κατεδάφιση ή την αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων, καθώς και την αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου, ύστερα από μία κατεδάφιση.
6. Οι συμβάσεις κατασκευής έργων καταρτίζονται με διάφορους τρόπους, οι οποίοι, για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ταξινομούνται ως «συμβάσεις σταθερής τιμής» και «συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής». Μερικές συμβάσεις κατασκευής έργων μπορεί να περιέχουν χαρακτηριστικά αμφοτέρων των πιο πάνω τύπων σύμβασης, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μιας σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής με προσυμφωνημένη μέγιστη τιμή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο κατασκευαστής χρειάζεται να λαμβάνει υπόψη όλους τους όρους των παραγράφων 23 και 24 προκειμένου να προσδιορίσει πότε θα καταχωρηθούν τα έσοδα και έξοδα από συμβάσεις.

ΟΜΑΔΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΣΠΑΣΜΕΝΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

7. Οι κανόνες αυτού του Προτύπου συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε σύμβαση κατασκευής έργου. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αναγκαίο να γίνει εφαρμογή του Προτύπου για κάθε έναν από τους επιμέρους τομείς μιας απλής σύμβασης ή συνολικά για μια ομάδα συμβάσεων, ούτως ώστε να παρουσιάζεται η ουσία μιας σύμβασης ή μιας ομάδας συμβάσεων.
8. **Όταν μια σύμβαση καλύπτει ένα πλήθος περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή του κάθε περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:**
- (α) έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προσφορές για κάθε περιουσιακό στοιχείο,
- (β) κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο, και
- (γ) το κόστος και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορεί να εξατομικευθούν.
9. **Μία ομάδα συμβάσεων, είτε με ένα μόνο πελάτη είτε με περισσότερους, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ενιαία σύμβαση κατασκευής, εφόσον:**
- (α) η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο,
- (β) οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεμένες, που αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου έργου με ένα συνολικό περιθώριο κέρδους, και

ΔΛΠ 11

(γ) οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλουχία.

10. Μια σύμβαση μπορεί να προβλέπει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τη διακριτική ευχέρεια του πελάτη ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου στοιχείου. Η κατασκευή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής, εφόσον:
- (α) το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιαστικά σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση, ή
 - (β) η τιμή του περιουσιακού στοιχείου διαπραγματεύεται ανεξάρτητα από την αρχική συμβατική τιμή.

ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΕΣΟΔΟ

11. Το συμβατικό έσοδο πρέπει να περιλαμβάνει:
- (α) το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση και,
 - (β) τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, τις αξιώσεις αποζημιώσεων και τα κίνητρα:
 - (i) στο βαθμό που αναμένεται ότι θα καταλήξουν σε έσοδο, και
 - (ii) μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.
12. Ο υπολογισμός του συμβατικού εσόδου γίνεται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Ο υπολογισμός αυτός επηρεάζεται από μια ποικιλία αβεβαιοτήτων, οι οποίες εξαρτώνται από την έκβαση μελλοντικών γεγονότων. Οι εκτιμήσεις συχνά χρειάζεται να αναθεωρούνται με βάση τα γεγονότα και την επίλυση των αβεβαιοτήτων. Συνεπώς, το ποσό του συμβατικού εσόδου μπορεί να αυξάνεται ή να μειώνεται από τη μία περίοδο στην άλλη. Για παράδειγμα:
- (α) ένας κατασκευαστής και ένας πελάτης μπορεί να συμφωνήσουν τροποποιήσεις ή αποζημιώσεις που αυξάνουν ή μειώνουν το συμβατικό έσοδο σε μια επόμενη περίοδο από εκείνη κατά την οποία συμφωνήθηκε αρχικά η σύμβαση,
 - (β) το ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε σε μία σύμβαση σταθερής τιμής, μπορεί να αυξάνεται ως συνέπεια αναπροσαρμογής του κόστους,
 - (γ) το ποσό του συμβατικού εσόδου μπορεί να μειώνεται ως αποτέλεσμα ποινικών ρητρών που προκύπτουν από καθυστερήσεις με υπαιτιότητα του κατασκευαστή στην ολοκλήρωση της σύμβασης, ή
 - (δ) όταν μία σύμβαση σταθερής τιμής περιλαμβάνει μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, το συμβατικό έσοδο αυξάνεται, καθώς αυξάνεται ο αριθμός των μονάδων.
13. Τροποποίηση του συμβατικού έργου είναι μία οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή στην έκταση του έργου που εκτελείται με βάση τη σύμβαση. Μία τροποποίηση μπορεί να καταλήξει σε αύξηση ή μείωση του συμβατικού εσόδου. Παραδείγματα τροποποιήσεων είναι οι αλλαγές στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό ενός περιουσιακού στοιχείου και οι αλλαγές στη διάρκεια μιας σύμβασης. Η τροποποίηση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον:
- (α) είναι αναμενόμενο ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή και
 - (β) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.
14. Αξίωση Αποζημίωσης είναι ένα ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτο, για κάλυψη κόστους που δεν περιλαμβάνεται στη συμβατική τιμή. Μία αξίωση αποζημίωσης μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη, από λάθη στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό και από αμφισβητήσιμες τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο. Η αποτίμηση των ποσών του εσόδου που προκύπτουν από αξιώσεις αποζημίωσης υπόκειται σε υψηλό βαθμό αβεβαιότητας και συχνά εξαρτάται από το αποτέλεσμα των διαπραγματεύσεων. Συνεπώς, οι αξιώσεις αποζημίωσης συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο μόνο εφόσον:
- (α) οι διαπραγματεύσεις έχουν φθάσει σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την αποζημίωση και,
 - (β) το ποσό που αναμένεται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης, μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

15. Τα κίνητρα είναι επιπρόσθετα ποσά που καταβάλλονται στον κατασκευαστή, μετά την επίτευξη καθορισμένων προτύπων εκτέλεσης. Για παράδειγμα, μία σύμβαση μπορεί να προβλέπει την πληρωμή κινήτρων στον κατασκευαστή, λόγω έγκαιρης ολοκλήρωσης του έργου. Οι πληρωμές κινήτρων συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, εφόσον:
- (α) η εκτέλεση της σύμβασης βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να αναμένεται ότι θα επιτευχθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης και,
 - (β) το ποσό της πληρωμής των κινήτρων μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

16. **Το συμβατικό κόστος πρέπει να περιλαμβάνει:**
- (α) **Κόστος που αφορά άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση,**
 - (β) **κόστος που είναι επιρριπτό στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστεί στη σύμβαση κατασκευής, και**
 - (γ) **όσα άλλα κόστη επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.**
17. Τα κόστη που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση περιλαμβάνουν:
- (α) Άμεσα εργατικά, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης.
 - (β) Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή.
 - (γ) Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης.
 - (δ) Κόστος μετακίνησης μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς και από το χώρο της κατασκευής.
 - (ε) Κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού,
 - (στ) Κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που άμεσα συνδέεται με τη σύμβαση.
 - (ζ) Υπολογιστικό κόστος εργασιών αποκατάστασης και εγγυήσεων, που συμπεριλαμβάνει και το αναμενόμενο μεταγενέστερο κόστος εγγυήσεων.
 - (η) Αξιώσεις αποζημιώσεως από τρίτους.

Τα ανωτέρω κόστη μπορεί να μειώνονται από τυχόν παρεπόμενα έσοδα που δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο, για παράδειγμα, έσοδα από την πώληση πλεονάζοντος υλικού και μηχανημάτων και εξοπλισμού στο τέλος της σύμβασης.

18. Το κόστος που μπορεί να επιρρίπτεται στις συμβατικές δραστηριότητες γενικά και μπορεί να επιμεριστεί σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνει:
- (α) Ασφάλιστρα
 - (β) Κόστος σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δε συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση, και
 - (γ) Γενικό κόστος κατασκευών.

Τα κόστη αυτά κατανέμονται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων, που εφαρμόζονται ομοιόμορφα για όλα τα κόστη που έχουν όμοια χαρακτηριστικά. Η κατανομή βασίζεται στο συνηθισμένο επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας. Το γενικό κόστος κατασκευών περιλαμβάνει κόστος, όπως η σύνταξη και επεξεργασία της μισθοδοσίας του προσωπικού κατασκευών. Κόστος που μπορεί να επιρρίπτεται στη συμβατική δραστηριότητα γενικά και να επιμερίζεται σε συγκεκριμένες συμβάσεις, περιλαμβάνει επίσης και το κόστος δανεισμού, όταν ο κατασκευαστής υιοθετεί τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού».

19. Κόστη που ειδικά επιβαρύνουν τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης, μπορεί να περιλαμβάνουν ορισμένα γενικά κόστη διοίκησης και ανάπτυξης, των οποίων η καταβολή προς τον κατασκευαστή καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης.

ΔΛΠ 11

20. Κόστη που δεν μπορεί να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορεί να επιβαρύνουν μία σύμβαση, αποκλείονται από το κόστος της σύμβασης κατασκευής. Μεταξύ του κόστους αυτής της περίπτωσης περιλαμβάνονται:
- (α) γενικά διοικητικά κόστη για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση ότι θα καλυφθούν από τον πελάτη,
 - (β) κόστος πώλησης,
 - (γ) κόστη ερευνών και ανάπτυξης για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση η ανάκτησή τους, και
 - (δ) απόσβεση μηχανημάτων και εξοπλισμού σε αδράνεια, που δε χρησιμοποιούνται για συγκεκριμένη σύμβαση.
21. Το συμβατικό κόστος συμπεριλαμβάνει το κόστος που αφορά σε μία σύμβαση για την περίοδο από την ημερομηνία που διασφαλίζεται η σύμβαση μέχρι την πλήρη ολοκλήρωση αυτής. Όμως, κόστη που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που έγιναν για την διασφάλιση της σύμβασης συμπεριλαμβάνονται επίσης ως μέρος του συμβατικού κόστους, εφόσον είναι δυνατόν να απομονωθούν και να αποτιμηθούν αξιόπιστα και αναμένεται ότι η σύμβαση θα συναφθεί. Όταν κόστη για τη σύναψη μιας σύμβασης καταχωρούνται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία προέκυψαν, δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος, εφόσον η σύμβαση συνάπτεται σε επόμενη περίοδο.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ

22. **Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και συμβατικό κόστος που συνδέονται με τη σύμβαση πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα και έξοδα, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να καταχωρείται αμέσως ως έξοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 36.**
23. **Στην περίπτωση της «σύμβασης σταθερής τιμής» το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**
- (α) **το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,**
 - (β) **αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,**
 - (γ) **τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου όσο και το στάδιο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα και,**
 - (δ) **το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.**
24. **Στην περίπτωση της «σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής» το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**
- (α) **αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και**
 - (β) **το συμβατικό κόστος που θα επιρριφθεί στο έργο, μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και να αποτιμηθεί αξιόπιστα, ανεξάρτητα από το αν το κόστος αυτό είναι ειδικά ανακτήσιμο ή όχι.**
25. Η καταχώρηση του εσόδου και των εξόδων με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης, συχνά αναφέρεται ως «μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης». Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το συμβατικό έσοδο συσχετίζεται με το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε μέχρι το συγκεκριμένο στάδιο ολοκλήρωσης, με αποτέλεσμα να καταχωρείται το έσοδο, τα έξοδα και το κέρδος που αναλογούν στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε. Αυτή η μέθοδος παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση ως προς την έκταση της συμβατικής δραστηριότητας και απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου.
26. Σύμφωνα με τη μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, το συμβατικό έσοδο καταχωρείται ως έσοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων των περιόδων κατά τις οποίες εκτελείται το έργο. Το συμβατικό κόστος συνήθως καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων κατά τις λογιστικές περιόδους στις οποίες εκτελείται το έργο στο οποίο αφορά. Όμως, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνόλου του συμβατικού κόστους σε σχέση με το σύνολο του συμβατικού εσόδου καταχωρείται αμέσως ως έξοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 36.
27. Ένας κατασκευαστής μπορεί να έχει αναλάβει συμβατικό κόστος, που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα της σύμβασης. Αυτό το κόστος καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο, εφόσον αναμένεται ότι θα ανακτηθεί. Τέτοιο κόστος αντιπροσωπεύει ένα ποσό που οφείλεται από τον πελάτη και συχνά κατατάσσεται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση.

28. Το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μόνον όταν αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Όμως, όταν ανακύπτει αβεβαιότητα σχετικά με την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στο συμβατικό έσοδο και ήδη καταχωρημένου στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το μη εισπρακτέο ποσό ή το ποσό για το οποίο έχει παύσει να υπάρχει πιθανότητα ανάκτησής του καταχωρείται ως έξοδο και όχι ως προσαρμογή του ποσού του συμβατικού εσόδου.
29. Μια επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει αξιόπιστες εκτιμήσεις, όταν έχει συμφωνήσει σε μία σύμβαση που ορίζει:
- (α) τα εν δυνάμει δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους, σχετικά με το περιουσιακό στοιχείο που πρόκειται να κατασκευαστεί,
 - (β) το τίμημα που θα δοθεί ως αντάλλαγμα και,
 - (γ) τον τρόπο και τους όρους εξόφλησης.

Συνήθως, είναι επίσης αναγκαίο για την επιχείρηση να διαθέτει ένα αποτελεσματικό εσωτερικό σύστημα προϋπολογισμού και οικονομικής πληροφόρησης. Η επιχείρηση επανεξετάζει και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους, καθώς εκτελείται η σύμβαση. Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δεν αποδεικνύει υποχρεωτικά ότι το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

30. Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα το εκτελεσθέν έργο. Αναλόγως της φύσης της σύμβασης, στις μεθόδους μπορεί να συγκαταλέγονται και οι εξής:
- (α) Η αναλογία του συμβατικού κόστους που αναλήφθηκε για έργο που έχει εκτελεσθεί σε δεδομένη ημερομηνία, σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.
 - (β) Επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου.
 - (γ) Ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου.

Προπληρωμές και προκαταβολές που λήφθηκαν από τους πελάτες, συχνά δεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο.

31. Όταν το στάδιο ολοκλήρωσης προσδιορίζεται με βάση το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία, στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται μόνο το συμβατικό κόστος που αντιπροσωπεύει το εκτελεσθέν έργο. Παραδείγματα κόστους συμβάσεων που αποκλείονται από έναν τέτοιο υπολογισμό, αποτελούν:
- (α) συμβατικό κόστος που αφορά σε μελλοντική δραστηριότητα επί της σύμβασης, όπως το κόστος υλικών που έχουν παραδοθεί σε ένα εργοτάξιο ή είναι σε αναμονή για χρήση σε μια σύμβαση, αλλά ακόμη δεν έχουν ενσωματωθεί, χρησιμοποιηθεί ή τοποθετηθεί κατά την εκτέλεση της σύμβασης, εκτός αν τα υλικά έχουν κατασκευασθεί ειδικά για τη σύμβαση και,
 - (β) οι πληρωμές που έγιναν προκαταβολικά σε υπεργολάβους για έργο εκτελούμενο με σύμβαση υπεργολαβίας.
32. **Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης κατασκευής έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα:**
- (α) **το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί, και**
 - (β) **το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στην περίοδο στην οποία αναλήφθηκε.**

Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής έργου πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο αμέσως, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

33. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας σύμβασης, συχνά συμβαίνει να μην είναι δυνατή η αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης. Εν τούτοις μπορεί να αναμένεται ότι η επιχείρηση θα ανακτήσει το συμβατικό κόστος που αναλήφθηκε. Συνεπώς, το συμβατικό έσοδο καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το αναληφθέν κόστος αναμένεται να ανακτηθεί. Όταν το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, κανένα κέρδος δεν καταχωρείται. Όμως και αν ακόμη το αποτέλεσμα της σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, μπορεί να αναμένεται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα ξεπεράσει τα συνολικά συμβατικά έσοδα. Στις περιπτώσεις αυτές, κάθε αναμενόμενη υπέρβαση του συνολικού συμβατικού κόστους από το συνολικό συμβατικό έσοδο του έργου, καταχωρείται αμέσως ως έξοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 36.

ΔΛΠ 11

34. Το συμβατικό κόστος που δεν αναμένεται να ανακτηθεί, καταχωρείται αμέσως ως έξοδο. Παραδείγματα περιπτώσεων, στις οποίες η ανάκτηση συμβατικού κόστους που μπορεί να μην είναι πιθανή και στις οποίες το κόστος αυτό μπορεί να χρειάζεται να καταχωρηθεί ως έξοδο αμέσως, περιλαμβάνουν συμβάσεις:
- (α) οι οποίες δεν είναι πλήρως εκτελεστές, τουτέστιν η εγκυρότητά τους τίθεται σε σοβαρή αμφιβολία,
 - (β) η ολοκλήρωση των οποίων εξαρτάται από το αποτέλεσμα εκκρεμοδικίας ή επικείμενης νομοθετικής ρύθμισης,
 - (γ) οι οποίες αφορούν σε ιδιοκτησίες που είναι πιθανόν να απαλλοτριωθούν ή να κατασχεθούν,
 - (δ) όπου ο πελάτης αδυνατεί να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του, ή
 - (ε) όπου ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή να ανταποκριθεί στις δεσμεύσεις του από τη σύμβαση.
35. **Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδιαν την αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο και τα έξοδα που σχετίζονται με τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με την παράγραφο 22 και όχι με την παράγραφο 32.**

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΩΝ ΖΗΜΙΩΝ

36. **Όταν πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία πρέπει να καταχωρείται αμέσως ως έξοδο.**
37. Το ποσό της ζημίας αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από:
- (α) το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης ή όχι,
 - (β) το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας, ή
 - (γ) το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις, που δεν αντιμετωπίζονται ως μια απλή σύμβαση κατασκευής έργου σύμφωνα με την παράγραφο 9.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

38. Η μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης εφαρμόζεται με τρόπο σωρευτικό, σε κάθε λογιστική περίοδο, πάνω στις τρέχουσες εκτιμήσεις του συμβατικού εσόδου και του συμβατικού κόστους. Συνεπώς, το αποτέλεσμα μιας μεταβολής στην εκτίμηση του συμβατικού εσόδου ή του συμβατικού κόστους ή η επίδραση μιας μεταβολής στην εκτίμηση του αποτελέσματος μιας σύμβασης, λογιστικοποιείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές λογιστικών αρχών»). Οι μετά τη μεταβολή εκτιμήσεις, χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του ποσού του εσόδου και των εξόδων που καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της περιόδου στην οποία γίνεται η μεταβολή, καθώς και των επομένων περιόδων.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. **Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:**
- (α) Το ποσό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε ως έσοδο της περιόδου.
 - (β) Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στη περίοδο.
 - (γ) Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.
40. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις σε εκτέλεση συμβάσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού:**
- (α) Το συνολικό ποσό του κόστους που αναλήφθηκε και των κερδών που καταχωρήθηκαν (μείον καταχωρηθείσες ζημίες) μέχρι την ημερομηνία αυτή.

- (β) **Το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και,**
- (γ) **Το ποσό των παρακρατήσεων.**
41. Παρακρατήσεις είναι ποσά των τμηματικών τιμολογήσεων τα οποία δεν καταβάλλονται μέχρις ότου ικανοποιηθούν οι όροι που ορίζονται στη σύμβαση για την πληρωμή αυτών των ποσών ή μέχρις ότου αποκατασταθούν τυχόν ελαττώματα. Οι τμηματικές τιμολογήσεις είναι ποσά που τιμολογήθηκαν για το εκτελεσθέν έργο βάσει μιας σύμβασης, άσχετα αν έχουν πληρωθεί από τον πελάτη ή όχι. Προκαταβολές είναι ποσά που καταβλήθηκαν στον κατασκευαστή πριν από την εκτέλεση του σχετικού έργου.
42. **Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει:**
- (α) **το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, ως απαίτηση, και**
- (β) **το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, ως υποχρέωση.**
43. Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:
- (α) του κόστους που αναλήφθηκε πλέον των καταχωρηθέντων κερδών, μείον
- (β) το ποσό των ζημιών που καταχωρήθηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων,
- για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες το κόστος που αναλήφθηκε (μείον καταχωρηθείσες ζημιές) υπερβαίνει τις τμηματικές τιμολογήσεις.
44. Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο, είναι η διαφορά:
- (α) του κόστους που αναλήφθηκε πλέον των καταχωρηθέντων κερδών, μείον
- (β) το ποσό των ζημιών που καταχωρήθηκαν και των τμηματικών τιμολογήσεων,
- για όλες τις σε εκτέλεση συμβάσεις, για τις οποίες οι τμηματικές τιμολογήσεις υπερβαίνουν το κόστος που έχει αναληφθεί πλέον των καταχωρηθέντων κερδών (μείον καταχωρηθείσες ζημιές).
45. Η επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν από τέτοια στοιχεία, όπως κόστος εγγυήσεων, αποζημιώσεις, ποινές ή πιθανές ζημιές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

46. **Το παρόν Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 12
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 2000)****Φόροι εισοδήματος**

Τον Οκτώβριο του 1996 το Συμβούλιο ενέκρινε ένα αναθεωρημένο Πρότυπο, ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο 1996), «φόροι εισοδήματος», το οποίο αντικατέστησε το ΔΛΠ 12 (αναμορφωμένο 1994), «λογιστική φόρων εισοδήματος». Το αναθεωρημένο Πρότυπο, άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998.

Το Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 88. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόστηκε για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2000.

Τον Απρίλιο του 2000 οι παράγραφοι 20, 62(α), 64 και Προσάρτημα Α, παράγραφοι Α10, Α11 και Β8, τροποποιήθηκαν για να αναθεωρήσουν τις διάφορες παραπομπές και την ορολογία σαν αποτέλεσμα της έκδοσης του ΔΛΠ 40, «Επενδύσεις σε Ακίνητα».

ΔΛΠ 12

Τον Οκτώβριο του 2000 το Συμβούλιο ενέκρινε τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 12, οι οποίες πρόσθεσαν τις παραγράφους 52Α, 52Β, 65Α, 81(ι), 82Α, 87Α, 87Β, 87Γ και 91 και διέγραψαν τις παραγράφους 3 και 50. Οι περιορισμένες αναθεωρήσεις αναφέρονται στο λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος από τις συνέπειες των μερισμάτων. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001.

Οι ακόλουθες διερμηνείες αφορούν το ΔΛΠ 12:

- Διερμηνεία ΜΕΔ-21: «φόροι εισοδήματος — ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων»
- Διερμηνεία ΜΕΔ-25: «φόροι εισοδήματος — μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της».

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αυτό το Πρότυπο (ΔΛΠ 12 αναθεωρημένο) αντικαθιστά το ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρου εισοδήματος» (το αρχικό ΔΛΠ 12). Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) εφαρμόζεται για τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998. Οι κυριότερες μεταβολές από το αρχικό ΔΛΠ 12 έχουν ως ακολούθως:

1. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τον αναβαλλόμενο φόρο χρησιμοποιώντας τη μέθοδο αναβολής ή μία μέθοδο υποχρέωσης η οποία είναι μερικές φορές γνωστή ως μέθοδος υποχρέωσης της Κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει τη μέθοδο αναβολής και απαιτεί μία άλλη μέθοδο υποχρέωσης, η οποία είναι μερικές φορές γνωστή ως μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό.

Η μέθοδος υποχρέωσης της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υπολογισμού με βάση τον ισολογισμό εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές. Χρονικές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος, που δημιουργούνται σε μία περίοδο και αναστρέφονται σε μία ή περισσότερες επόμενες περιόδους. Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον ισολογισμό. Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Όλες οι χρονικές διαφορές είναι προσωρινές διαφορές. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν επίσης στις ακόλουθες περιπτώσεις, οι οποίες δεν καταλήγουν σε χρονικές διαφορές, μολονότι το αρχικό ΔΛΠ 12 αντιμετώπιζε αυτές με τον ίδιο τρόπο, όπως οι συναλλαγές που δημιουργούν χρονικές διαφορές:

- (α) Θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες δεν έχουν διανείμει το σύνολο των κερδών τους στη μητρική εταιρία ή στον επενδυτή.
- (β) Αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων που δεν αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς.
- (γ) Το κόστος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων που συνίσταται σε εξαγορά, κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους, αλλά χωρίς να γίνουν ανάλογες προσαρμογές για φορολογικούς σκοπούς.

Περατέρω, υπάρχουν μερικές προσωρινές διαφορές που δεν είναι χρονικές, για παράδειγμα όσες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν:

- (α) τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μίας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, η οποία είναι αναπόσπαστο μέρος των εργασιών της μητρικής, μετατρέπονται με ιστορικές τιμές συναλλάγματος,
- (β) μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες», ή
- (γ) η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρει από την αρχική φορολογική βάση του.

ΔΛΠ 12

2. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε σε μια επιχείρηση να μην καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, όταν υπήρχε βάσιμη ένδειξη ότι οι χρονικές διαφορές δε θα αναστραφούν για κάποια αξιόλογη χρονική περίοδο στο μέλλον. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (κάτω από ορισμένες συνθήκες) φορολογική απαίτηση, για όλες τις προσωρινές διαφορές, με ορισμένες εξαιρέσεις που σημειώνονται κατωτέρω.
3. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε ότι:
- (α) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέκυπταν από χρονικές διαφορές έπρεπε να καταχωρούνται, όταν υπήρχε δικαιολογημένη προσδοκία πραγματοποίησης,
- (β) αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέκυπταν από φορολογικές ζημιές έπρεπε να καταχωρούνται ως απαίτηση, μόνον όταν υπήρχε εξασφάλιση, πέραν από κάθε εύλογη αμφιβολία, ότι το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα θα ήταν επαρκές να επιτρέψει την πραγματοποίηση του οφέλους από τη ζημία. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε (αλλά δεν απαιτούσε) στην επιχείρηση να αναβάλλει την καταχώρηση του οφέλους των φορολογικών ζημιών μέχρι την περίοδο της πραγματοποίησης.

Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, όταν αναμένεται ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη από τα οποία θα καταστεί δυνατή η αξιοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Όταν μία επιχείρηση έχει παρελθόν φορολογικών ζημιών, η επιχείρηση αυτή καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μόνο κατά την έκταση που η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική ένδειξη ότι θα είναι διαθέσιμο επαρκές φορολογητέο κέρδος.

4. Κατ' εξαίρεση από τη γενική απαίτηση της παραγράφου 2 ανωτέρω, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, των οποίων η λογιστική αξία διαφέρει κατά την αρχική καταχώρηση από την αρχική φορολογική βάση τους. Δεδομένου ότι τέτοιες περιπτώσεις δε δημιουργούν χρονικές διαφορές, δε θα κατέληγαν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, σύμφωνα με το αρχικό ΔΛΠ 12.
5. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε την καταχώρηση των φόρων πληρωτέων επί των αδιανεμήτων κερδών θυγατρικών και συγγενών, εκτός αν μπορούσε εύλογα να υποτεθεί ότι αυτά τα κέρδη δε θα διανεμηθούν ή ότι η διανομή δε θα δημιουργούσε φορολογική υποχρέωση. Όμως, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την καταχώρηση τέτοιων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (και αυτών που προκύπτουν από κάθε σχετική σωρευμένη προσαρμογή μετατροπής) κατά την έκταση που:
- (α) η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς, και
- (β) αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

Όπου αυτή η απαγόρευση έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταχώρηση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών.

6. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν αναφερόταν ρητώς στις προσαρμογές της εύλογης αξίας που γίνονται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Τέτοιες προσαρμογές προκαλούν προσωρινές διαφορές και το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (εφόσον ικανοποιείται το κριτήριο της πιθανότητας για καταχώρηση) την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, με μία ανάλογη επίπτωση στον καθορισμό του ποσού της υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας. Όμως, το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από υπεραξία καθεαυτή (αν η απόσβεση της υπεραξίας δεν είναι εκπεστέα φορολογικά) και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αρνητική υπεραξία που αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο.
7. Το αρχικό ΔΛΠ 12 επέτρεπε, αλλά δεν απαιτούσε, μία επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σε σχέση με τις αναπροσαρμογές περιουσιακών στοιχείων.

ΔΛΠ 12

8. Οι φορολογικές συνέπειες της ανάκτησης της λογιστικής αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων μπορεί να εξαρτώνται από τον τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης, για παράδειγμα:

- (α) σε ορισμένες χώρες, τα κέρδη κεφαλαίου δε φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή, όπως άλλα φορολογητέα έσοδα και
- (β) σε μερικές χώρες, το ποσό που εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερο από το ποσό που μπορεί να εκπίπτει ως απόσβεση.

Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν έδινε οδηγίες για την αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε τέτοιες περιπτώσεις. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) ορίζει ότι η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να βασίζεται στις φορολογικές επιπτώσεις ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονήσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της.

9. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν όριζε σαφώς αν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να προεξοφληθούν. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαγορεύει την προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Μία τροποποίηση στην παράγραφο 39(i) του ΔΛΠ 22 «ενοποιησεις επιχειρήσεων», απαγορεύει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων. Προηγουμένως, η παράγραφος 39(i) του ΔΛΠ 22 ούτε απαγόρευε ούτε απαιτούσε προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από ενοποιήσεις επιχειρήσεων.

10. Το αρχικό ΔΛΠ 12 δεν καθόριζε αν μία επιχείρηση πρέπει να κατατάσσει τα αναβαλλόμενα φορολογικά υπόλοιπα ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ή ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί από την επιχείρηση, η οποία κάνει τη διάκριση κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων στοιχείων, να μην κατατάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις ως κυκλοφορούντα στοιχεία και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

11. Το αρχικό ΔΛΠ 12 όριζε ότι χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα που αντιπροσωπεύουν αναβαλλόμενους φόρους μπορεί να συμψηφίζονται. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) καθιερώνει περισσότερο αυστηρές προϋποθέσεις για συμψηφισμό, βασίζομενες ευρέως σε εκείνες για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα»: γνωστοποίηση και παρουσίαση.

12. Το αρχικό ΔΛΠ 12 απαιτούσε γνωστοποίηση μιας εξήγησης της σχέσης μεταξύ εξόδου φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, αν αυτή δεν προέκυπτε από τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές στη χώρα της μητρικής επιχείρησης. Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) απαιτεί αυτή η εξήγηση να έχει μία από τις ακόλουθες δύο μορφές ή και τις δύο:

- (i) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ φόρου (είτε είναι έξοδο είτε έσοδο) και του λογιστικού αποτελέσματος, πολλαπλασιαζόμενου με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή· ή
- (ii) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή.

Το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) επίσης απαιτεί μία εξήγηση των μεταβολών στον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή ή συντελεστές, σε σύγκριση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο.

13. Οι νέες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 12 (αναθεωρημένο) περιλαμβάνουν:

- (α) Για κάθε προσωρινή διαφορά, αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους:

(i) το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε, και

(ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.

- (β) Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το έξοδο φόρου που αφορά:
- (i) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή και
 - (ii) στο οργανικό κέρδος ή ζημία από τις διακοπείσες δραστηριότητες.
- (γ) Το ποσό τυχόν αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση των δεδομένων που στηρίζουν την καταχώρησή της, όταν:
- (i) η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών, και
 - (ii) η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφοι

Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-4
Ορισμοί	5-11
Φορολογική βάση	7-11
Καταχώρηση τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και τρεχουσών φορολογικών απαιτήσεων	12-14
Καταχώρηση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων	15-45
Φορολογητέες προσωρινές διαφορές	15-23
Ενοποιήσεις επιχειρήσεων	19
Περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στην εύλογη αξία	20
Υπεραξία	21
Αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης	22-23
Εκπεστέες προσωρινές διαφορές	24-33
Αρνητική υπεραξία	32
Αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης	33
Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι	34-36
Επανεκτίμηση των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων	37
Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και δικαιώματα σε κοινοπραξίες	38-45
Αποτίμηση	46-56
Καταχώρηση του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου	57-68

ΔΛΠ 12

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	58-60
Στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια	61-65A
Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από ενοποίηση επιχειρήσεων	66-68
Παρουσίαση	69-78
Φορολογικές απαιτήσεις και φορολογικές υποχρεώσεις	69-76
Συμφηφισμός	71-76
Έξοδο Φόρου	77-78
Έξοδο (έσοδο) φόρου επί του κέρδους ή ζημίας από συνήθεις δραστηριότητες	77
Συναλλαγματικές διαφορές των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων εξωτερικού	78
Γνωστοποιήσεις	79-88
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	89-91

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- (α) τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης, και
- (β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο, με τον οποίο λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, κάθε σχετική φορολογική επίδραση καταχωρείται επίσης στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που καταχωρούνται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια, κάθε σχετική φορολογική επίπτωση καταχωρείται επίσης κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, η καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή αρνητικής υπεραξίας, που ανακύπτει σε αυτή τη ενοποίηση επιχειρήσεων.

Αυτό το Πρότυπο επίσης ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες 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. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση 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 στο φορολογητέο εισόδημα. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις.
3. (Απαλείφθηκε)
4. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής για τις Κρατικές επιχορηγήσεις (βλέπε ΔΛΠ 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης») ή για τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων. Όμως, αυτό το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή κίνητρα επενδύσεων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

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

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) 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, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- (α) εκπεστέες προσωρινές διαφορές,
- (β) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, 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) είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται,
- (β) είτε εκπεστέες 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 υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

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).

ΔΛΠ 12

Φορολογική βάση

7. Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακάτσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

Παράδειγματα

1. Μηχάνημα κόστους 100. Για φορολογικούς σκοπούς, απόσβεση ίση με 30 έχει ήδη εκπεστεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους και το απομένον κόστος θα εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους, είτε ως απόσβεση είτε μέσω μιας 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 ταμιακή 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 απαιτήσεων από πελάτες είναι 100.
 4. Μερισματα εισπρακτέα από θυγατρική έχουν λογιστική αξία 100. Τα μερίσματα δεν είναι φορολογητέα. Στην ουσία, ολόκληρη η λογιστική αξία της απαίτησης είναι εκπεστέα από τα οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, η φορολογική βάση των εισπρακτέων μερισμάτων είναι 100⁽¹⁾.
 5. Απαίτηση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.
8. Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή 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 δε θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.

Παράδειγματα

1. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο θα εκπεσθεί φορολογικά σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδενική.
2. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται προεισπραχθέντες πιστωτικοί τόκοι, με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκων φορολογήθηκε σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του προεισπραχθέντος τόκου είναι μηδενική.
3. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο έχει ήδη εκπεσθεί φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι 100.
4. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα πρόστιμα και ποινές με λογιστική αξία 100. Τα πρόστιμα και οι ποινές δεν εκπίπτονται φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων ποινών και προστίμων είναι 100⁽²⁾.
5. Υποχρέωση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

⁽¹⁾ Σύμφωνα με αυτή την ανάλυση, δεν υπάρχουν φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Μία εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα σωρευμένα εισπρακτέα μερίσματα 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 αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

⁽²⁾ Σύμφωνα με αυτή την ανάλυση, δεν υπάρχει εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Μία εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα δεδουλευμένα πρόστιμα και ποινές έχουν μηδενική φορολογική βάση και ότι εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής στην προκύπτουσα εκπεστέα προσωρινή διαφορά των 100, και με τις δύο αναλύσεις δεν υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

9. Μερικά στοιχεία έχουν φορολογική βάση, αλλά δεν είναι καταχωρημένα ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Για παράδειγμα, κόστη έρευνας καταχωρούνται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος της περιόδου, στην οποία αυτά αναλαμβάνονται, αλλά μπορεί να μην επιτρέπεται η έκπτωσή τους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, που είναι το ποσό που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν για έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
10. Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι άμεσα εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: Ότι μία επιχείρηση, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (απαίτηση) οποτεδήποτε η ανάκτηση ή η τακτοποίηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση ή τακτοποίηση δεν είχε φορολογικές συνέπειες. Το παράδειγμα Γ που ακολουθεί την παράγραφο 52 επεξηγεί περιπτώσεις όπου 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 τακτοποίησης.
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 μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες περιοχές προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες περιοχές, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε επιχείρησης του ομίλου.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

12. **Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να καταχωρείται ως υποχρέωση, στο 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 πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.**
13. **Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.**
14. Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, η επιχείρηση καταχωρεί το όφελος ως απαίτηση στη περίοδο στην οποία προκύπτει η φορολογική ζημία, επειδή αναμένεται ότι το όφελος θα εισρεύσει στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές

15. **Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:**
- (α) **υπεραξία της οποίας η απόσβεση δεν είναι εκπεστέα φορολογικά ή**
 - (β) **την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:**
 - (i) **δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων, και**
 - (ii) **κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία).**

Όμως, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 39.

ΔΛΠ 12

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

Παράδειγμα

Ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 150 έχει λογιστική αναπόσβεστη αξία 100. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 90 και ο φορολογικός συντελεστής είναι 25 %.

Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 60 (κόστος 150 μείον σωρευμένη φορολογική απόσβεση 90). Για να ανακτηθεί η λογιστική αξία των 100, η επιχείρηση πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκτέσει φορολογική απόσβεση μόνο 60. Συνεπώς, η επιχείρηση θα πληρώσει φόρους εισοδήματος 10 ($40 \times 25\%$), όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η διαφορά μεταξύ του αναπόσβεστου ποσού των 100 και της φορολογικής βάσης των 60 είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 40. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 10 ($40 \times 25\%$) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που θα πληρώσει, όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

17. Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα 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) Έσοδα τόκων περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση τη περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες νομοθεσίες, να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημα όταν εισπράττονται. Η φορολογική βάση κάθε απαίτησης καταχωρημένης στον Ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα μέχρι να εισπραχθούν.
 - (β) Απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) μπορεί να διαφέρει από αυτή που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Η 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 οι εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων. Μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη (αν η φορολογική απόσβεση είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεση, προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση).
 - (γ) Κόστος ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιείται και να αποσβένεται στη διάρκεια μελλοντικών περιόδων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, αλλά να εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στη περίοδο στην οποία προκύπτει. Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπεσθεί από το φορολογητέο εισόδημα. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του.
18. Προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν:
- (α) Το κόστος μιας ενοποίησης επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά κατανέμεται στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους, αλλά καμία ισοδύναμη αναμόρφωση δε γίνεται για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 19).
 - (β) Περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (βλέπε παράγραφο 20).

- (γ) Υπεραξία ή αρνητική υπεραξία προκύπτει κατά την ενοποίηση (βλέπε παραγράφους 21 και 32).
- (δ) Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία του, για παράδειγμα όταν μία επιχείρηση ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία (βλέπε παραγράφους 22 και 33).
- (ε) Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς ή των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες γίνεται διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή του δικαιώματος (βλέπε παραγράφους 38-45).

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

19. Σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά, το κόστος της αγοράς κατανέμεται στα επί μέρους αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν, όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν δεν επηρεάζονται από την ενοποίηση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται διαφορετικά. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία, αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στο κόστος στον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66).

Περιουσιακά στοιχεία απεικονιζόμενα στην εύλογη αξία

20. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να απεικονίζονται στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται (βλέπε για παράδειγμα, ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια», ΔΛΠ 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία», ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση» και ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα»). Σε ορισμένες νομοθεσίες, η αναπροσαρμογή ή άλλου είδους επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται και καμία προσωρινή διαφορά δεν προκύπτει. Σε άλλες νομοθεσίες, η αναπροσαρμογή ή η επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα στη περίοδο της αναπροσαρμογής ή επαναδιατύπωσης και, συνεπώς, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου δεν προσαρμόζεται. Εντούτοις, η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας θα καταλήξει σε μια φορολογητέα ροή οικονομικών οφελών προς την επιχείρηση και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών οφελών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση. Αυτό είναι αληθές και αν ακόμη:

- (α) Η επιχείρηση 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 στα κέρδη κεφαλαίου 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. Υπεραξία είναι η διαφορά του κόστους αγοράς, από τη συμμετοχή του αγοραστή στην εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν την απόσβεση της υπεραξίας ως ενός εκπεστέου εξόδου, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Περαιτέρω, σε τέτοιες νομοθεσίες, το κόστος υπεραξίας δεν είναι συχνά εκπεστέο, όταν μία θυγατρική πωλεί την κυρίως επιχείρησή της. Σε αυτές τις νομοθεσίες, η υπεραξία έχει φορολογική βάση μηδενική. Κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης της είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Όμως, αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει την καταχώρηση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία είναι ένα προκύπτον υπόλοιπο και η καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

ΔΛΠ 12

Αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

22. Μία προσωρινή διαφορά μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, για παράδειγμα αν μέρος ή όλο το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου δε θα είναι εκπεστέο φορολογικά. Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου:
- (α) Σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων, μία επιχείρηση καταχωρεί κάθε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή της αρνητικής υπεραξίας (βλέπε παράγραφο 19).
 - (β) Αν η συναλλαγή επηρεάζει είτε το λογιστικό αποτέλεσμα είτε το φορολογητέο εισόδημα, μια επιχείρηση καταχωρεί κάθε προκύπτουσα φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και καταχωρεί το προκύπτον αναβαλλόμενο έξοδο ή έσοδο φόρου στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 59).
 - (γ) Αν η συναλλαγή δεν είναι μία ενοποίηση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο εισόδημα, μία επιχείρηση θα καταχωρούσε την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και θα προσαρμόζε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή 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 επιχείρηση να καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, είτε κατά την αρχική καταχώρηση είτε μεταγενέστερα (βλέπε παράδειγμα στην επόμενη σελίδα). Περαιτέρω, μία επιχείρηση δεν καταχωρεί μεταγενέστερες μεταβολές στη μη καταχωρηθείσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται.
23. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32, «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση», ο εκδότης ενός σύνθετου χρηματοπιστωτικού μέσου (για παράδειγμα μιας μετατρέψιμης ομολογίας) κατατάσσει το στοιχείο της υποχρέωσης του χρηματοπιστωτικού μέσου στις υποχρεώσεις και το στοιχείο που αφορά ίδια κεφάλαια, στα ίδια κεφάλαια. Σε μερικές νομοθεσίες, η φορολογική βάση του στοιχείου της υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση 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 καταχώρηση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ξεχωριστά από το στοιχείο της υποχρέωσης. Για το λόγο αυτό, η εξαίρεση που τίθεται στην παράγραφο 15(β) δεν εφαρμόζεται. Συνεπώς, μια επιχείρηση καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται απ' ευθείας στη λογιστική αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα με την παράγραφο 58, μεταγενέστερες μεταβολές στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση καταχωρούνται στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως αναβαλλόμενο έξοδο (έσοδο) φόρου.

Παράδειγμα εφαρμογής της παραγράφου 22(γ)

Μία επιχείρηση προτίθεται να χρησιμοποιεί ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 1 000 καθ' όλη την ωφέλιμη ζωή του των 5 ετών και έπειτα να το πωλήσει με υπολειμματική αξία μηδέν. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 40 %. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι εκπεστέα φορολογικά. Κατά την πώληση, το τυχόν κέρδος κεφαλαίου δε θα ήταν φορολογητέο και η τυχόν ζημία κεφαλαίου δε θα ήταν εκπεστέα.

Καθώς ανακάτ τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα κερδίζει φορολογητέο εισόδημα 1 000 και θα πληρώσει φόρο 400. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 400, γιατί αυτή προέρχεται από την αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου.

Στο επόμενο έτος, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι 800. Κερδίζοντας φορολογητέο εισόδημα 800, η επιχείρηση θα πληρώσει φόρο 320. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 320, γιατί προέρχεται από την αρχική καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου.

Εκπεστέες προσωρινές διαφορές

24. **Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να αξιοποιηθεί, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από:**
- (α) **αρνητική υπεραξία, η οποία αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», ή**

- (β) την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:
- (i) δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων, και
 - (ii) κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία).

Όμως, για εκπεστές προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση πρέπει να καταχωρείται σύμφωνα με την παράγραφο 44.

25. Κατά την καταχώρηση μιας υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η λογιστική αξία της θα τακτοποιηθεί σε μελλοντικές χρήσεις με την εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την επιχείρηση, μέρος ή το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μίας μεταγενέστερης περιόδου από αυτή στην οποία καταχωρείται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Ως εκ τούτου, προκύπτει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, οπότε αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπεστεί κατά το προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Ομοίως, αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, η διαφορά δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση από την άποψη του φόρου εισοδήματος, η οποία θα είναι ανακτήσιμη σε μελλοντικές περιόδους.

Παράδειγμα

Μία επιχείρηση καταχωρεί μία υποχρέωση των 100 για προβλεπόμενο κόστος εγγύησης προϊόντων. Για φορολογικούς σκοπούς, το κόστος εγγύησης προϊόντων δε θα είναι εκπεστέο μέχρις ότου η επιχείρηση 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 αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους). Κατά την εξόφληση της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης, η επιχείρηση θα μειώσει το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα κατά το ποσό των 100 και, συνεπώς, θα μειώσει τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές κατά 25 (100 × 25 %). Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των 100 και της μηδενικής φορολογικής βάσης είναι μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά των 100. Συνεπώς, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 25 (100 × 25 %), εφόσον αναμένεται ότι η επιχείρηση θα έχει επαρκές φορολογητέο εισόδημα σε μελλοντικές περιόδους για να επωφεληθεί από τη μείωση στις καταβολές φόρου.

26. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα εκπεστών προσωρινών διαφορών που καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις:
- (α) Κόστος παροχών λόγω εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, καθώς παρέχεται η υπηρεσία από τον εργαζόμενο, αλλά να εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος είτε όταν καταβάλλονται οι εισφορές από την επιχείρηση είτε όταν αυτή πληρώσει τις παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι συνήθως μηδενική. Μια τέτοια εκπεστέα προσωρινή διαφορά καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, επειδή τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση με τη μορφή έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα, όταν καταβάλλονται οι εισφορές ή οι παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία.
 - (β) Κόστος έρευνας καταχωρείται ως έξοδο κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος της περιόδου στην οποία προκύπτει, αλλά μπορεί να μην είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, που είναι το ποσό το οποίο οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν να εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
 - (γ) Σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που συνιστάται σε αγορά, το κόστος της αγοράς κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έχουν καταχωρηθεί, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής. Όταν κατά την αγορά καταχωρείται μία υποχρέωση, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει επίσης, όταν η εύλογη αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση επηρεάζει την υπεραξία (βλέπε παράγραφο 66).

ΔΛΠ 12

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

27. Η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών καταλήγει σε εκπτώσεις κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μελλοντικών περιόδων. Όμως, τα οικονομικά οφέλη με τη μορφή μειώσεων στις φορολογικές πληρωμές θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, μόνον αν κερδίζει επαρκές φορολογητέο εισόδημα, έναντι του οποίου οι εκπτώσεις μπορεί να συμψηφιστούν. Συνεπώς, η επιχείρηση καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, όταν αναμένεται ότι φορολογητέο εισόδημα θα είναι διαθέσιμο έναντι του οποίου οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

28. Αναμένεται ότι θα υπάρχει φορολογητέο εισόδημα, έναντι του οποίου μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, όταν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, οι οποίες διαφορές αναμένονται να αναστραφούν:

(α) στην ίδια περίοδο, όπως η αναμενόμενη αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, ή

(β) σε περιόδους στις οποίες μια φορολογική ζημία, που προκύπτει από την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται στη περίοδο στην οποία προκύπτουν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

29. Όταν υπάρχουν ανεπαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται κατά την έκταση που:

(α) Αναμένεται ότι η επιχείρηση θα έχει επαρκές φορολογητέο εισόδημα, που έχει σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, στην ίδια περίοδο όπως η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών (ή σε περιόδους κατά τις οποίες μία φορολογική ζημία που ανακύπτει από την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους). Κατά την εκτίμηση αν θα έχει επαρκές φορολογητέο εισόδημα σε μελλοντικές περιόδους, μία επιχείρηση αγνοεί φορολογητέα ποσά που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες αναμένονται να προκύψουν σε μελλοντικές περιόδους, γιατί η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που προκύπτει από αυτές τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές θα προϋποθέτει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα για να χρησιμοποιηθεί, ή

(β) Ο φορολογικός προγραμματισμός της επιχείρησης επιτρέπει τη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος στις κατάλληλες περιόδους.

30. Ο φορολογικός προγραμματισμός συνίσταται σε ενέργειες που η επιχείρηση θα ανέλαμβανε για να δημιουργήσει ή να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα σε συγκεκριμένη περίοδο πριν την εκπνοή της φορολογικής ζημίας ή του πιστωτικού φόρου που μεταφέρεται εις νέο. Για παράδειγμα, σε μερικές νομοθεσίες, το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να δημιουργηθεί ή να αυξηθεί από:

(α) επιλογή της φορολόγησης των εσόδων από τόκους είτε σε ταμιακή βάση είτε με βάση τη περίοδο που αφορούν,

(β) αναβολή του δικαιώματος ορισμένων εκπτώσεων από το φορολογητέο εισόδημα,

(γ) πώληση και πιθανή επαναμίσθωση, περιουσιακών στοιχείων που έχουν ανατιμηθεί αλλά για τα οποία η φορολογική βάση δεν έχει προσαρμοστεί για να αντανakλά αυτή την ανατίμηση και

(δ) πώληση περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί μη φορολογητέο εισόδημα (όπως, σε μερικές νομοθεσίες, μία κρατική ομολογία) με σκοπό την αγορά μιας άλλης επένδυσης που δημιουργεί φορολογητέο εισόδημα.

Όταν με το φορολογικό προγραμματισμό μετατίθεται το φορολογητέο εισόδημα από μεταγενέστερη σε προηγούμενη περίοδο, η χρησιμοποίηση μιας φορολογικής ζημίας ή πιστωτικού φόρου μεταφερόμενου σε νέο εξακολουθεί να εξαρτάται από την ύπαρξη μελλοντικού φορολογητέου εισοδήματος εκ πηγών άλλων από τις μελλοντικά δημιουργούμενες προσωρινές διαφορές.

31. Όταν μία επιχείρηση έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η επιχείρηση ακολουθεί τις οδηγίες των παραγράφων 35 και 36.

Αρνητική υπεραξία

32. Αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει την καταχώρηση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης από εκπεστές προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με αρνητική υπεραξία, η οποία αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων», δεδομένου ότι η αρνητική υπεραξία είναι ένα υπολειμματικό ποσό και η καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης θα αύξανε το ποσό αυτό.

Αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

33. Μία περίπτωση κατά την οποία δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι όταν μία 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 αποσβεστέο ποσό του στοιχείου αυτού (με άλλα λόγια από τη φορολογική βάση του). Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του και αυτό συνεπάγεται μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να παρουσιαστούν επίσης ως έσοδο επόμενων χρήσεων, οπότε η διαφορά μεταξύ του εσόδου επόμενων χρήσεων και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του είναι μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά. Οποιαδήποτε μέθοδος παρουσίασης υιοθετείται από την επιχείρηση, η επιχείρηση δεν καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, για το λόγο που δίδεται στην παράγραφο 22.

Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι

34. **Για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.**
35. Τα κριτήρια για την καταχώρηση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από τη μεταφορά σε νέο των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων είναι τα ίδια, όπως τα κριτήρια για την καταχώρηση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από εκπεστές προσωρινές διαφορές. Όμως, η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα μπορεί να μην υπάρξει. Συνεπώς, όταν μία επιχείρηση έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους, μόνο κατά την έκταση που η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η παράγραφος 82 απαιτεί γνωστοποίηση του ποσού της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και της φύσης της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της.
36. Μία επιχείρηση εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο αποτέλεσμα έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν:
- (α) Αν η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν την εκπνοή τους.
 - (β) Αν αναμένεται ότι η επιχείρηση θα έχει φορολογητέο εισόδημα πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.
 - (γ) Αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες, που είναι απίθανο να επανασυμβούν,
 - (δ) Αν υπάρχει στην επιχείρηση φορολογικός προγραμματισμός (βλέπε παράγραφο 30) που θα δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Κατά την έκταση που δεν αναμένεται ότι θα υπάρξει φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, δεν καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

ΔΛΠ 12

Επανεκτίμηση των μη καταχωρηθεισών αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων

37. Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, η επιχείρηση επανεκτιμά τις ακαταχώρητες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και καταχωρεί μία προηγούμενος ακαταχώρητη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Για παράδειγμα, μία βελτίωση στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανό για την επιχείρηση ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο εισόδημα στο μέλλον, ώστε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση να ανταποκρίνεται στα κριτήρια καταχώρησης που τίθενται στις παραγράφους 24 ή 34. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν μία επιχείρηση επανεκτιμά αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις κατά την ημερομηνία μίας ενοποίησης επιχειρήσεων ή μεταγενεστέρως (βλέπε παραγράφους 67 και 68).

Επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και δικαιώματα σε κοινοπραξίες

38. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς ή τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρίας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, υποκαταστήματος, συγγενούς ή της επιχείρησης στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανόμενης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση (που είναι συχνά το κόστος) της επένδυσης ή του δικαιώματος. Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε ένα αριθμό διαφορετικών περιπτώσεων, για παράδειγμα:

- (α) Ύπαρξη αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών και κοινοπραξιών.
- (β) Μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος όταν μία μητρική εταιρία και η θυγατρική της είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες.
- (γ) Μία μείωση της λογιστικής αξίας μιας συμμετοχής σε μια συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η προσωρινή διαφορά μπορεί να είναι διαφορετική από την προσωρινή διαφορά που συνδέεται με αυτή τη συμμετοχή στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, αν αυτή απεικονίζει την επένδυση στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένο ποσό.

39. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, εκτός εάν πληρούνται αμφότεροι οι ακόλουθοι όροι:**

- (α) **η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς, και**
- (β) **αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.**

40. Εφόσον μία μητρική εταιρία ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής της, είναι σε θέση να ελέγχει το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με αυτή την επένδυση (συμπεριλαμβανομένων των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν όχι μόνο από αδιανέμητα κέρδη, αλλά επίσης από κάθε συναλλαγματική διαφορά μετατροπής). Περαιτέρω, δε θα ήταν συνήθως εύκολο να προσδιορισθεί το ποσό των φόρων εισοδήματος που θα ήταν πληρωτέο όταν οι προσωρινές διαφορές αναστρέφονται. Συνεπώς, όταν η μητρική εταιρία έχει αποφασίσει να μη διανεμηθούν αυτά τα κέρδη στο ορατό μέλλον, η μητρική εταιρία δεν καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Οι ίδιες προϋποθέσεις εφαρμόζονται για επενδύσεις σε υποκαταστήματα.

41. Η επιχείρηση παρακολουθεί στο δικό της τηρούμενο νόμισμα τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μιας αλλοδαπής επιχείρησης που είναι αναπόσπαστο τμήμα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της (βλέπε ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»). Όταν το φορολογητέο εισόδημα ή η φορολογική ζημία της αλλοδαπής επιχείρησης (και συνεπώς, η φορολογική βάση των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αυτής) προσδιορίζεται στο ξένο νόμισμα, οι μεταβολές στην τιμή συναλλάγματος δημιουργούν προσωρινές διαφορές. Λόγω του ότι τέτοιες προσωρινές διαφορές αφορούν στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ίδιας της αλλοδαπής επιχείρησης και όχι στην επένδυση της μητρικής στην επιχείρηση αυτή, η μητρική καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (με την προϋπόθεση της παραγράφου 24) απαίτηση. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (βλέπε παράγραφο 58).

42. Ένας επενδυτής σε συγγενή επιχείρηση δεν ελέγχει την επιχείρηση αυτή και δεν είναι συνήθως σε θέση να κατευθύνει τη μερισματική πολιτική της. Συνεπώς, αν δεν υπάρχει συμφωνία που ορίζει ότι τα κέρδη της συγγενούς δε θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, ο επενδυτής καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που συνδέονται με την επένδυσή του στη συγγενή. Σε μερικές περιπτώσεις, ο επενδυτής μπορεί να μην είναι σε θέση να προσδιορίσει το ποσό του φόρου που θα ήταν πληρωτέο, αν ανακούσε το κόστος της επενδύσεώς του στη συγγενή, αλλά μπορεί να προσδιορίσει ότι αυτό θα ισούται ή θα υπερβαίνει ένα ελάχιστο ποσό. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αποτιμάται σε αυτό το ποσό.
43. Η συμφωνία μεταξύ των μερών σε μία κοινοπραξία συνήθως ρυθμίζει τη διανομή των κερδών και καθορίζει αν οι αποφάσεις για τέτοια θέματα απαιτούν τη συγκατάθεση όλων των κοινοπρακτούντων ή μία ειδική πλειοψηφία των κοινοπρακτούντων. Όταν ο κοινοπρακτών μπορεί να ελέγχει τη διανομή των κερδών και αναμένεται ότι τα κέρδη δε θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, δεν καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
44. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και από δικαιώματα σε κοινοπραξίες, κατά την έκταση και μόνο κατά την έκταση, που αναμένεται ότι:**
- (α) *οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο ορατό μέλλον, και*
- (β) *θα υπάρξει φορολογητέο εισόδημα έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.*
45. Για να αποφασιστεί από την επιχείρηση αν καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για τις εκπεστές προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με τις επενδύσεις της σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με τα δικαιώματά της σε κοινοπραξίες, η επιχείρηση ακολουθεί τις οδηγίες που τίθενται στις παραγράφους 28 μέχρι 31.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

46. **Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να αποτιμώνται 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 ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.**
47. **Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα τακτοποιηθεί η απαίτηση ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.**
48. Οι τρέχουσες και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται συνήθως με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί. Όμως, σε μερικές νομοθεσίες, ανακοινώσεις των φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) από την κυβέρνηση έχουν την ουσιαστική επίδραση της πραγματικής θέσπισης, η οποία μπορεί να ακολουθεί την ανακοίνωση σε περίοδο μερικών μηνών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος φορολογικού συντελεστή (και φορολογικών νόμων).
49. Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) των χρήσεων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένονται να αναστραφούν.
50. (Απαλείφθηκε)
51. **Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες του τρόπου με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεών της.**

ΔΛΠ 12

52. Σε μερικές νομοθεσίες, ο τρόπος με τον οποίο μία επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία μιας απαίτησης (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει είτε το ένα από τα κατωτέρω είτε αμφότερα:

- (α) Το φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμόσιμος όταν η επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία της απαίτησης (υποχρέωσης).
- (β) Τη φορολογική βάση της απαίτησης (υποχρέωσης).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση αποτιμά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης, που είναι συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης.

Παράδειγμα Α

Ένα περιουσιακό στοιχείο έχει λογιστική αξία 100 και φορολογική βάση 60. Θα εφαρμοζόταν φορολογικός συντελεστής 20 %, αν το περιουσιακό στοιχείο επωλείτο και συντελεστής 30 % στα άλλα έσοδα.

Η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 8 ($40 \times 20 \%$) αν αναμένει να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς περαιτέρω χρήση και μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 12 ($40 \times 30 \%$), αν αναμένει να διατηρήσει το περιουσιακό στοιχείο και να ανακτήσει τη λογιστική αξία του μέσω της χρήσης του.

Παράδειγμα Β

Ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού με αξία κτήσης 100 και ένα ποσό λογιστικής τήρησης 80 αναπροσαρμόζεται στα 150. Καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν έγινε 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 δε θα είναι φορολογητέο.

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

	Φορολογητέα προσωρινή διαφορά	Φορολογικός συντελεστής	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	30	30 %	9
Είσπραξη πλεον του κόστους	<u>50</u>	μηδέν	—
Σύνολο	<u>80</u>		<u>9</u>

Σημείωση: Σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

Παράδειγμα Γ

Τα γεγονότα είναι όπως στο παράδειγμα Β, εκτός του ότι αν το περιουσιακό 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 έκπτωση κόστους προσαρμοσμένου για τον πληθωρισμό ύψους 110.

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

Αν η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία από την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, η επιχείρηση θα είναι σε θέση να εκπέσει το προσαρμοσμένο για 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 μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 70 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 25 ($40 \times 40\%$ πλέον $30 \times 30\%$). Αν η φορολογική βάση δεν είναι άμεσα εμφανής σε αυτό το παράδειγμα, μπορεί να είναι χρήσιμο να ληφθεί υπόψη η θεμελιώδης αρχή που τίθεται στην παράγραφο 10.

Σημείωση: Σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

- 52A. Σε μερικές νομοθεσίες, οι φόροι εισοδήματος είναι πληρωτέοι με ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο συντελεστή, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλεται ως μερίσμα στους μετόχους της επιχείρησης. Σε ορισμένες άλλες νομοθεσίες, οι φόροι εισοδήματος μπορεί να επιστραφούν ή να πληρωθούν, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλονται ως μερίσμα στους μετόχους της επιχείρησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με το φορολογικό συντελεστή που αντιστοιχεί στα αδιανέμητα κέρδη.
- 52B. Στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 52A, οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων καταχωρούνται, όταν καταχωρείται η υποχρέωση καταβολής μερίσματος. Οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων συνδέονται περισσότερο άμεσα με συναλλαγές ή γεγονότα του παρελθόντος παρά με διανομές στους ιδιοκτήτες. Συνεπώς, οι φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων καταχωρούνται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου όπως απαιτείται από την παράγραφο 58, εκτός κατά την έκταση που οι συνέπειες του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων ανακύπτουν από τις συνθήκες που περιγράφηκαν στην παράγραφο 58(α) και (β).

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 52A και 52B

Το ακόλουθο παράδειγμα ασχολείται με την αποτίμηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης σε μία νομοθεσία, όπου οι φόροι εισοδήματος πρέπει να πληρώνονται με ένα υψηλότερο συντελεστή στα αδιανέμητα κέρδη (50 %), ενώ ένα ποσό επιστρέφεται, όταν τα κέρδη διανέμονται. Ο συντελεστής φόρου στα διανεμόμενα κέρδη είναι 35 %. Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού 31 Δεκεμβρίου 20 × 1 η επιχείρηση δεν καταχωρεί μία υποχρέωση για μερίσματα που προτείνονται ή που ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ως αποτέλεσμα δεν καταχωρούνται μερίσματα στη χρήση 20 × 1. Φορολογητέο εισόδημα για το 20 × 1 είναι 100 000. Οι καθαρές προσωρινές φορολογητέες διαφορές για το έτος 20 × 1 είναι 40 000.

Η επιχείρηση καταχωρεί μία τρέχουσα φορολογική υποχρέωση και ένα τρέχον έξοδο φόρου εισοδήματος 50 000. Καμία απαίτηση δεν καταχωρείται για ποσό πιθανώς ανακτήσιμο ως αποτέλεσμα μελλοντικών μερισμάτων. Η επιχείρηση επίσης καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και αναβαλλόμενο έξοδο φόρου των 20 000 ($40\,000 \times 50\%$) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που η επιχείρηση θα πληρώσει, όταν ανακτήσει ή τακτοποιήσει τις λογιστικές αξίες των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της που βασίζονται στο συντελεστή φόρου που είναι εφαρμόσιτος στα αδιανέμητα κέρδη.

Στη συνέχεια, στις 15 Μαρτίου 20 × 2 η επιχείρηση καταχωρεί μερίσματα των 10 000 από προηγούμενα λειτουργικά κέρδη, ως μία υποχρέωση.

Στις 15 Μαρτίου 20 × 2, η επιχείρηση καταχωρεί την ανάκτηση των φόρων εισοδήματος των 1 500 (15 % των μερισμάτων που καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση) ως μία τρέχουσα φορολογική απαίτηση και ως μία μείωση του τρέχοντος εξόδου φόρου εισοδήματος για το 20 × 2.

53. **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται**
54. Ο αξιόπιστος προσδιορισμός των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε προεξοφλητική βάση απαιτεί λεπτομερή προσδιορισμό 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 απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Το να επιτραπεί, χωρίς να απαιτείται, η προεξόφληση, θα κατέληγε σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις οι οποίες δε θα ήταν συγκρίσιμες μεταξύ επιχειρήσεων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν απαιτεί και δεν επιτρέπει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

ΔΛΠ 12

55. Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται σε σχέση με τη λογιστική αξία μιας απαίτησης ή υποχρέωσης. Αυτό ισχύει ακόμη και όπου αυτή η ίδια η λογιστική αξία είναι προσδιορισμένη σε μια προεξοφλημένη βάση, για παράδειγμα στην περίπτωση των δεσμεύσεων παροχών αποχώρησης (βλέπε ΔΛΠ 19 «παροχές σε εργαζόμενους»).
56. **Η λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η επιχείρηση πρέπει να μειώνει τη λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης κατά την έκταση που δεν είναι πλέον πιθανό ότι επαρκές φορολογητέο εισόδημα θα είναι διαθέσιμο για να επιτρέψει την αξιοποίηση του οφέλους μέρους ή του συνόλου αυτής της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Κάθε τέτοια μείωση πρέπει να αναστρέφεται κατά την έκταση που καθίσταται πιθανό ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο εισόδημα.**

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

57. Η λογιστική απεικόνιση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών επιδράσεων μιας συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ακολουθεί τον τρόπο απεικόνισης της ίδιας της συναλλαγής ή γεγονότος. Οι παράγραφοι 58 μέχρι 68 υλοποιούν αυτή την αρχή.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

58. **Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου, πλην κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από:**
- (α) **συναλλαγή ή γεγονός καταχωρούμενο κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο (βλέπε παραγράφους 61 μέχρι 65,) ή**
- (β) **ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά (βλέπε παραγράφους 66 μέχρι 68).**
59. Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και φορολογικές απαιτήσεις προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Παραδείγματα είναι:
- (α) έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση τη περίοδο που αφορούν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 «έσοδα», αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) σε ταμιακή βάση και
- (β) κόστος άυλων περιουσιακών στοιχείων έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία» και αποσβένεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά είχε εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς, όταν αναλήφθηκε.
60. Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβάλλεται 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 απαιτήσεων, ή
- (γ) μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πλην κατά την έκταση που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια (βλέπε παράγραφο 63).

Στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια

61. **Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να χρεώνεται ή να πιστώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο.**

ΔΛΠ 12

62. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, όπως π.χ.:
- (α) μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων (βλέπε ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια»),
 - (β) μία διόρθωση στο αρχικό υπόλοιπο των αποτελεσμάτων εις νέον που οφείλεται είτε σε μεταβολή λογιστικής αρχής με αναδρομική εφαρμογή είτε σε διόρθωση βασικού λάθους (βλέπε ΔΛΠ 8: «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές των λογιστικών αρχών»),
 - (γ) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδος (βλέπε ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»), και
 - (δ) ποσά που προκύπτουν κατά την αρχική καταχώρηση του στοιχείου που αφορά ίδια κεφάλαια ενός σύνθετου χρηματοπιστωτικού μέσου (βλέπε παράγραφο 23).
63. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί 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 ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί,
 - (β) μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση που αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια ή
 - (γ) η επιχείρηση αποφασίζει να καταχωρήσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή εφεξής να μην την καταχωρήσει στο σύνολο της και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.
- Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα στα ίδια κεφάλαια βασίζεται σε μία λογική αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της επιχείρησης, κατά τη φορολογική νομοθεσία που τη διέπει ή σε άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία πιο ορθή κατανομή κατά τις περιστάσεις.
64. Το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» δεν εξειδικεύει αν μία επιχείρηση πρέπει να μεταφέρει κάθε έτος, από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα εις νέον, ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που βασίζεται στην αξία κτήσης αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν μία επιχείρηση διενεργεί τέτοια μεταφορά, το μεταφερόμενο ποσό είναι καθαρό από κάθε σχετικό αναβαλλόμενο φόρο. Το ίδιο εφαρμόζεται για μεταφορές που γίνονται κατά την πώληση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων.
65. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και αυτή 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 πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Όμως αν η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δε σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.
- 65A. Όταν μία επιχείρηση καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλει μία αναλογία των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές νομοθεσίες αυτό το ποσό αναφέρεται ως ένας παρακρατούμενος φόρος. Αυτό το ποσό που καταβλήθηκε ή είναι πληρωτέο στις φορολογικές αρχές χρεώνεται στα ίδια κεφάλαια ως μέρος των μερισμάτων.

ΔΛΠ 12

Αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από ενοποίηση επιχειρήσεων

66. Όπως εξηγήθηκε στις παραγράφους 19 και 26 (γ), προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε αγορά. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 22, «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», η επιχείρηση καταχωρεί κάθε προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (κατά την έκταση που ανταποκρίνεται στα κριτήρια καταχώρησης της παραγράφου 24) ή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, ως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της αγοράς. Συνεπώς, αυτές οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επηρεάζουν τη θετική ή αρνητική υπεραξία. Όμως, σύμφωνα με τις παραγράφους 15(a) και 24(a), μία επιχείρηση δεν καταχωρεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από την ίδια την υπεραξία (αν η απόσβεση της υπεραξίας δεν είναι εκπεστέα φορολογικά) και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προκύπτουν από μη φορολογητέα αρνητική υπεραξία, η οποία αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο.
67. Ως αποτέλεσμα μιας ενοποίησης επιχειρήσεων, η αγοράστρια μπορεί να θεωρεί πιθανό ότι θα ανακτήσει μία δική της αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που δεν είχε καταχωρηθεί πριν από την ενοποίηση των επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, η αγοράστρια μπορεί να δικαιούται να επωφεληθεί τις δικές της χρησιμοποιητές φορολογικές ζημιές από το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα της αποκτώμενης επιχείρησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αγοράστρια καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και λαμβάνει αυτό υπόψη κατά τον προσδιορισμό της θετικής ή αρνητικής υπεραξίας που προκύπτει κατά την αγορά.
68. Όταν η αγοράστρια δεν καταχώρησε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση της αποκτώμενης επιχείρησης ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της ενοποίησης και αυτή η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση καταχωρείται μεταγενέστερα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της αγοράστριας, το προκύπτον αναβαλλόμενο έσοδο φόρου καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επιπρόσθετα, η αγοράστρια:
- (α) προσαρμόζει την μικτή αξία κτήσης της υπεραξίας, καθώς και τη σχετική σωρευμένη απόσβεση, στα κονδύλια που θα είχαν καταχωρηθεί, αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση είχε καταχωρηθεί ως ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της ενοποίησης, και
 - (β) καταχωρεί τη μείωση στην αναπόσβεστη λογιστική αξία της υπεραξίας ως έξοδο.

Όμως, η αγοράστρια δεν καταχωρεί αρνητική υπεραξία ούτε αυξάνει τη λογιστική αξία της αρνητικής υπεραξίας.

Παράδειγμα

Μία επιχείρηση απέκτησε μία θυγατρική που είχε εκπεστέες προσωρινές διαφορές από 300. Ο φορολογικός συντελεστής κατά το χρόνο της απόκτησης ήταν 30 %. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 δεν καταχωρήθηκε ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά τον προσδιορισμό της υπεραξίας των 500, που προκύπτει από την απόκτηση. Η υπεραξία αποσβένεται κατά τη διάρκεια 20 ετών. Δύο (2) έτη μετά την απόκτηση, η επιχείρηση εκτίμησε ότι το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα πιθανώς θα αρκούσε στην επιχείρηση για να ανακτήσει το όφελος όλων των εκπεστέων προσωρινών διαφορών.

Η επιχείρηση καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 ($300 \times 30\%$) και, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, έσοδο από αναβαλλόμενο φόρο των 90. Επίσης, μειώνει την αξία κτήσης της υπεραξίας κατά 90 και τη σωρευμένη απόσβεση κατά 9 (αντιπροσωπεύουσα απόσβεση 2 ετών). Το υπόλοιπο των 81 καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Συνεπώς, η αξία κτήσης της υπεραξίας και η σχετική σωρευμένη απόσβεση μειώνονται στα ποσά (410 και 41) που θα είχαν καταχωρηθεί αν μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 90 είχε καταχωρηθεί ως αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία της ενοποίησης των επιχειρήσεων.

Αν ο φορολογικός συντελεστής έχει αυξηθεί σε 40 %, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 120 ($300 \times 40\%$) και, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, έσοδο από αναβαλλόμενο φόρο των 120. Αν ο συντελεστής φόρου έχει μειωθεί στο 20 %, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση των 60 ($300 \times 20\%$) και έσοδο από αναβαλλόμενο φόρο των 60. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η επιχείρηση επίσης μειώνει την αξία κτήσης της υπεραξίας κατά 90 και τη σωρευμένη απόσβεση κατά 9 και καταχωρεί το υπόλοιπο των 81, ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Φορολογικές απαιτήσεις και φορολογικές υποχρεώσεις

69. **Οι φορολογικές απαιτήσεις και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να διακρίνονται από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.**
70. **Όταν μία επιχείρηση κάνει διάκριση μεταξύ κυκλοφορούντων και μη περιουσιακών στοιχείων και βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις της, δεν πρέπει να εντάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις, στην κατηγορία των κυκλοφορούντων/βραχυπρόθεσμων στοιχείων.**

Συμψηφισμός

71. **Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις αν και μόνο αν, η επιχείρηση:**
- (α) έχει ένα νόμιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά, και
 - (β) προτίθεται είτε να εξοφλήσει/τακτοποιήσει το καθαρό υπόλοιπο, είτε να εισπράξει την απαίτηση και να εξοφλήσει την υποχρέωση συγχρόνως.
72. Μολονότι οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις καταχωρούνται και αποτιμώνται ξεχωριστά, συμψηφίζονται στον Ισολογισμό, εφόσον πληρούνται κριτήρια όμοια προς εκείνα που καθιερώνονται για τα χρηματοπιστωτικά μέσα στο ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση». Μία επιχείρηση έχει κανονικά ένα νόμιμο εκτελεστό δικαίωμα συμψηφισμού μιας τρέχουσας φορολογικής απαίτησης με μια τρέχουσα φορολογική υποχρέωση, όταν αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η φορολογική αρχή επιτρέπει στην επιχείρηση να καταβάλλει ή να εισπράξει το καθαρό ποσό.
73. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, μία τρέχουσα φορολογική απαίτηση μιας επιχείρησης του ομίλου συμψηφίζεται έναντι μιας τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης μιας άλλης επιχείρησης του ομίλου, αν και μόνο αν, οι επιχειρήσεις αυτές έχουν ένα νόμιμο εκτελεστό δικαίωμα να καταβάλλουν ή να εισπράξουν το καθαρό ποσό και προτίθενται να προβούν στην καταβολή ή εισπράξη αυτού του καθαρού ποσού ή να ανακτήσουν την απαίτηση και να εξοφλήσουν την υποχρέωση συγχρόνως.
74. **Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αν και μόνο αν:**
- (α) η επιχείρηση έχει ένα νόμιμο εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων, και
 - (β) οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή είτε:
 - (i) στην ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, είτε
 - (ii) σε διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές μονάδες, οι οποίες προτίθενται να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις ή να εισπράξουν τις απαιτήσεις και να τακτοποιήσουν/εξοφλήσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως, σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων αναμένονται να τακτοποιηθούν ή να ανακτηθούν.
75. Για να αποφεύγεται η ανάγκη για λεπτομερή προγραμματισμό του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να συμψηφίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση έναντι μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης της ίδιας φορολογητέας οικονομικής μονάδας όταν και μόνο όταν, αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η επιχείρηση έχει ένα νόμιμο εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων.
76. Σε σπάνιες περιπτώσεις, μια επιχείρηση μπορεί να έχει ένα νόμιμο εκτελεστό 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 μιας φορολογητέας οικονομικής μονάδας θα καταλήξει σε αυξημένες φορολογικές πληρωμές στην ίδια περίοδο στην οποία μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μιας άλλης φορολογητέας οικονομικής μονάδας θα καταλήξει σε μειωμένες πληρωμές από αυτή τη δεύτερη φορολογητέα οικονομική μονάδα.

ΔΛΠ 12

Έξοδο φόρου

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

77. Το **έξοδο/(έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, πρέπει να εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.**

Συναλλαγματικές διαφορές των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων εξωτερικού

78. Το ΔΛΠ 21 «οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» απαιτεί ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα, αλλά δεν ορίζει που θα εμφανίζονται οι διαφορές αυτές στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Κατόπιν τούτου, όταν στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων καταχωρούνται συναλλαγματικές διαφορές από αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις εξωτερικού, οι διαφορές αυτές μπορεί να κατατάσσονται ως αναβαλλόμενα έξοδα (έσοδα) φόρου, αν αυτή η παρουσίαση θεωρείται ότι είναι η πλέον χρήσιμη για τους χρήστες των Οικονομικών καταστάσεων.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

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

80. Στο έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

- (α) Τρέχων φόρος έξοδο (έσοδο).
- (β) Κάθε προσαρμογή καταχωρούμενη στη περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων.
- (γ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών.
- (δ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.
- (ε) Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου.
- (στ) Το ποσό του οφέλους από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου.
- (ζ) Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης, μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης σύμφωνα με την παράγραφο 56.
- (η) Το ποσό του εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με όσες μεταβολές των λογιστικών αρχών και βασικά λάθη περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου, σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Περιόδου, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές».

81. Τα **ακόλουθα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:**

- (α) Το **σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.**
- (β) Το **έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε έκτακτα κονδύλια που καταχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.**
- (γ) **Μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος, με έναν ή αμφότερους από τους ακόλουθους τρόπους:**
 - (i) **μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινομένου του λογιστικού αποτελέσματος πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην 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 επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου.
- (δ) Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.
- (ε) Το ποσό (και ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό.
- (στ) Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (βλέπε 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 απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο,
- (ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.
- (η) Σε σχέση με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις, το έξοδο φόρου που αφορά:
- (i) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή, και
- (ii) στο κέρδος ή ζημία της περιόδου από συνήθεις δραστηριότητες της διακοπείσας εκμετάλλευσης, 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 επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.
82. Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της, όταν :
- (α) η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακλύπουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και
- (β) η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
- 82Α. Στις περιπτώσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 52Α, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που θα προέρχονταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που είναι εφικτά προσδιοριστέες καθώς και αν υπάρχουν κάποιες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος μη εφικτά προσδιοριστέες.
83. Η επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το ποσό κάθε έκτακτου κονδυλίου είτε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Όταν αυτή η γνωστοποίηση γίνεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, το συνολικό ποσό όλων των έκτακτων κονδυλίων γνωστοποιείται στον πίνακα της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθαρό από το συνολικό ποσό του σχετιζόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου. Μολονότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν χρήσιμη τη γνωστοποίηση του εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με κάθε έκτακτο κονδύλιο, είναι μερικές φορές δύσκολο να κατανέμεται το έξοδο (έσοδο) φόρου μεταξύ αυτών των στοιχείων. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε έκτακτα κονδύλια μπορεί να γνωστοποιείται συνολικά.

ΔΛΠ 12

84. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 81 (γ) παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται, αν η σχέση μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος είναι ασυνήθης, όπως επίσης και τους σημαντικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν αυτή τη σχέση στο μέλλον. Η σχέση μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες όπως έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας), την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού.
85. Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της. Συχνά, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος συντελεστής φόρου στη χώρα στην οποία είναι εγκαταστημένη η επιχείρηση, συναθροίζοντας το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στους εθνικούς φόρους με τους συντελεστές που εφαρμόζονται στην κάθε τοπική φορολογία και οι οποίοι υπολογίζονται επί ενός ουσιαστικά παρόμοιου επιπέδου φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας). Όμως, για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επί μέρους χώρα. Το παρακάτω παράδειγμα απεικονίζει τον τρόπο με τον οποίο η επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου επηρεάζει την παρουσίαση της αριθμητικής συμφωνίας.
86. Ο μέσος όρος του πραγματικού συντελεστή φόρου είναι το έξοδο (έσοδο) φόρου, διαιρούμενο με το λογιστικό αποτέλεσμα.
87. Συχνά δεν είναι εύκολο να υπολογιστεί το ποσό των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και από δικαιώματα σε κοινοπραξίες (βλέπε παράγραφο 39). Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών, αλλά δεν απαιτεί γνωστοποίηση των αναβαλλόμενων υποχρεώσεων φόρου. Πάντως, όπου είναι δυνατόν, οι επιχειρήσεις προτρέπονται να γνωστοποιούν τα ποσά των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, γιατί οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν αυτή την πληροφορία χρήσιμη.
- 87Α. Η παράγραφος 82Α απαιτεί μία επιχείρηση να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προερχόταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Μία επιχείρηση γνωστοποιεί τα σημαντικά στοιχεία των συστημάτων φόρου εισοδήματος και τους συντελεστές που θα επηρεάζουν το ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος των μερισμάτων.
- 87Β. Δε θα ήταν μερικές φορές εφικτό να υπολογιστεί το συνολικό ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προερχόταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία επιχείρηση έχει ένα μεγάλο αριθμό αλλοδαπών θυγατρικών. Όμως, ακόμη και σε τέτοιες περιπτώσεις, μερικά τμήματα του συνολικού ποσού μπορεί να είναι ευχερώς προσδιοριστέα. Για παράδειγμα, σε ένα ενοποιημένο όμιλο, μία μητρική εταιρία και μερικές θυγατρικές της μπορεί να έχουν πληρώσει φόρους εισοδήματος με ένα υψηλότερο συντελεστή στα μη διανεμόμενα κέρδη και να είναι ενήμερες του ποσού που θα επιστρεφόταν κατά την καταβολή μελλοντικών μερισμάτων στους μετόχους από ενοποιημένα κέρδη σε νέο. Στην περίπτωση αυτή, αυτό το επιστρεπτέο ποσό γνωστοποιείται. Αν ισχύει, η επιχείρηση επίσης γνωστοποιεί ότι υπάρχουν πρόσθετες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν είναι εφικτά προσδιοριστέες. Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας, αν υπάρχουν, η γνωστοποίηση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος αφορά στα κέρδη σε νέο της μητρικής.
- 87Γ. Μία επιχείρηση που είναι υποχρεωμένη να παρέχει τις γνωστοποιήσεις της παραγράφου 82Α μπορεί επίσης να υποχρεωθεί να παρέχει γνωστοποιήσεις που αφορούν σε προσωρινές διαφορές που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς ή δικαιώματα σε κοινοπραξίες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση λαμβάνει υπόψη αυτό στον καθορισμό των πληροφοριών που γνωστοποιούνται σύμφωνα με την παράγραφο 82Α. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές για τις οποίες δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (βλέπε παράγραφο 81ζ). Αν είναι ανέφικτο να υπολογιστούν τα ποσά των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (βλέπε παράγραφο 87) μπορεί να υπάρχουν ποσά πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος των μερισμάτων μη εφικτά προσδιοριστέων που συνδέονται με αυτές τις θυγατρικές.
88. Μια επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε σχετική με φόρους ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν, για παράδειγμα, από μη επιλυθείσες διαφορές με τις φορολογικές αρχές. Ομοίως, όταν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού θεσπίζονται ή ανακοινώνονται μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή στους φορολογικούς νόμους, μια επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ουσιαστική επίδραση αυτών των μεταβολών στις τρέχουσες και στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις της (βλέπε ΔΛΠ 10 «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού»).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 85

Το 19 × 2, μία επιχείρηση έχει λογιστικό κέρδος στη δική της νομοθεσία (χώρα Α) των 1 500 (19 × 1: 2 000) και στη χώρα Β των 1 500 (19 × 1: 500). Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30 % στη χώρα Α και 20 % στη χώρα Β. Στη χώρα Α, έξοδα των 100 (19 × 1: 200) δεν είναι εκπεστέα φορολογικά.

Ακολουθεί παράδειγμα συμφωνίας με τον εγχώριο συντελεστή φόρου.

	19 × 1	19 × 2
Λογιστικό κέρδος	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Φόρος με τον εγχώριο συντελεστή 30 %	750	900
Φορολογική επίδραση των εξόδων που δεν είναι εκπεστέα φορολογικά	60	30
Επίδραση των χαμηλότερων συντελεστών φόρου στη Χώρα Β	(50)	(150)
Έξοδο φόρου	<u>760</u>	<u>780</u>

Ακολουθεί παράδειγμα συμφωνίας που συνετάχθη συγκεντρώνοντας ξεχωριστές συμφωνίες για κάθε εθνική νομοθεσία. Με αυτή τη μέθοδο, η επίδραση των διαφορών μεταξύ του εγχώριου φορολογικού συντελεστή της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και του εγχώριου φορολογικού συντελεστή σε άλλες νομοθεσίες δεν εμφανίζεται ως ξεχωριστό κονδύλι στη συμφωνία. Μια επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται να αναλύσει το αποτέλεσμα των σημαντικών μεταβολών είτε στους φορολογικούς συντελεστές είτε στο σύνολο των κερδών που αποκτήθηκαν σε διαφορετικές νομοθεσίες, ούτως ώστε να εξηγούνται οι μεταβολές στους εφαρμοστέους συντελεστές φόρου, όπως απαιτείται από την παράγραφο 81(δ).

Λογιστικό κέρδος	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Φόρος βάσει εγχώριων συντελεστών επί των κερδών στην κάθε χώρα	750	750
Φορολογική επίδραση των εξόδων που δεν είναι εκπεστέα φορολογικά	<u>60</u>	<u>30</u>
Έξοδο φόρου	<u>760</u>	<u>780</u>

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

89. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998, εκτός από τα οριζόμενα στην παράγραφο 91. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αντί του ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρων εισοδήματος» που εγκρίθηκε το 1979.**
90. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 12 «λογιστική φόρων εισοδήματος», που εγκρίθηκε το 1979.
91. **Οι παράγραφοι 52Α, 52Β, 65Α, 81(ι), 82Α, 87Α, 87Β, 87Γ και η εξάλειψη των παραγράφων 3 και 50 τίθενται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις⁽³⁾ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001. Η υιοθέτηση ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη εφαρμογή επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.**

⁽³⁾ Η παράγραφος 91 αναφέρεται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» σε ευθυγράμμιση με την πλέον ακριβή διατύπωση για γραπτή ημερομηνία έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκε το 1998. Η παράγραφος 89 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

ΔΛΠ 14**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 14
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1997)****Πληροφόρηση κατά τομέα**

Αυτό το αναθεωρημένο διεθνές λογιστικό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 «παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα» το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο, σε μία αναθεωρημένη έκδοση, το 1994. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για Οικονομικές Καταστάσεις περιόδων που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998.

Οι παράγραφοι 116 και 117 του ΔΛΠ 36 «πομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» αναφέρουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για τις κατά τομέα ζημίες απομείωσης.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 14 «παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα» («το αρχικό ΔΛΠ 14»). Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998. Οι σημαντικότερες αλλαγές από το αρχικό ΔΛΠ 14 έχουν ως ακολούθως:

1. Το αρχικό ΔΛΠ 14 εφαρμόζοταν σε επιχειρήσεις των οποίων αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια και σε άλλες οικονομικές σημαντικές οικονομικές μονάδες. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές ή ομολογίες είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, περιλαμβανομένων και επιχειρήσεων που είναι στη διαδικασία έκδοσης μετοχών ή ομολογιών τους σε ένα χρηματιστήριο αξιών, αλλά δεν εφαρμόζεται πλέον σε άλλες οικονομικές σημαντικές οικονομικές μονάδες.
2. Το ΔΛΠ 14 απαιτούσε την παροχή πληροφοριών για τους επιχειρηματικούς και τους γεωγραφικούς τομείς και παρέχει μόνο γενικές οδηγίες για τον καθορισμό των τομέων αυτών. Πρότεινε ότι η εσωτερική οργανωτική συγκρότηση μπορεί να παρέχει μία βάση για τον προσδιορισμό των προς παρουσίαση τομέων ή ότι η κατά τομέα πληροφόρηση μπορεί να προϋποθέτει επαναδιάταξη των δεδομένων. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί την παροχή πληροφοριών για τους επιχειρηματικούς και τους γεωγραφικούς τομείς. Παρέχει περισσότερο λεπτομερείς οδηγίες από το αρχικό ΔΛΠ 14 για τον καθορισμό των εν λόγω τομέων. Επιβάλλει ότι μία επιχείρηση πρέπει να εξετάζει την εσωτερική οργανωτική δομή της και το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης για το σκοπό του προσδιορισμού αυτών των τομέων. Αν οι εσωτερικοί τομείς δε βασίζονται ούτε σε ομάδες σχετικών προϊόντων και υπηρεσιών ούτε σε γεωγραφικό διαχωρισμό, το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) ορίζει ότι μία επιχείρηση πρέπει να εξετάζει το επόμενο χαμηλότερο επίπεδο του εσωτερικού της διαχωρισμού κατά τομέα για να προσδιορίσει τους προς παρουσίαση τομείς της.
3. Το αρχικό ΔΛΠ 14 απαιτούσε την παροχή ίδιου όγκου πληροφοριών τόσο για τους επιχειρηματικούς όσο και για τους γεωγραφικούς τομείς. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) προβλέπει ότι η μία βάση τομεακής δομής είναι πρωτεύουσα και η άλλη είναι δευτερεύουσα και ότι για τους δευτερεύοντες τομείς απαιτείται η παροχή σημαντικά λιγότερων πληροφοριών.
4. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε για το αν η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται με τη χρησιμοποίηση ιδίων λογιστικών αρχών που εφαρμόζονται για τις ενοποιημένες ή τις ατομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί να ακολουθούνται οι ίδιες λογιστικές αρχές.
5. Το αρχικό ΔΛΠ 14 είχε επιτρέψει διαφορές στον ορισμό του κατά τομέα αποτελέσματος μεταξύ επιχειρήσεων. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) παρέχει περισσότερο λεπτομερείς οδηγίες από το αρχικό ΔΛΠ 14, ως προς συγκεκριμένα στοιχεία εσόδων και εξόδων, που πρέπει να περιλαμβάνονται ή να αποκλείονται από τα έσοδα και τα έξοδα του τομέα. Έτσι, το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) προβλέπει ένα τυποποιημένο τρόπο αποτίμησης του αποτελέσματος κατά τομέα, αλλά μόνο κατά την έκταση που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων εκμετάλλευσης μπορεί να επηρριφθούν άμεσα ή να κατανεμηθούν εύλογα, στους τομείς.
6. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί «συμμετρία» στα κονδύλια που συμπεριλαμβάνονται στο αποτέλεσμα του τομέα και στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Αν για παράδειγμα, το αποτέλεσμα του τομέα απεικονίζει τα έξοδα απόσβεσης, το αποσβεστέο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να περιλαμβάνεται στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε επί του θέματος αυτού.

ΔΛΠ 14

7. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε για το αν οι τομείς που θεωρούνται πολύ μικροί για ξεχωριστή απεικόνιση θα μπορούσαν να ομαδοποιηθούν με άλλους τομείς ή να αποκλειστούν από όλους τους προς παρουσίαση τομείς. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) προβλέπει για τους μικρούς εσωτερικώς παρουσιαζόμενους τομείς, για τους οποίους δεν απαιτείται χωριστή παρουσίαση, ότι μπορεί να ομαδοποιούνται μεταξύ τους, αν συγκεντρώνουν ένα ουσιαστικό αριθμό παραγόντων που καθορίζουν έναν επιχειρηματικό ή γεωγραφικό τομέα ή ότι μπορεί να ομαδοποιούνται με ένα παρόμοιο σημαντικό τομέα για τον οποίο η πληροφόρηση παρέχεται εσωτερικώς, υπό ορισμένες προϋποθέσεις.
8. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε για το αν οι γεωγραφικοί τομείς πρέπει να βασίζονται στον τόπο όπου βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (προέλευση πωλήσεων) ή στον τόπο όπου βρίσκονται οι πελάτες της (προορισμός πωλήσεων). Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί ότι, οποιαδήποτε αποτελεί τη βάση των γεωγραφικών τομέων μιας επιχείρησης, μερικά στοιχεία των δεδομένων πρέπει να παρουσιάζονται και στην άλλη βάση, αν διαφέρουν ουσιωδώς.
9. Το αρχικό ΔΛΠ 14 απαιτούσε τέσσερα κύρια στοιχεία πληροφόρησης για αμφότερος τους τομείς, επιχειρηματικό και γεωγραφικό, ήτοι:
- (α) πωλήσεις ή άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, με διάκριση μεταξύ εσόδων προερχόμενων από εξωτερικούς πελάτες της επιχείρησης και εσόδων προερχόμενων από άλλους τομείς,
 - (β) αποτέλεσμα τομέα,
 - (γ) απασχολούμενα περιουσιακά στοιχεία του τομέα, και
 - (δ) τη βάση της τιμολόγησης μεταξύ τομέων.

Για τον πρωτεύοντα τύπο της κατά τομέα παρουσίασης μιας επιχείρησης (επιχειρηματικοί τομείς ή γεωγραφικοί τομείς), το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί αυτά τα ίδια τέσσερα στοιχεία της πληροφόρησης, πλέον:

- (α) υποχρεώσεις τομέα,
- (β) αξία κτήσης των ενσώματων παγίων και των άυλων περιουσιακών στοιχείων, που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (γ) έξοδα αποσβέσεων,
- (δ) μη ταμιακά έξοδα, άλλα εκτός των αποσβέσεων, και
- (ε) το μερίδιο της επιχείρησης επί του καθαρού κέρδους ή ζημίας μιας συγγενούς, κοινοπραξίας ή άλλης επένδυσης, που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αν ουσιωδώς όλες οι δραστηριότητες της συγγενούς εμπίπτουν μόνο σε αυτό τον τομέα, μαζί με το ποσό της σχετικής επένδυσης.

Για το δευτερεύοντα τύπο της κατά τομέα πληροφόρησης, το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) εγκαταλείπει την απαίτηση του αρχικού ΔΛΠ 14, για το αποτέλεσμα του τομέα και αντικαθιστά αυτό με την αξία κτήσης των ενσώματων παγίων και των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

10. Το αρχικό ΔΛΠ 14 σιωπούσε για το αν η κατά τομέα πληροφόρηση της προηγούμενης περιόδου, που παρουσιάζεται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπώνεται λόγω μιας ουσιώδους μεταβολής στις λογιστικές αρχές του τομέα. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί επαναδιατύπωση, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.
11. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί ότι, αν τα συνολικά έσοδα από εξωτερικούς πελάτες για όλους τους προς παρουσίαση τομείς συναθροιζόμενα, είναι λιγότερα από το 75 % των συνολικών εσόδων της επιχείρησης, τότε πρέπει να εξατομικεύονται και άλλοι προς παρουσίαση τομείς, μέχρις ότου καλυφθεί το επίπεδο του 75 %.
12. Το αρχικό ΔΛΠ 14 επέτρεπε τη χρησιμοποίηση μιας διαφορετικής μεθόδου τιμολόγησης των μεταφορών μεταξύ τομέων από εκείνη που χρησιμοποιείτο πραγματικά για την τιμολόγηση τέτοιων μεταφορών. Το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί ότι οι μεταφορές μεταξύ τομέων πρέπει να αποτιμώνται στη βάση που πραγματικά εφάρμοζε η επιχείρηση για την τιμολόγηση των μεταφορών.
13. Για κάθε μη παρουσιαζόμενο τομέα, λόγω του ότι μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του αποτελείται από πωλήσεις σε άλλους τομείς, το ΔΛΠ 14 (αναθεωρημένο) απαιτεί γνωστοποίηση των εσόδων του, αν τα έσοδα αυτού του τομέα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι το 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης. Το αρχικό ΔΛΠ 14 δεν είχε συγκρίσιμη διάταξη.

ΔΛΠ 14

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-7
Ορισμοί	8-25
Ορισμοί από άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα	8
Ορισμοί επιχειρηματικού και γεωγραφικού τομέα	9-15
Ορισμοί των κατά τομέα εσόδων, εξόδων, αποτελεσμάτων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων	16-25
Καθορισμός των προς πληροφόρηση τομέων	26-43
Πρωτεύοντες και δευτερεύοντες τύποι της κατά τομέα πληροφόρησης	26-30
Επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς	31-33
Τομείς προς πληροφόρηση	34-43
Λογιστικές αρχές τομέα	44-48
Γνωστοποιήσεις	49-83
Πρωτεύων τύπος πληροφόρησης	50-67
Δευτερεύουσα κατά τομέα πληροφόρηση	68-72
Υποδείγματα γνωστοποιήσεων τομέα	73
Λοιπά θέματα γνωστοποιήσεων	74-83
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	84

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κατά τομέα — πληροφοριών για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που μια επιχείρηση παράγει και τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί ώστε να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να:

- (α) κατανοούν καλλίτερα την απόδοση της επιχείρησης στο παρελθόν,
- (β) εκτιμούν καλλίτερα τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης και
- (γ) κάνουν πιο θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση, στο σύνολό της.

Πολλές επιχειρήσεις παρέχουν ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών ή λειτουργούν σε γεωγραφικές περιοχές, που υπόκεινται σε διαφορετικούς ρυθμούς κερδοφορίας, ευκαιριών για ανάπτυξη, μελλοντικών προσδοκιών και κινδύνων. Οι πληροφορίες για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης και των λειτουργιών της σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές — συχνά καλούμενες πληροφορίες κατά τομέα — είναι χρήσιμες στην εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων μιας διαφοροποιημένης ή πολυεθνικής επιχείρησης, αλλά μπορεί να μην είναι προσδιοριστέες από τα συγκεντρωτικά λογιστικά δεδομένα. Συνεπώς, η κατά τομέα πληροφόρηση ευρέως θεωρείται απαραίτητη για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για το σύνολο των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
2. Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει ισολογισμό, κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, κατάσταση ταμιακών ροών, κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων καθώς και το προσάρτημα, όπως προβλέπεται στο ΔΛΠ 1, «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».
3. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις των οποίων μετοχές ή ομολογίες είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από τις επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία έκδοσης μετοχών ή ομολογιών σε χρηματιστήρια αξιών.
4. Αν μια επιχείρηση, της οποίας αξιόγραφα δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή η επιχείρηση προτρέπει να γνωστοποιεί οικειοθελώς οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα.
5. Αν μία επιχείρηση, της οποίας αξιόγραφα δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, επιλέγει να γνωστοποιεί οικειοθελώς πληροφορίες κατά τομέα με τις οικονομικές καταστάσεις, που είναι σύμφωνες προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή η επιχείρηση πρέπει να συμμορφώνεται πλήρως προς τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.
6. Αν μία χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας ή μιας ή περισσότερων θυγατρικών, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αν μία θυγατρική είναι και η ίδια μια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, πρέπει να παρουσιάζει και αυτή μία κατά τομέα πληροφόρηση στη δική της ιδιαίτερη χρηματοοικονομική έκθεση.
7. Ομοίως, αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως όσο και τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις μιας συγγενούς, που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή μιας κοινοπραξίας, στην οποία η επιχείρηση συμμετέχει, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνον για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Αν η συγγενής που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή η κοινοπραξία, είναι και η ίδια μια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, πρέπει να παρουσιάζει και αυτή την κατά τομέα πληροφόρηση στη δική της ιδιαίτερη χρηματοοικονομική έκθεση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ορισμοί από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

8. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που ορίζονται στο ΔΛΠ 7, «καταστάσεις ταμιακών ροών», ΔΛΠ 8, «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές» και ΔΛΠ 18 «έσοδα».

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

Λογιστικές αρχές είναι οι συγκεκριμένες μέθοδοι, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Έσοδο είναι η μκτική εισροή οικονομικών οφελών στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από τους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Ορισμοί επιχειρηματικού και γεωγραφικού τομέα

9. Οι όροι επιχειρηματικός τομέας και γεωγραφικός τομέας χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις ακόλουθες έννοιες:

Επιχειρηματικός τομέας είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις, οι οποίες διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό, αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους, περιλαμβάνουν:

ΔΛΠ 14

- (α) Το είδος των προϊόντων ή υπηρεσιών.
- (β) Τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας.
- (γ) Τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων ή των υπηρεσιών.
- (δ) Τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών.
- (ε) Όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Γεωγραφικός τομέας είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον και που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από εκείνες των μερών που λειτουργούν σε διαφορετικό οικονομικό περιβάλλον. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην εξατομίκευση των γεωγραφικών τομέων, περιλαμβάνουν:

- (α) Ομοιότητα οικονομικών και πολιτικών συνθηκών.
- (β) Σχέσεις μεταξύ των εκμεταλλεύσεων σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές.
- (γ) Εγγύτητα των εργασιών.
- (δ) Ειδικοί κίνδυνοι, που συνδέονται με τις εργασίες σε συγκεκριμένη περιοχή.
- (ε) Κανονισμοί συναλλαγματικού ελέγχου.
- (στ) Οι επικρατούντες συναλλαγματικοί κίνδυνοι.

Τομέας προς πληροφόρηση είναι ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας, που εξατομικεύεται με βάση τους προαναφερόμενους ορισμούς, για τον οποίο απαιτείται από αυτό το Πρότυπο η παροχή πληροφοριών σε επίπεδο τομέα.

10. Οι παράγοντες της παραγράφου 9 για τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων, δεν παρατίθενται με κάποια ειδική σειρά.
11. Ένας ενιαίος επιχειρηματικός τομέας δεν περιλαμβάνει προϊόντα και υπηρεσίες με σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους και αποδόσεις. Μολονότι μπορεί να υπάρχουν ανομοιότητες σε σχέση με ένα ή μερικούς από τους παράγοντες στον ορισμό του επιχειρηματικού τομέα, ωστόσο τα προϊόντα και οι υπηρεσίες, που περιλαμβάνονται σε ένα ενιαίο επιχειρηματικό τομέα, αναμένεται να είναι παρόμοια ως προς την πλειονότητα των παραγόντων.
12. Ομοίως, ένας γεωγραφικός τομέας δεν περιλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες σε οικονομικά περιβάλλοντα με σημαντικά διαφοροποιημένους κινδύνους και αποδόσεις. Ένας γεωγραφικός τομέας μπορεί να αποτελείται από μία μόνο χώρα, μια ομάδα δύο ή περισσότερων χωρών ή μια περιοχή μέσα σε μία χώρα.
13. Οι επικρατούσες πηγές κινδύνων επηρεάζουν τον τρόπο που οι περισσότερες επιχειρήσεις οργανώνονται και διευθύνονται. Για το λόγο αυτό, η παράγραφος 27 αυτού του Προτύπου προβλέπει ότι η οργανωτική δομή μιας επιχείρησης και το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της αποτελούν τη βάση εξατομίκευσης των τομέων της. Οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις μιας επιχείρησης επηρεάζονται τόσο από τη γεωγραφική θέση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της (όπου τα προϊόντα της παράγονται ή όπου οι δραστηριότητες παροχής των υπηρεσιών της είναι εγκατεστημένες) και επίσης από την τοποθεσία των αγορών της (όπου τα προϊόντα της πωλούνται ή οι υπηρεσίες παρέχονται). Ο ορισμός επιτρέπει στους γεωγραφικούς τομείς να στηρίζονται:
 - (α) είτε στον τόπο της παραγωγής μιας επιχείρησης ή των εγκαταστάσεων των υπηρεσιών και των άλλων περιουσιακών στοιχείων,
 - (β) είτε στην τοποθεσία των αγορών της και των πελατών.
14. Η δομή της οργάνωσης και του εσωτερικού συστήματος πληροφόρησης μιας επιχείρησης κανονικά θα παρέχει ένδειξη, για το αν η επικρατούσα πηγή των γεωγραφικών κινδύνων της προέρχεται από την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων της (την αφετηρία των πωλήσεών της) ή από την τοποθεσία των πελατών της (τον προορισμό των πωλήσεών της). Κατόπιν τούτων, μια επιχείρηση εξετάζει αυτή τη δομή για να καθορίσει, αν οι γεωγραφικοί τομείς της πρέπει να βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων της ή στην τοποθεσία των πελατών της.

15. Ο προσδιορισμός της σύνθεσης ενός επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα προϋποθέτει έναν υψηλό βαθμό κρίσης για την άσκηση της οποίας η διοίκηση της επιχείρησης λαμβάνει υπόψη το σκοπό της παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, όπως τίθεται σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, όπως καθορίστηκαν από το Πλαίσιο ΕΔΛΠ Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων. Αυτά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν τη συνάφεια, την αξιοπιστία και τη διαχρονική συγκρισιμότητα της οικονομικής πληροφόρησης, που παρέχεται για τις διάφορες ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης και για τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της σε συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές, καθώς και τη χρησιμότητα αυτής της πληροφόρησης, για την εκτίμηση των κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης ως συνόλου.

Ορισμοί των κατά τομέα εσόδων, εξόδων, αποτελεσμάτων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

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

Έσοδα τομέα είναι τα έσοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της επιχείρησης, τα οποία αφορούν άμεσα σε έναν τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία των εσόδων της επιχείρησης, που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα σε έναν τομέα, είτε αυτά προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είτε από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης. Τα έσοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν:

- (α) έκτακτα κονδύλια,
- (β) έσοδα από τόκους ή μερίσματα, που συμπεριλαμβάνουν τόκους από προκαταβολές ή δάνεια σε άλλους τομείς, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης ή
- (γ) κέρδη από πωλήσεις επενδύσεων ή κέρδη από αγορά χρέους, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης.

Τα έσοδα του τομέα περιλαμβάνουν το μερίδιο της επιχείρησης από τα κέρδη ή τις ζημιές των συγγενών, των κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων, που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αλλά μόνον αν αυτά τα κονδύλια περιλαμβάνονται στα ενοποιημένα ή τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης.

Τα έσοδα του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα έσοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με βάση την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31, «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες».

Έξοδα τομέα είναι τα έξοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα, τα οποία αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία ενός εξόδου που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα στον τομέα και η οποία συμπεριλαμβάνει έξοδα σχετιζόμενα με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και με συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης. Τα έξοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν:

- (α) έκτακτα κονδύλια,
- (β) τόκους, περιλαμβανομένων και όσων προέκυψαν από προκαταβολές ή δάνεια από άλλους τομείς, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης,
- (γ) ζημιές από πωλήσεις επενδύσεων ή από αγορά χρέους, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης,
- (δ) το μερίδιο της επιχείρησης από ζημιές συγγενών εταιριών, κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων, που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- (ε) έξοδο φόρου εισοδήματος, ή
- (στ) γενικά έξοδα διοίκησης, έξοδα κεντρικού και άλλα έξοδα, που προκύπτουν σε επίπεδο επιχείρησης και αφορούν την επιχείρηση ως σύνολο. Όμως, μερικές φορές προκύπτουν κόστη σε επίπεδο επιχείρησης, αλλά για λογαριασμό ενός τομέα. Τα κόστη αυτά είναι έξοδα του τομέα, αν αφορούν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα και μπορεί άμεσα να επιρριφθούν ή να κατανεμηθούν στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο.

Τα έξοδα του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιό του από τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με βάση την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

ΔΛΠ 14

Για τις εργασίες ενός τομέα που είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης, τα έσοδα και τα έξοδα από τόκους μπορεί να εμφανίζονται με ένα μόνο καθαρό ποσό, για τους σκοπούς της κατά τομέα πληροφόρησης, αλλά μόνον αν αυτά τα στοιχεία απεικονίζονται συμψηφιστικά στις ενοποιημένες ή στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Αποτέλεσμα τομέα είναι τα έσοδα του τομέα μείον τα έξοδα του τομέα. Το αποτέλεσμα του τομέα προσδιορίζεται πριν από οποιαδήποτε προσαρμογή για δικαιώματα της μειοψηφίας.

Περιουσιακά στοιχεία του τομέα είναι τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία, που απασχολούνται από ένα τομέα στις επιχειρηματικές δραστηριότητές του και τα οποία είτε αφορούν άμεσα στον τομέα είτε μπορεί να κατανεμηθούν σε αυτόν με έναν εύλογο τρόπο.

Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έσοδα από τόκους ή μερίσματα, τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα αυτού περιλαμβάνουν τις σχετικές απαιτήσεις, δάνεια, επενδύσεις ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν τα αντίστοιχα έσοδα.

Στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα δεν περιλαμβάνονται απαιτήσεις φόρου εισοδήματος.

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αλλά μόνον αν το κέρδος ή ζημία από τέτοιες επενδύσεις συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα του τομέα. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που λογιστικοποιείται με την αναλογική ενοποίηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα προσδιορίζονται μετά την αφαίρεση των σχετικών αποσβέσεων και υποτιμήσεων, οι οποίες εμφανίζονται αφαιρετικά στον ισολογισμό της επιχείρησης.

Υποχρεώσεις τομέα είναι εκείνες οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και που είτε άμεσα αφορούν τον τομέα είτε μπορεί να κατανεμηθούν στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο.

Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έξοδα τόκων, οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν τις αντίστοιχες έντοκες υποχρεώσεις.

Οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο των υποχρεώσεων μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που παρακολουθείται με την αναλογική ενοποίηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 31.

Στις υποχρεώσεις του τομέα δεν περιλαμβάνονται υποχρεώσεις φόρου εισοδήματος.

Λογιστικές αρχές τομέα είναι οι λογιστικές αρχές που υιοθετούνται για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του ενοποιημένου ομίλου ή της επιχείρησης, όπως επίσης και όσες λογιστικές αρχές αφορούν ειδικώς την πληροφόρηση κατά τομέα.

17. Οι ορισμοί των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν τα κονδύλια των αντίστοιχων στοιχείων που αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και κονδύλια των αντίστοιχων στοιχείων που μπορεί να κατανεμηθούν στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο. Μία επιχείρηση εξετάζει κατά πρώτον το εσωτερικό σύστημα οικονομικής πληροφόρησης της, προκειμένου να εντοπίσει τα συγκεκριμένα στοιχεία, που μπορεί να αφορούν άμεσα ή να κατανεμηθούν εύλογα στους τομείς. Δηλαδή, θεωρείται ότι κονδύλια που έχουν ταυτιστεί με τομείς για τους σκοπούς της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αφορούν άμεσα ή κατανεμηθούν εύλογα στους τομείς για το σκοπό της αποτίμησης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του κάθε τομέα για τον οποίο παρέχονται πληροφορίες.
18. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, ένα έσοδο, ένα έξοδο, ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση μπορεί να έχει κατανεμηθεί στους τομείς, για σκοπούς εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με έναν τρόπο που αντιλαμβάνεται μεν η διοίκηση της επιχείρησης, αλλά που θα μπορούσε να θεωρηθεί υποκειμενικός, αυθαίρετος ή δύσκολα κατανοητός για τους εξωτερικούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Μια τέτοια κατανομή δε θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έγινε με εύλογο τρόπο, σύμφωνα με τους ορισμούς του εσόδου, του εξόδου, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα σε αυτό το Πρότυπο. Αντίθετα, μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να μην κατανεμίσει μερικά κονδύλια εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων για τους σκοπούς εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, μολονότι υπάρχει προς τούτο εύλογος τρόπος. Ένα τέτοιο κονδύλι κατανεμείται σύμφωνα με τους ορισμούς του εσόδου, του εξόδου, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα, που δίδονται σε αυτό το Πρότυπο.

ΔΛΠ 14

19. Ως παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων του τομέα αναφέρονται τα κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα, ενσώματα πάγια, περιουσιακά στοιχεία που είναι υποκείμενα χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17, «μισθώσεις») και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αν ένα συγκεκριμένο κονδύλι απόσβεσης περιλαμβάνεται στα έξοδα του τομέα, τότε και το σχετικό περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνεται στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα δεν περιλαμβάνουν στοιχεία που χρησιμοποιούνται για γενικούς σκοπούς της επιχείρησης ή του κεντρικού. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν λειτουργικά στοιχεία που διαμοιράζονται σε δύο ή περισσότερους τομείς, αν υπάρχει εύλογος τρόπος κατανομής. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν υπεραξία, η οποία αφορά άμεσα σε έναν τομέα ή μπορεί να κατανεμηθεί σε έναν τομέα με εύλογο τρόπο και τα έξοδα του τομέα περιλαμβάνουν τη σχετική απόσβεση της υπεραξίας.
20. Ως παραδείγματα υποχρεώσεων του τομέα αναφέρονται οι προμηθευτές και λοιποί πιστωτές, οι δεδουλευμένες υποχρεώσεις της περιόδου, οι προκαταβολές πελατών, οι προβλέψεις εγγύησης προϊόντων και άλλες υποχρεώσεις, που αφορούν στην παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις του τομέα δεν περιλαμβάνουν δάνεια, υποχρεώσεις σχετιζόμενες με περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι υποκείμενα χρηματοδοτικών μισθώσεων (ΔΛΠ 17) και άλλες υποχρεώσεις που έχουν αναληφθεί για χρηματοδοτικούς μάλλον παρά για λειτουργικούς σκοπούς. Αν το έξοδο τόκου περιλαμβάνεται στο αποτέλεσμα του τομέα, η σχετική έντοκη υποχρέωση περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις του τομέα. Οι υποχρεώσεις των τομέων των οποίων οι επιχειρηματικές δραστηριότητες δεν είναι βασικά χρηματοπιστωτικής φύσης, δεν περιλαμβάνουν δάνεια και παρόμοιες υποχρεώσεις, γιατί το αποτέλεσμα του τομέα αντιπροσωπεύει ένα λειτουργικό, μάλλον, παρά ένα απαλλαγμένο χρηματοοικονομικών εξόδων, κέρδος ή ζημία. Περαιτέρω, επειδή η χρέος συχνά συνάπτεται σε επίπεδο κεντρικού για το σύνολο της επιχείρησης, η έντοκη υποχρέωση, συνήθως, δεν μπορεί να αφορά άμεσα ή να επιμερίζεται εύλογα στον τομέα.
21. Οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα περιλαμβάνουν προσαρμογές των προηγούμενων λογιστικών αξιών των κατ' ιδίαν περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του τομέα μιας εταιρίας που αποκτήθηκε σε μια επιχειρηματική ενοποίηση, η οποία λογιστικοποιήθηκε ως αγορά, ακόμη και αν αυτές οι προσαρμογές γίνονται μόνο για το σκοπό κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δεν απεικονίζονται είτε στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας είτε της θυγατρικής. Ομοίως, αν ενσώματα πάγια έχουν αναπροσαρμοσθεί ύστερα από την απόκτηση, σύμφωνα με τον εναλλακτικό λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται από το ΔΛΠ 16, τότε οι αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων του τομέα αντανακλούν αυτές τις αναπροσαρμογές.
22. Ορισμένες οδηγίες κατανομής του κόστους μπορεί να βρεθούν σε άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για παράδειγμα, οι παράγραφοι 8-16 του ΔΛΠ 2 «Αποθέματα», παρέχουν οδηγίες για την επίρριψη και κατανομή του κόστους στα αποθέματα και οι παράγραφοι 16-21 του ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων», παρέχουν οδηγίες για την επίρριψη και κατανομή του κόστους στις συμβάσεις των έργων. Αυτές οι οδηγίες μπορεί να είναι χρήσιμες για την επίρριψη ή κατανομή του κόστους στους τομείς.
23. Το ΔΛΠ 7 «Καταστάσεις Ταμιακών Ροών» παρέχει οδηγίες ως προς το αν οι τραπεζικές υπεραναλήψεις πρέπει να περιλαμβάνονται ως ένα στοιχείο των διαθέσιμων ή πρέπει να απεικονίζονται ως δάνεια.
24. Τα έσοδα, τα έξοδα, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του τομέα καθορίζονται πριν την απόσβεση των διαιτητικών υπολοίπων και των διαιτητικών συναλλαγών, ως μέρος της διαδικασίας ενοποίησης, εκτός κατά την έκταση που αυτά τα διαιτητικά υπόλοιπα και συναλλαγές είναι μεταξύ επιχειρήσεων του ομίλου, αλλά μέσα σε έναν ενιαίο τομέα.
25. Ενώ οι λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, ως συνόλου, αποτελούν επίσης τις βασικές λογιστικές αρχές του τομέα, οι λογιστικές αρχές του τομέα περιλαμβάνουν, επιπρόσθετα, τις αρχές που αφορούν ειδικά την κατά τομέα πληροφόρηση, όπως π.χ. η εξατομικεύση των τομέων, η μέθοδος της τιμολόγησης των μεταφορών μεταξύ τομέων και η βάση κατανομής των εσόδων και των εξόδων στους τομείς.

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΤΟΜΕΩΝ

Πρωτεύοντες και δευτερεύοντες τύποι της κατά τομέα πληροφόρησης

26. **Η επικρατούσα πηγή και φύση των κινδύνων και αποδόσεων μιας επιχείρησης πρέπει να διέπει την επιλογή είτε των επιχειρηματικών είτε των γεωγραφικών τομέων, ως πρωτεύοντα τύπο της τομειακής παρουσιάσώς της. Αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων της επιχείρησης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από τις διαφορές στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που παράγει, ο πρωτεύοντας τύπος παρουσίασης τομειακών πληροφοριών αυτής της επιχείρησης πρέπει να είναι οι επιχειρηματικοί τομείς, με δευτερεύουσα πληροφόρηση μια γεωγραφική παρουσίαση. Ομοίως, αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων μιας επιχείρησης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από το γεγονός ότι λειτουργεί σε διάφορες χώρες ή άλλες γεωγραφικές περιοχές, ο πρωτεύοντας αυτής τύπος παρουσίασης τομειακών πληροφοριών πρέπει να είναι οι γεωγραφικοί τομείς, με δευτερεύουσα πληροφόρηση μια παρουσίαση κατά ομάδες σχετικών προϊόντων και υπηρεσιών.**

ΔΛΠ 14

27. **Η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης, καθώς και το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή πρέπει κανονικά να αποτελεί τη βάση για τον εντοπισμό της επικρατούσας πηγής και φύσης των κινδύνων και των διαφορετικών ποσοστών απόδοσης, που αντιμετωπίζει η επιχείρηση και, συνεπώς, για τον προσδιορισμό του πρωτεύοντα και του δευτερεύοντα τύπου πληροφόρησης, εκτός από τα προβλεπόμενα στις υποπαραγράφους (α) και (β) κατωτέρω:**
- (α) **αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων μιας επιχείρησης επηρεάζονται έντονα, τόσο από διαφορές στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που παράγει, όσο και από διαφορές των γεωγραφικών περιοχών στις οποίες λειτουργεί, όπως αυτό αποδεικνύεται από την προσέγγιση υπό μορφή πίνακα που χρησιμοποιείται για τη διοίκηση της εταιρείας και για την εσωτερική πληροφόρηση προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή, τότε η επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί τους επιχειρηματικούς τομείς, ως τον πρωτεύοντα τύπο τομεακής πληροφόρησης και τους γεωγραφικούς τομείς, ως τον δευτερεύοντα τύπο, και**
- (β) **αν η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης, καθώς και το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή δε βασίζονται ούτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες ή ομάδες σχετικών προϊόντων/υπηρεσιών, ούτε στη γεωγραφία, τότε η διοίκηση και οι διευθυντές της επιχείρησης πρέπει να προσδιορίσουν, αν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις της επιχείρησης σχετίζονται περισσότερο με τα παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες ή με τις γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί. Με βάση τον προσδιορισμό αυτό, πρέπει να επιλέξουν για το σκοπό της τομεακής πληροφόρησης της επιχείρησης, είτε τους επιχειρηματικούς τομείς ως πρωτεύοντα τύπο, με δευτερεύοντα τους γεωγραφικούς τομείς, είτε αντίστροφα.**
28. Για τις περισσότερες επιχειρήσεις, η επικρατούσα πηγή κινδύνων και αποδόσεων προσδιορίζει και τον τρόπο που η επιχείρηση είναι οργανωμένη και διευθύνεται. Η οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης και το εσωτερικό της σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, κανονικά παρέχουν την καλλίτερη απόδειξη για την επικρατούσα πηγή κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης για το σκοπό της κατά τομέα πληροφόρησης. Συνεπώς, εκτός από σπάνιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση θα παρουσιάζει με τις οικονομικές καταστάσεις της τις κατά τομέα πληροφορίες με τον ίδιο τρόπο, όπως τις παρουσιάζει εσωτερικά προς τη διοίκηση. Η επικρατούσα πηγή κινδύνων και αποδόσεων της, καθίσταται ο πρωτεύων τύπος της τομεακής πληροφόρησης και η δευτερεύουσα πηγή κινδύνων και αποδόσεων της, καθίσταται ο δευτερεύων τύπος.
29. Μια παρουσίαση υπό μορφή πίνακα, (δηλαδή αμοτέρων των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων ως πρωτεύοντων τύπων της κατά τομέα πληροφόρησης με πλήρεις τομεακές γνωστοποιήσεις για κάθε τομέα) συχνά θα παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων μιας επιχείρησης επηρεάζονται ισχυρά τόσο από τις διαφορές στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που παράγει όσο και από τις διαφορές στις γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί. Αυτό το Πρότυπο δεν απαιτεί, αλλά ούτε απαγορεύει, μια τέτοια παρουσίαση.
30. Σε μερικές περιπτώσεις, η οργάνωση μιας επιχείρησης και η εσωτερική οικονομική πληροφόρηση μπορεί να έχουν αναπτυχθεί κατά τρόπους που δε σχετίζονται είτε με τις διαφορές στους τύπους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών, είτε με τις γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί. Για παράδειγμα, η εσωτερική οικονομική πληροφόρηση μπορεί να είναι οργανωμένη μόνο από την άποψη της νομικής οντότητας, γεγονός που καταλήγει σε εσωτερικούς τομείς που αποτελούνται από διαφορετικές ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών. Σε αυτές τις ασυνήθεις περιπτώσεις, τα δεδομένα του εσωτερικώς παρουσιάζόμενου τομέα, δε θα ανταποκρίνονται στο σκοπό αυτού του Προτύπου. Κατόπιν τούτου, η παράγραφος 27(β) απαιτεί τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και οι διευθυντές της επιχείρησης να καθορίζουν αν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις της επιχείρησης καθοδηγούνται περισσότερο από τα προϊόντα/υπηρεσίες ή από τη γεωγραφική άποψη και να επιλέγουν είτε τους επιχειρηματικούς τομείς είτε τους γεωγραφικούς τομείς, ως την πρωτεύουσα βάση τομεακής πληροφόρησης της επιχείρησης. Η αντικειμενική επιδίωξη είναι να επιτευχθεί ένας αξιόπιστος βαθμός συγκρισιμότητας με άλλες επιχειρήσεις, να αυξηθεί η κατανοητότητα της προκύπτουσας πληροφόρησης και να καλυφθούν οι εκφρασμένες ανάγκες των επενδυτών, πιστωτών και άλλων για πληροφόρηση ως προς τους κινδύνους και τις αποδόσεις, που σχετίζονται με τον παράγοντα προϊόντα/υπηρεσίες όσο και με το γεωγραφικό παράγοντα.

Επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς

31. **Οι επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς μιας επιχείρησης για τους σκοπούς εξωτερικής παρουσί-ασης, πρέπει να είναι οι συγκεκριμένες οργανωτικές μονάδες για τις οποίες παρέχεται πληροφόρηση προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή για το σκοπό της αξιολόγησης της παρελθούσας απόδοσης της μονάδας και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις μελλοντικές κατανομές των πόρων, με εξαίρεση τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 32.**

32. Αν η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης και το σύστημα εσωτερικής οικονομικής πληροφόρησης προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή δε βασίζονται είτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες είτε σε ομάδες σχετικών προϊόντων/υπηρεσιών, αλλά ούτε και στον γεωγραφικό παράγοντα, η παράγραφος 27(β) απαιτεί ότι η διοίκηση και η διεύθυνση της επιχείρησης πρέπει να επιλέξουν είτε τους επιχειρηματικούς είτε τους γεωγραφικούς τομείς, ως τον πρωτεύοντα τύπο της επιχείρησης για την κατά τομέα πληροφόρηση, βασιζόμενες στις εκτιμήσεις τους για το ποιος από τους δύο τύπους αντικατοπτρίζει την πρωτεύουσα πηγή των κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης, ενώ ο άλλος τύπος παρουσιάζεται επιλέγεται ως δευτερεύων. Σε αυτή την περίπτωση, η διοίκηση και η διεύθυνση της επιχείρησης πρέπει να καθορίζουν τους επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς της για τους σκοπούς της εξωτερικής πληροφόρησης, βασιζόμενες στους παράγοντες των ορισμών της παραγράφου 9 αυτού του Προτύπου περισσότερο, παρά στο σύστημα της εσωτερικής οικονομικής πληροφόρησης προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή, αφού τηρηθούν και τα κατωτέρω:
- (α) Αν ένας ή περισσότεροι από τους τομείς που παρουσιάζονται εσωτερικά προς τη διοίκηση και τη διεύθυνση είναι ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας με βάση τους παράγοντες της παραγράφου 9, αλλά οι άλλοι δεν είναι, τότε πρέπει να εφαρμόζεται η υποπαράγραφος (β) κατωτέρω μόνο σε εκείνους τους εσωτερικούς τομείς που δεν ανταποκρίνονται στους ορισμούς της παραγράφου 9 (δηλαδή, ένας εσωτερικά παρουσιάζομενος τομέας, που ανταποκρίνεται στον ορισμό, δεν πρέπει να διασπάται σε περαιτέρω τομείς).
- (β) Για εκείνους τους τομείς οι οποίοι παρουσιάζονται εσωτερικά προς τη διοίκηση και τη διεύθυνση, αλλά δεν πληρούν τους ορισμούς της παραγράφου 9, η Διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να αναζητά το επόμενο χαμηλότερο επίπεδο της εσωτερικής τομειακής διαίρεσης, που παρέχει πληροφορίες κατά προϊόν ή υπηρεσία ή κατά γεωγραφική περιοχή, ανάλογα με την περίπτωση, σύμφωνα με τους ορισμούς της παραγράφου 9.
- (γ) Αν ένας τέτοιος τομέας, που εντοπίζεται σε χαμηλότερο επίπεδο, που παρουσιάζεται εσωτερικά, ανταποκρίνεται στους ορισμούς του επιχειρηματικού ή του γεωγραφικού τομέα, με βάση τους παράγοντες της παραγράφου 9, τότε τα κριτήρια των παραγράφων 34 και 35 για τον προσδιορισμό των προς παρουσίαση τομέων πρέπει να εφαρμόζονται για αυτόν τον τομέα.
33. Σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, οι περισσότερες επιχειρήσεις θα προσδιορίσουν τους επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς τους ως οργανωτικές μονάδες, για τις οποίες παρουσιάζεται πληροφόρηση προς το Διοικητικό Συμβούλιο (ειδικά στα εποπτευόμενα μη εκτελεστικά μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αν υπάρχουν) και στον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή (στο ανώτατο επίπεδο λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, που σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να είναι μια ομάδα ατόμων) για το σκοπό της εκτίμησης της παρελθούσας απόδοσης κάθε μονάδας και για τη λήψη αποφάσεων για μελλοντικές κατανομές πόρων. Και αν ακόμη μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόσει την παράγραφο 32, γιατί οι εσωτερικοί τομείς της δε διαχωρίζονται βάσει προϊόντων/υπηρεσιών ή γεωγραφικών περιοχών, θα αναζητήσει το επόμενο χαμηλότερο επίπεδο εσωτερικής κατανομής των τομέων, που παρέχει πληροφορίες βάσει προϊόντων και υπηρεσιών ή βάσει γεωγραφικών περιοχών και δε θα δημιουργήσει τομείς μόνο για σκοπούς εξωτερικής πληροφόρησης. Αυτή η προσέγγιση της αναζήτησης μέσα από την οργανωτική και διευθυντική δομή της επιχείρησης και από το σύστημα της εσωτερικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, προκειμένου να προσδιοριστούν οι επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς της επιχείρησης για σκοπούς εξωτερικής πληροφόρησης, καλείται μερικές φορές «διοικητική προσέγγιση» και τα οργανωτικά τμήματα για τα οποία η πληροφόρηση παρέχεται εσωτερικά καλούνται μερικές φορές «λειτουργικοί τομείς».

Τομείς προς πληροφόρηση

34. Δύο ή περισσότεροι εσωτερικά παρουσιάζομενοι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς, που είναι ουσιαστικά παρόμοιοι, μπορεί να συνδυαστούν ως ένας ενιαίος επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας. Δύο ή περισσότεροι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς είναι ουσιαστικά παρόμοιοι, μόνο αν:
- (α) παρουσιάζουν παρόμοια μακροχρόνια χρηματοοικονομική απόδοση, και
- (β) είναι παρόμοιοι σε όλους τους παράγοντες όπως ορίζονται στην παράγραφο 9.
35. Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας πρέπει να προσδιορίζεται ως τομέας προς πληροφόρηση, αν η πλειονότητα των εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και:
- (α) τα έσοδά του από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και από συναλλαγές με άλλους τομείς είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων, εξωτερικών και εσωτερικών, όλων των τομέων, ή

ΔΛΠ 14

- (β) το αποτέλεσμα του τομέα, κέρδος ή ζημία, είναι 10 % ή περισσότερο από το αντίστοιχο συνολικό αποτέλεσμα όλων μαζί των κερδοφόρων τομέων ή όλων μαζί των ζημιολογών τομέων, οποιοδήποτε είναι το μεγαλύτερο σε απόλυτο ποσό, ή
- (γ) τα περιουσιακά στοιχεία του είναι 10 % ή περισσότερο από το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων όλων των τομέων.
36. Αν ένας εσωτερικά παρουσιαζόμενος τομέας υπολείπεται από όλα τα όρια σημαντικότητας της παραγράφου 35, τότε:
- (α) αυτός ο τομέας μπορεί να προσδιοριστεί ως τομέας προς πληροφόρηση, παρά το μέγεθός του,
- (β) αν δεν προσδιορίζεται ως τομέας προς πληροφόρηση παρά το μέγεθός του, αυτός ο τομέας μπορεί να συνενωθεί σε έναν τομέα που θα παρουσιαστεί ιδιαίτερα, μαζί με έναν ή περισσότερους άλλους παρόμοιους εσωτερικά παρουσιαζόμενους τομείς, που επίσης υπολείπονται από όλα τα όρια σημαντικότητας της παραγράφου 35 (δύο ή περισσότεροι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς είναι παρόμοιοι, αν μοιράζονται την πλειονότητα των παραγόντων του σχετικού ορισμού της παραγράφου 9), και
- (γ) αν αυτός ο τομέας δεν παρουσιάζεται ξεχωριστά ή δεν συνενώνεται, πρέπει να συμπεριληφθεί στα μη κατανεμόμενα στοιχεία, για λόγους συμφωνίας.
37. Αν τα συνολικά έσοδα από εξωτερικές πηγές, που αφορούν στους τομείς που πρόκειται να παρουσιαστούν, συνιστούν λιγότερο από το 75 % του συνόλου των ενοποιημένων εσόδων ή των εσόδων της επιχείρησης, πρέπει να προσδιοριστούν και άλλοι τομείς για παρουσίαση, ακόμη και αν δεν ανταποκρίνονται στα όρια του 10 % της παραγράφου 35, μέχρις ότου τουλάχιστον 75 % των συνολικών ενοποιημένων εσόδων ή των εσόδων της επιχείρησης, συμπεριλαμβάνεται στους προς παρουσίαση τομείς.
38. Τα όρια του 10 % που χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο, δεν αποσκοπούν στον προσδιορισμό του ουσιώδους από κάθε άλλη άποψη της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, πέραν από τον προσδιορισμό των προς πληροφόρηση επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων.
39. Με τον περιορισμό των προς πληροφόρηση τομέων σε εκείνους που η πλειονότητα των εσόδων τους προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες, αυτό το Πρότυπο δεν απαιτεί, για τις διάφορες βαθμίδες κάθετης ολοκλήρωσης των εργασιών, να εξατομικεύονται αυτές ως ξεχωριστοί επιχειρηματικοί τομείς. Όμως, σε μερικούς κλάδους, αποτελεί τρέχουσα πρακτική η παρουσίαση ορισμένων λειτουργιών που είναι κάθετα οργανωμένες ως ξεχωριστών επιχειρηματικών τομέων, ακόμη και αν δεν παράγουν ουσιώδη έσοδα από εξωτερικές πωλήσεις. Για παράδειγμα, πολλές διεθνείς εταιρίες πετρελαίου παρουσιάζουν τις πρώτες φάσεις των εργασιών τους (έρευνα και παραγωγή) και τις επόμενες φάσεις (διύλιση και εμπορία) ως ξεχωριστούς επιχειρηματικούς τομείς, έστω και αν το περισσότερο ή όλο το προϊόν των πρώτων φάσεων (αργό πετρέλαιο) μεταφέρεται εσωτερικά στις λειτουργίες διύλισης της επιχείρησης.
40. Αυτό το Πρότυπο ενθαρρύνει, χωρίς να επιβάλλει, την εκούσια παρουσίαση των κάθετα οργανωμένων λειτουργιών ως ξεχωριστών τομέων, με κατάλληλη περιγραφή που περιλαμβάνει γνωστοποίηση του τρόπου της τιμολόγησης των μεταφορών μεταξύ τομέων, όπως απαιτείται από την παράγραφο 75.
41. Αν το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης μιας επιχείρησης αντιμετωπίζει τις κάθετα οργανωμένες λειτουργίες ως ξεχωριστούς τομείς, αλλά η επιχείρηση δεν επιλέγει να παρουσιάσει αυτούς τους προς τα έξω ως επιχειρηματικούς τομείς, τότε ο τομέας που κάνει πωλήσεις πρέπει να ενσωματώνεται στον τομέα που αγοράζει, για τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών τομέων που θα παρουσιαστούν προς τα έξω, εκτός αν δεν υπάρχει εύλογη βάση για να γίνει αυτό, οπότε ο τομέας που κάνει πωλήσεις θα συμπεριληφθεί στα μη κατανεμόμενα στοιχεία για λόγους συμφωνίας.
42. Ένας τομέας, που προσδιορίστηκε για πληροφόρηση στην αμέσως προηγούμενη περίοδο, επειδή πληρούσε το σχετικό όριο 10 %, πρέπει να συνεχίσει να παρουσιάζεται ιδιαίτερα και για την τρέχουσα περίοδο, άσχετα αν τα έσοδά του, το αποτέλεσμα και τα περιουσιακά στοιχεία του στο σύνολο, παύουν να υπερβαίνουν τα όρια του 10 %, εφόσον η διοίκηση της επιχείρησης κρίνει ότι ο τομέας είναι συνεχούς σημασίας.
43. Αν ένας τομέας προσδιορίστηκε για πληροφόρηση στην τρέχουσα περίοδο, επειδή πληρεί τα σχετικά όρια 10 %, τα δεδομένα του τομέα για την προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπωθούν για να παρουσιάζουν το νεοπαρουσιαζόμενο τομέα, ως ένα ξεχωριστό τομέα, ακόμη και αν ο τομέας αυτός δεν πληρούσε τα όρια του 10 % κατά την προηγούμενη περίοδο, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΜΕΑ

44. **Η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του ενοποιημένου ομίλου ή της επιχείρησης.**
45. Θεωρείται ότι οι λογιστικές αρχές που έχουν επιλεγεί από τη διοίκηση και τη διεύθυνση μιας επιχείρησης για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης ή των οικονομικών καταστάσεων του συνόλου της επιχείρησης, είναι εκείνες που η διοίκηση και η διεύθυνση πιστεύουν ότι είναι οι πλέον κατάλληλες για τους σκοπούς της εξωτερικής οικονομικής πληροφόρησης. Δεδομένου ότι ο σκοπός της κατά τομέα πληροφόρησης είναι να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοούν καλλίτερα και να κάνουν πιο θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση ως ένα σύνολο, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει τη χρήση, κατά την κατάρτιση της κατά τομέα πληροφόρησης, των λογιστικών αρχών που η διοίκηση και η διεύθυνση έχουν επιλέξει. Αυτό δε σημαίνει, όμως, ότι οι ενοποιημένες λογιστικές αρχές ή οι λογιστικές αρχές της επιχείρησης εφαρμόζονται στους παρουσιαζόμενους τομείς, ως αν οι τομείς αυτοί ήταν ξεχωριστές και αυτούσιες οικονομικές μονάδες. Ένας λεπτομερής υπολογισμός, που έγινε για την εφαρμογή μιας συγκεκριμένης λογιστικής αρχής σε επίπεδο επιχείρησης, μπορεί να κατανεμηθεί στους τομείς, αν υπάρχει μία λογική βάση για να γίνει αυτό. Οι υπολογισμοί συντάξεων, για παράδειγμα, συχνά γίνονται για μία επιχείρηση ως ένα σύνολο, αλλά τα κονδύλια σε επίπεδο επιχείρησης μπορεί να κατανεμηθούν στους τομείς με βάση τα δεδομένα των μισθών και των ηλικιών κατά τομέα.
46. Αυτό το Πρότυπο δεν απαγορεύει τη γνωστοποίηση πρόσθετης κατά τομέα πληροφόρησης, που καταρτίζεται πάνω σε μία βάση διαφορετική από αυτή των λογιστικών αρχών που έχουν υιοθετηθεί για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, εφόσον (α) η πληροφόρηση παρέχεται εσωτερικά προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του και (β) η βάση αποτίμησης για αυτή την πρόσθετη πληροφόρηση περιγράφεται σαφώς.
47. **Περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς αν και μόνον αν, τα σχετικά έσοδα και τα έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς.**
48. Ο τρόπος με τον οποίο τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα κατανέμονται στους τομείς, εξαρτάται από ορισμένους παράγοντες, όπως η φύση αυτών των στοιχείων, οι δραστηριότητες που διεξάγονται από τον τομέα και η σχετική αυτονομία αυτού του τομέα. Δεν είναι δυνατόν ούτε πρόπον να καθοριστεί μία μοναδική βάση κατανομής που πρέπει να υιοθετείται από όλες τις επιχειρήσεις. Ούτε είναι σωστό να επιβάλλεται η κατανομή των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων της επιχείρησης, τα οποία αφορούν από κοινού δύο ή περισσότερους τομείς, αν η μόνη βάση για να γίνουν αυτές οι κατανομές είναι αυθαίρετη ή δυσνόητη. Ταυτόχρονα, οι ορισμοί των τομεακών εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, αλληλοσυσχετίζονται και οι κατανομές που προκύπτουν πρέπει να είναι ομοιόμορφες. Συνεπώς, από κοινού χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία κατανέμονται στους τομείς, αν και μόνο αν, τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς. Για παράδειγμα, ένα περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνεται στα περιουσιακά στοιχεία του τομέα, αν και μόνον αν, η σχετική απόσβεση εκπίπτει κατά την εξαγωγή του αποτελέσματος του τομέα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

49. Οι παράγραφοι 50-67 καθορίζουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις της επιχείρησης για τον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης των τομέων της. Οι παράγραφοι 68-72 καθορίζουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις της επιχείρησης για το δευτερεύοντα τύπο παρουσίασης. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν όλες τις γνωστοποιήσεις πρωτεύοντα τύπου, που καθορίζονται στις παραγράφους 50-67, για κάθε παρουσιαζόμενο δευτερεύοντα τομέα, μολονότι οι παράγραφοι 68-72 απαιτούν σημαντικά λιγότερες γνωστοποιήσεις για τους δευτερεύοντες τομείς. Οι παράγραφοι 74-83 αντιμετωπίζουν διάφορα άλλα θέματα τομεακής γνωστοποίησης. Το προσάρτημα Β αυτού του Προτύπου παρέχει παράδειγμα εφαρμογής των εν λόγω κανόνων γνωστοποίησης.

Πρωτεύων τύπος πληροφόρησης

50. **Οι επιβαλλόμενες από τις παραγράφους 51-67 γνωστοποιήσεις πρέπει να εφαρμόζονται για κάθε προς πληροφόρηση τομέα μιας επιχείρησης, με βάση τον πρωτεύοντα τύπο πληροφόρησης.**

ΔΛΠ 14

51. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα έσοδα του κάθε προς πληροφόρηση τομέα. Τα έσοδα του τομέα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες, καθώς και τα έσοδα του από συναλλαγές με άλλους τομείς, πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά.**
52. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το αποτέλεσμα του κάθε προς πληροφόρηση τομέα.**
53. Αν μία επιχείρηση, εκτός από το αποτέλεσμα ενός τομέα, μπορεί να υπολογίζει και το καθαρό κέρδος ή ζημία ή κάποιο άλλο μέτρο κερδοφορίας του τομέα, χωρίς να προσφεύγει σε αυθαίρετες κατανομές, προτρέπειται στην παρουσίαση και αυτών των κονδυλίων, επιπρόσθετα από το αποτέλεσμα του τομέα, με κατάλληλη περιγραφή. Αν αυτή η αποτίμηση γίνεται βάσει λογιστικών αρχών που είναι διαφορετικές από τις υιοθετημένες για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, η επιχείρηση θα συμπεριλάβει στις οικονομικές καταστάσεις της μία σαφή περιγραφή του τρόπου αποτίμησης.
54. Παράδειγμα ενός μέτρου της απόδοσης ενός τομέα, που παρατίθεται πριν από το αποτέλεσμα του τομέα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, είναι το μικτό περιθώριο κέρδους πωλήσεων. Παραδείγματα μέτρων της απόδοσης ενός τομέα μετά από το αποτέλεσμα του τομέα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αποτελούν το κέρδος ή η ζημία από συνήθεις δραστηριότητες (είτε πριν είτε μετά από φόρους εισοδήματος) και το καθαρό κέρδος ή ζημία.
55. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του κάθε προς πληροφόρηση τομέα.**
56. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις υποχρεώσεις του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα.**
57. **Για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό κόστος κατά τη διάρκεια της περιόδου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένονται να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερες από μία χρήσεις περιόδους [ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία και άυλα περιουσιακά στοιχεία]. Ενώ η απόκτηση αυτή μερικές φορές αναφέρεται ως προσθήκη παγίων ή κεφαλαιουχική δαπάνη, η αποτίμηση που απαιτείται από αυτόν τον κανόνα πρέπει να βασίζεται στη περίοδο που αφορούν οι προσθήκες και δεν υπολογίζεται σε ταμειακή βάση.**
58. **Για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό του εξόδου, για απόσβεση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων του, που περιλαμβάνεται στο αποτέλεσμα του τομέα.**
59. **Η επιχείρηση ενθαρρύνεται, αλλά δεν είναι υποχρεωμένη, να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό κάθε στοιχείου των κατά τομέα εσόδων και εξόδων, τα οποία είναι τέτοιου μεγέθους, είδους ή περιπτώσης που η γνωστοποίησή τους είναι χρήσιμη για να εξηγηθεί η απόδοση του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα για τη χρήση περίοδο.**
60. Στο ΔΛΠ 8 ορίζεται ότι «όταν κονδύλια εσόδων ή εξόδων, που περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, είναι τέτοιου μεγέθους, φύσης ή περίπτωσης, ώστε η γνωστοποίησή τους είναι απαραίτητη για να εξηγηθεί την απόδοση της επιχείρησης για τη περίοδο, η φύση και το ποσό των κονδυλίων αυτών πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά». Το ΔΛΠ 8 παραθέτει έναν αριθμό παραδειγμάτων, που συμπεριλαμβάνουν υποτιμήσεις αποθεμάτων και ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, προβλέψεις για αναδιάρθρωση, εκποιήσεις ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, δικαστικούς διακανονισμούς και αντιλογισμούς προβλέψεων. Η παράγραφος 59 δεν προτίθεται να αλλάξει την κατάταξη κάθε τέτοιου στοιχείου εσόδων ή εξόδων, από συνήθη σε έκτακτα (όπως ορίστηκε στο ΔΛΠ 8) ή να μεταβάλλει τον τρόπο αποτίμησής του. Ωστόσο, η γνωστοποίηση που συνιστάται από την ανωτέρω παράγραφο μεταβάλλει στην ουσία το επίπεδο στο οποίο εκτιμάται η σημαντικότητα τέτοιων στοιχείων για τους σκοπούς της γνωστοποίησης, από επίπεδο επιχείρησης συνολικά, σε επίπεδο τομέα.
61. **Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, το συνολικό ποσό των σημαντικών μη ταμειακών εξόδων, εκτός από την απόσβεση ενσώματων και άυλων στοιχείων για την οποία η παράγραφος 58 απαιτεί ξεχωριστή γνωστοποίηση, τα οποία, έξοδα, είχαν συμπεριληφθεί στα έξοδα του τομέα και, συνεπώς, είχαν αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό του αποτελέσματος του τομέα.**
62. Το ΔΛΠ 7 επιβάλλει στην επιχείρηση να παρουσιάσει μια κατάσταση ταμειακών ροών, που απεικονίζει ξεχωριστά τις ταμειακές ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Το ΔΛΠ 7 σημειώνει ότι η γνωστοποίηση πληροφοριών για τις ταμειακές ροές για κάθε παρουσιαζόμενο επιχειρηματικό και γεωγραφικό τομέα είναι αναγκαία για την κατανόηση της συνολικής χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης, της ρευστότητας και των ταμειακών ροών. Το ΔΛΠ 7 ενθαρρύνει τη γνωστοποίηση τέτοιων πληροφοριών. Το παρόν Πρότυπο ενθαρρύνει επίσης τις γνωστοποιήσεις των κατά τομέα ταμειακών ροών, που υποδεικνύονται από το ΔΛΠ 7. Επιπρόσθετα, ενθαρρύνει τη γνωστοποίηση των σημαντικών μη ταμειακών εσόδων, που είχαν συμπεριληφθεί στα έσοδα του τομέα και συνεπώς έχουν προστεθεί κατά τη αποτίμηση του αποτελέσματος του τομέα.

63. *Μια επιχείρηση που παρέχει γνωστοποιήσεις των ταμειακών ροών ενός τομέα, όπως συνιστάται από το ΔΛΠ 7, δε χρειάζεται να γνωστοποιεί και το έξοδο απόσβεσης των ενσώματων και άυλων στοιχείων, σύμφωνα με την παράγραφο 58 ή τα μη ταμειακά έξοδα, σύμφωνα με την παράγραφο 61.*
64. *Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, το συνολικό μερίδιο της επιχείρησης στο καθαρό κέρδος ή τη ζημία των συγγενών εταιριών, των κοινοπραξιών ή άλλων συμμετοχών, που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εφόσον όλες οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων αυτών εμπίπτουν ουσιαστικά στον παρουσιαζόμενο τομέα.*
65. *Μολονότι, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, γνωστοποιείται ένα μόνο συνολικό ποσό, κάθε συγγενής εταιρία, κοινοπραξία ή άλλη επένδυση που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αξιολογείται ξεχωριστά για να προσδιοριστεί αν οι εργασίες της ουσιαστικά εμπίπτουν μέσα στον ίδιο τομέα.*
66. *Αν το συνολικό μερίδιο μιας επιχείρησης στο καθαρό κέρδος ή ζημία των συγγενών εταιριών, των κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, γνωστοποιείται από τον προς πληροφόρηση τομέα, τότε πρέπει επίσης να γνωστοποιείται από τον τομέα αυτό και η συνολική επένδυση στις συγγενείς και στις κοινοπραξίες αυτές.*
67. *Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει μια συμφωνία μεταξύ των πληροφοριών που γνωστοποιούνται για τους προς πληροφόρηση τομείς και των συγκεντρωτικών πληροφοριών των ενοποιημένων ή των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Κατά την παρουσίαση της συμφωνίας, τα έσοδα του τομέα πρέπει να συμφωνηθούν με τα έσοδα της επιχείρησης από εξωτερικούς πελάτες (που περιλαμβάνει γνωστοποίηση του ποσού των εσόδων της επιχείρησης από εξωτερικούς πελάτες, οι οποίοι δεν περιλαμβάνονται σε οποιοδήποτε τομέα). Το αποτέλεσμα του τομέα πρέπει να συμφωνηθεί προς ένα συγκρίσιμο μέτρο του κέρδους ή της ζημίας εκμετάλλευσης της επιχείρησης, όπως επίσης και με το καθαρό κέρδος ή ζημία της επιχείρησης. Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα πρέπει να συμφωνηθούν με τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και οι υποχρεώσεις του τομέα πρέπει να συμφωνηθούν με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.*

Δευτερεύουσα κατά τομέα πληροφόρηση

68. *Οι παράγραφοι 50-67 καθορίζουν τους κανόνες γνωστοποίησης που εφαρμόζονται για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, με βάση τον πρωτεύοντα τύπο πληροφόρησης που ακολουθεί η επιχείρηση. Οι παράγραφοι 69-72 καθορίζουν τους κανόνες γνωστοποίησης που εφαρμόζονται για κάθε προς πληροφόρηση τομέα, με βάση το δευτερεύοντα τύπο παρουσίασης που ακολουθεί η επιχείρηση, ως εξής:*
- (α) *Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς, οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του δευτερεύοντα τύπου καθορίζονται στην παράγραφο 69.*
- (β) *Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων (όπου παράγονται τα προϊόντα της επιχείρησης ή όπου είναι εγκαταστημένες οι υπηρεσίες παροχής των υπηρεσιών της), οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τον δευτερεύοντα τύπο προσδιορίζονται στις παραγράφους 70 και 71.*
- (γ) *Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των πελατών της (όπου πωλούνται τα προϊόντα της ή παρέχονται οι υπηρεσίες της), οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του δευτερεύοντα τύπου προσδιορίζονται στις παραγράφους 70 και 72.*
69. *Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης για την παρουσίαση πληροφοριών του τομέα είναι οι επιχειρηματικοί τομείς, πρέπει να παρουσιάζει επίσης τις ακόλουθες πληροφορίες:*
- (α) *Τα έσοδα του τομέα από τους εξωτερικούς πελάτες κατά γεωγραφική περιοχή, βάσει της γεωγραφικής τοποθεσίας των πελατών του, για κάθε γεωγραφικό τομέα του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις σε όλους τους εξωτερικούς πελάτες.*
- (β) *Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα κατά γεωγραφική τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων, για κάθε γεωγραφικό τομέα του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.*

ΔΛΠ 14

- (γ) Το συνολικό κόστος που προέκυψε κατά τη διάρκεια της περιόδου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας περιόδων [ενσώματα πάγια και άυλα περιουσιακά στοιχεία] κατά γεωγραφική τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων, για κάθε γεωγραφικό τομέα του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.
70. Αν ο πρωτεύων τύπος για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών μιας επιχείρησης είναι οι γεωγραφικοί τομείς (βασίζονται είτε στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων είτε στην τοποθεσία των πελατών), πρέπει επίσης να παρουσιάζονται οι ακόλουθες κατά τομέα πληροφορίες, για κάθε επιχειρηματικό τομέα του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες ή του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των επιχειρηματικών τομέων:
- (α) έσοδα τομέα από εξωτερικούς πελάτες,
- (β) τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα, και
- (γ) το συνολικό κόστος που προέκυψε κατά τη διάρκεια της περιόδου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων από μία περιόδων [ενσώματα πάγια και άυλα περιουσιακά στοιχεία].
71. Αν ο πρωτεύων τύπος για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών μιας επιχείρησης είναι οι γεωγραφικοί τομείς, που βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων και αν η τοποθεσία των πελατών του είναι διαφορετική από την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων του, τότε η επιχείρηση πρέπει επίσης να παρουσιάζει τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες, για κάθε γεωγραφικό τομέα βασισμένο στους πελάτες, του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες.
72. Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών είναι οι γεωγραφικοί τομείς, που βασίζονται στην τοποθεσία των πελατών και αν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης ευρίσκονται σε διαφορετικούς γεωγραφικούς χώρους από εκείνους των πελατών της, τότε η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει επίσης τις ακόλουθες κατά τομέα πληροφορίες, για κάθε γεωγραφικό τομέα βασισμένο στα περιουσιακά στοιχεία, του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες ή τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10 % ή περισσότερο των σχετικών ενοποιημένων κονδυλίων ή των συνολικών ποσών της επιχείρησης:
- (α) τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα κατά γεωγραφική τοποθεσία των στοιχείων αυτών, και
- (β) το συνολικό κόστος που προέκυψε κατά τη διάρκεια της περιόδου για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, τα οποία αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων από μια περιόδους [ενσώματα πάγια και άυλα περιουσιακά στοιχεία] ανά τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων.

Υποδείγματα γνωστοποιήσεων τομέα

73. Το προσάρτημα Β αυτού του Προτύπου παρουσιάζει ένα ενδεικτικό παράδειγμα των γνωστοποιήσεων για τους πρωτεύοντες και τους δευτερεύοντες τύπους παρουσίασης που απαιτούνται από αυτό το Πρότυπο.

Λοιπά θέματα γνωστοποιήσεων

74. Αν ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας, για τον οποίο παρέχονται πληροφορίες προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τον ανώτερο εκτελεστικό διευθυντή, δεν υπόκειται σε παρουσίαση, επειδή ένα πολύ μεγάλο μέρος των εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε άλλους τομείς, μολονότι τα έσοδά του από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10 % ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις σε όλους τους εξωτερικούς πελάτες, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός, καθώς και τα ποσά των εσόδων από (α) πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και (β) τις εσωτερικές πωλήσεις σε άλλους τομείς.
75. Κατά την αποτίμηση και απεικόνιση των εσόδων του τομέα από συναλλαγές με άλλους τομείς, οι μεταφορές μεταξύ τομέων πρέπει να αποτιμούνται στη βάση που η επιχείρηση πραγματικά χρησιμοποίησε για να τιμολογήσει αυτές τις μεταβιβάσεις. Η βάση της τιμολόγησης των (διατομεακών μεταβιβάσεων) μεταφορών μεταξύ τομέων και κάθε αλλαγή σε αυτή πρέπει να γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

76. **Οι μεταβολές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές για την παρουσίαση του τομέα, που έχουν μια ουσιώδη επίδραση στις πληροφορίες του τομέα, πρέπει να γνωστοποιούνται, ενώ και οι κατά τομέα πληροφορίες της προηγούμενης περιόδου, που παρουσιάζονται για συγκριτικούς σκοπούς, πρέπει να επαναδιατυπώνονται, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον. Η γνωστοποίηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει μια περιγραφή του είδους της μεταβολής, των λόγων που την επέβαλαν, του γεγονότος ότι οι συγκριτικές πληροφορίες έχουν επαναδιατυπωθεί ή του ότι αυτό είναι πρακτικά αδύνατον και του οικονομικού αποτελέσματος της μεταβολής, αν είναι εύλογα προσδιοριστέο. Αν μία επιχείρηση αλλάξει την εξατομίκευση των τομέων της και δεν επαναδιατυπώνει τις κατά τομέα πληροφορίες της προηγούμενης περιόδου στη νέα βάση, γιατί αυτό είναι πρακτικά αδύνατον, τότε για το σκοπό της σύγκρισης, η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τις πληροφορίες για τους τομείς τόσο, για την παλαιά όσο και τη νέα μορφή τους, στο έτος στο οποίο αλλάζει την εξατομίκευση των τομέων της.**
77. Οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές που έχουν υιοθετηθεί από την επιχείρηση αντιμετωπίζονται στο ΔΛΠ 8. Το ΔΛΠ 8 ορίζει ότι οι μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να γίνονται μόνον αν απαιτείται από νόμο ή από ένα αρμόδιο όργανο θέσπισης λογιστικών προτύπων ή εφόσον η μεταβολή θα έχει ως αποτέλεσμα μία πλέον αρμόζουσα παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.
78. Οι μεταβολές στις υιοθετημένες λογιστικές αρχές σε επίπεδο επιχείρησης, που επηρεάζουν την κατά τομέα πληροφόρηση, αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Εκτός αν ένα νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο καθορίζει διαφορετικά, το ΔΛΠ 8 απαιτεί ότι μια μεταβολή λογιστικής αρχής πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά και ότι οι πληροφορίες για την προηγούμενη περίοδο πρέπει να επαναδιατυπώνονται, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον, (βασικός χειρισμός) ή ότι η σωρευμένη επίπτωση της μεταβολής, πρέπει να περιληφθεί στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας της επιχείρησης για την τρέχουσα περίοδο (επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός). Αν ακολουθείται ο βασικός χειρισμός, οι πληροφορίες των τομέων για την προηγούμενη περίοδο επαναδιατυπώνονται. Αν ακολουθείται ο επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός, η σωρευμένη προσαρμογή, που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της επιχείρησης, περιλαμβάνεται στο αποτέλεσμα των τομέων, αν αυτή αποτελεί οργανικό κονδύλι που μπορεί να επιρριφθεί ή να κατανεμηθεί εύλογα στους τομείς. Στην τελευταία περίπτωση, το ΔΛΠ 8 μπορεί να απαιτεί ξεχωριστή γνωστοποίηση, αν το μέγεθος, το είδος ή η περίπτωση της προσαρμογής είναι τέτοια, ώστε η γνωστοποίησή της να είναι χρήσιμη για να εξηγηθεί η απόδοση της επιχείρησης για την περίοδο.
79. Μερικές μεταβολές λογιστικών αρχών αφορούν ειδικά την κατά τομέα πληροφόρηση. Ως παραδείγματα αναφέρονται οι μεταβολές στην εξατομίκευση των τομέων και μεταβολές στη βάση κατανομής των εσόδων και εξόδων στους τομείς. Τέτοιες αλλαγές μπορεί να έχουν μία ουσιώδη επίδραση στην κατά τομέα πληροφόρηση, αλλά δεν αλλάζουν τη συνολική χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρουσιάζεται για την επιχείρηση. Για να είναι σε θέση οι χρήστες να κατανοούν τις μεταβολές και να εκτιμούν τις τάσεις, η κατά τομέα πληροφόρηση για την προηγούμενη περίοδο, που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις για συγκριτικούς σκοπούς, επαναδιατυπώνεται, αν είναι δυνατόν, για να απεικονίζει τη νέα λογιστική αρχή.
80. Η παράγραφος 75 ορίζει ότι, για τους σκοπούς της κατά τομέα πληροφόρησης, οι μεταφορές μεταξύ τομέων πρέπει να αποτιμώνται στη βάση που η επιχείρηση πραγματικά χρησιμοποίησε για να τιμολογήσει αυτές τις μεταβιβάσεις. Αν μία επιχείρηση μεταβάλλει τη μέθοδο που πραγματικά χρησιμοποίησε για να τιμολογήσει τις μεταφορές μεταξύ τομέων, αυτό δεν αποτελεί μεταβολή λογιστικής αρχής για την οποία τα κατά τομέα δεδομένα της προηγούμενης περιόδου πρέπει να επαναδιατυπωθούν σύμφωνα με την παράγραφο 76. Όμως, η παράγραφος 75 απαιτεί γνωστοποίηση της μεταβολής.
81. **Η επιχείρηση πρέπει να παρέχει πληροφορίες για τους τύπους των προϊόντων και υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνονται σε κάθε παρουσιαζόμενο επιχειρηματικό τομέα, καθώς και για τη σύνθεση του κάθε παρουσιαζόμενου γεωγραφικού τομέα, τόσο πρωτεύοντα όσο και δευτερεύοντα, αν οι πληροφορίες αυτές δε γνωστοποιούνται κάπου αλλού στις οικονομικές καταστάσεις ή σε άλλο σημείο της χρηματοοικονομικής έκθεσης.**
82. Για να εκτιμηθεί η επίδραση θεμάτων όπως, οι αλλαγές στη ζήτηση, οι μεταβολές στην τιμή των υλών ή άλλων συντελεστών παραγωγής και η ανάπτυξη εναλλακτικών προϊόντων και διαδικασιών σε ένα επιχειρηματικό τομέα, είναι απαραίτητη η γνώση των δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται σε αυτόν τον τομέα. Ομοίως, για να εκτιμηθεί η επίδραση των μεταβολών του οικονομικού και πολιτικού περιβάλλοντος πάνω στους κινδύνους και στους συντελεστές αποδόσεων ενός γεωγραφικού τομέα, είναι σημαντική η γνώση της σύνθεσης του γεωγραφικού αυτού τομέα.

ΔΛΠ 15

83. Τομείς που παρουσιάζονταν προηγουμένως, αλλά δεν πληρούν πλέον τα ποσοτικά όρια, δεν παρουσιάζονται ξεχωριστά. Μπορεί να μην πληρούν πλέον αυτά τα όρια, για παράδειγμα, εξ αιτίας ενός περιορισμού στη ζήτηση ή μιας μεταβολής στη στρατηγική της διοίκησης ή γιατί ένα μέρος των εργασιών του τομέα έχει πωληθεί ή ενοποιηθεί με άλλους τομείς. Μια εξήγηση των λόγων που ένας προηγουμένως παρουσιαζόμενος τομέας έπαυσε να παρουσιάζεται πλέον, μπορεί επίσης να είναι χρήσιμη για την επιβεβαίωση των προσδοκιών, αναφορικά με τις φθίνουσες αγορές και τις μεταβολές στις στρατηγικές της επιχείρησης.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

84. *Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1998. Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να το εφαρμόσουν και ενωρίτερα. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο αντί του αρχικού ΔΛΠ 14, για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1998, τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Αν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτική πληροφόρηση για περιόδους πριν από την ημερομηνία εφαρμογής ή για ενωρίτερα εκούσια εφαρμογή αυτού του Προτύπου, απαιτείται η επαναδιατύπωση των δεδομένων του τομέα, που περιλαμβάνονται στις πιο πάνω καταστάσεις, για λόγους συμμόρφωσης με τους κανόνες αυτού του Προτύπου, εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατόν, οπότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.*

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 15
(ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)**

Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1981. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της ΕΔΛΠ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Δήλωση συμβουλίου τον Οκτώβριο 1989	
Πεδίο εφαρμογής	1-5
Επεξηγήσεις	6-7
Αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών	8-18
Μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης	11
Μέθοδος του τρέχοντος κόστους	12-18
Υφιστάμενη κατάσταση	19-20
Ελάχιστες γνωστοποιήσεις	21-25
Άλλες γνωστοποιήσεις	26
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	27

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΝ ΟΚΤΩΒΡΙΟ 1989

Κατά τη συνεδρίαση του Οκτωβρίου 1989, το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ αποδέχθηκε να προστεθεί η ακόλουθη δήλωση στο ΔΛΠ 15 «Πληροφορίες που εμφανίζουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών»:

ΔΛΠ 15

«Η διεθνής συναίνεση για τη γνωστοποίηση πληροφοριών που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, που αναμενόταν κατά την έκδοση του ΔΛΠ 15, δεν επιτεύχθηκε. Ως αποτέλεσμα, το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ αποφάσισε ότι οι επιχειρήσεις δε χρειάζεται να γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτεί το ΔΛΠ 15, για να ανταποκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Όμως, το Συμβούλιο προτρέπει τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν τέτοιες πληροφορίες και, όσες το πράττουν, να αποκαλύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται από το ΔΛΠ 15».

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, στις αποτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης της επιχείρησης και της οικονομικής θέσης αυτής.**
2. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 6 «λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών».
3. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις των οποίων τα επίπεδα εσόδων, κερδών, περιουσιακών στοιχείων ή απασχόλησης προσωπικού είναι σημαντικά, στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο αυτές λειτουργούν. Στις περιπτώσεις που, εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις της, η μητρική εταιρεία συντάσσει και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι απαιτούμενες από το Πρότυπο αυτό πληροφορίες μπορεί να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση.
4. Δεν απαιτείται η παροχή των πληροφοριών του παρόντος Προτύπου, προκειμένου για θυγατρική επιχείρηση που λειτουργεί στη χώρα στην οποία εδρεύει η μητρική της, εφόσον οι πληροφορίες αυτές παρέχονται από τη μητρική εταιρεία σε ενοποιημένη βάση. Για τις θυγατρικές επιχειρήσεις που λειτουργούν σε χώρα διαφορετική από εκείνη της έδρας της μητρικής εταιρείας, η παροχή των απαιτούμενων από αυτό το Πρότυπο πληροφοριών είναι αναγκαία μόνο στην περίπτωση που, στη χώρα στην οποία λειτουργεί η θυγατρική, έχει καθιερωθεί στην πράξη η παροχή παρόμοιων πληροφοριών από επιχειρήσεις σημαντικής οικονομικής σπουδαιότητας.
5. Για να προωθηθεί η παροχή κατατοπιστικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνιστάται και οι λοιπές οικονομικές μονάδες να παρέχουν πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ

6. Οι τιμές μεταβάλλονται με το χρόνο εξαιτίας διαφόρων ειδικών ή γενικών οικονομικών και κοινωνικών παραγόντων. Ειδικές συνθήκες, όπως μεταβολές στην προσφορά και ζήτηση και τεχνολογικές αλλαγές, μπορεί να προκαλούν σημαντική αύξηση ή μείωση των επί μέρους τιμών, ανεξάρτητα της μιας από την άλλη. Επιπρόσθετα, γενικοί παράγοντες, μπορούν να προκαλέσουν μεταβολή του γενικού επιπέδου των τιμών και, συνεπώς, της γενικής αγοραστικής δύναμης του χρήματος.
7. Στις περισσότερες χώρες η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές του γενικού επιπέδου των τιμών ή οι μεταβολές των επιμέρους τιμών των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων παγίων ή υποτίμησης των αποθεμάτων ή άλλων κυκλοφοριακών περιουσιακών στοιχείων, λόγω αποτίμησης τους στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Οι απαιτούμενες από αυτό το Πρότυπο πληροφορίες σκοπεύουν στην ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης αναφορικά με τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Ωστόσο, οι οικονομικές καταστάσεις, είτε έχουν καταρτιστεί με βάση τους κανόνες του ιστορικού κόστους, είτε με βάση μέθοδο που λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, δεν αποσκοπούν στο να παρουσιάσουν άμεσα, την αξία της επιχείρησης ως σύνολο.

ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

8. **Οι επιχειρήσεις στις οποίες έχει εφαρμογή αυτό το Πρότυπο πρέπει να παρέχουν πληροφορίες με τις οποίες να γνωστοποιούνται τα στοιχεία που αναφέρονται στις παραγράφους 21 μέχρι 23, χρησιμοποιώντας μία λογιστική μέθοδο που λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.**

ΔΛΠ 15

9. Υπάρχουν αρκετοί τρόποι παρουσίασης των οικονομικών πληροφοριών στις οποίες αντιμετωπίζεται το θέμα των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών. Σύμφωνα με έναν απ' αυτούς, οι οικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται με βάση τη γενική αγοραστική δύναμη. Άλλος τρόπος είναι η υιοθέτηση του τρέχοντος κόστους, αντί του ιστορικού, με βάση το οποίο καταχωρούνται οι συγκεκριμένες μεταβολές των τιμών των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Ένας τρίτος τρόπος συνδυάζει χαρακτηριστικά των δύο προηγούμενων.
10. Με οποιονδήποτε από τους τρόπους αυτούς, οι βασικές μέθοδοι για τον προσδιορισμό του εσόδου είναι δύο. Η μία δέχεται ως έσοδο εκείνο που προκύπτει, αφού προηγουμένως θα έχει διατηρηθεί η γενική αγοραστική δύναμη των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Η άλλη δέχεται ως έσοδο εκείνο που προκύπτει, αφού προηγουμένως θα έχει διατηρηθεί η λειτουργική ικανότητα της επιχείρησης και μπορεί να περιλαμβάνει ή όχι, μία αναπροσαρμογή με βάση το γενικό επίπεδο των τιμών.

Μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης

11. Η μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης περιλαμβάνει την επαναδιατύπωση ορισμένων ή όλων των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών. Οι προτείνοντες αυτή τη μέθοδο υπογραμμίζουν ότι η επαναδιατύπωση με βάση το γενικό επίπεδο των τιμών, μεταβάλλει τη λογιστική μονάδα, χωρίς να αλλάξει τις βάσεις αποτίμησης. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, το αποτέλεσμα θα εμπεριέχει κανονικά την επίδραση από τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο δείκτη στις αποσβέσεις, στο κόστος πωλήσεων και στα καθαρά νομισματικά στοιχεία και καταχωρείται αφού προηγουμένως έχει διατηρηθεί η γενική αγοραστική δύναμη των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης.

Μέθοδος του τρέχοντος κόστους

12. Η μέθοδος του τρέχοντος κόστους απαντάται σε έναν αριθμό διαφορετικών μεθόδων. Γενικά, οι μέθοδοι αυτοί χρησιμοποιούν το κόστος αντικατάστασης, ως κύρια βάση αποτίμησης. Αν, όμως το κόστος αντικατάστασης είναι υψηλότερο τόσο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όσο και από την παρούσα αξία, η υψηλότερη μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και της παρούσας αξίας χρησιμοποιείται συνήθως ως βάση αποτίμησης.
13. Το κόστος αντικατάστασης ενός συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου, προσδιορίζεται κατά κανόνα με βάση το τρέχον κόστος κτήσης ενός όμοιου, καινούργιου ή μεταχειρισμένου, περιουσιακού στοιχείου ή μιας ισοδύναμης ικανότητας παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αντιπροσωπεύει συνήθως την καθαρή τιμή πώλησής του. Η παρούσα αξία αντιπροσωπεύει την τρέχουσα εκτίμηση μελλοντικών καθαρών εισπράξεων, που αναμένεται να προκύψουν από αυτό το περιουσιακό στοιχείο, οι οποίες πρέπει να προεξοφληθούν κατάλληλα.
14. Συχνά χρησιμοποιούνται ειδικοί δείκτες τιμών για τον προσδιορισμό του τρέχοντος κόστους κάποιων στοιχείων, ιδίως όταν τα στοιχεία αυτά δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο πρόσφατης συναλλαγής ή όταν δεν υπάρχουν τιμοκατάλογοι ή η χρησιμοποίηση τιμοκαταλόγων δεν είναι πρακτικά δυνατή.
15. Κατά κανόνα, οι μέθοδοι του τρέχοντος κόστους επιβάλλουν όπως λαμβάνονται υπόψη οι επιδράσεις στις αποσβέσεις και στο κόστος πωλήσεων, από τις μεταβολές των τιμών, που αφορούν ειδικότερα την επιχείρηση. Στις περισσότερες από τις μεθόδους αυτές επιβάλλεται επίσης η εφαρμογή κάποιας μορφής προσαρμογών, που κοινό γνώρισμα έχουν τη γενική αναγνώριση της αλληλεπίδρασης μεταξύ μεταβαλλόμενων τιμών και της χρηματοδότησης μιας επιχείρησης. Όπως αναφέρεται στις παραγράφους 16-18, υπάρχουν διαφορές απόψεων σχετικά με τη μορφή αυτών των προσαρμογών.
16. Σε ορισμένες μεθόδους τρέχοντος κόστους απαιτείται μία προσαρμογή που απεικονίζει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών σε όλα τα καθαρά νομισματικά στοιχεία, περιλαμβανομένων και των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, οδηγώντας την επιχείρηση σε ζημία από τα καθαρά νομισματικά περιουσιακά στοιχεία της ή σε κέρδος από τις υπάρχουσες καθαρές νομισματικές υποχρεώσεις της σε περίπτωση ανόδου των τιμών και το αντίθετο. Άλλες μέθοδοι περιορίζουν αυτή τη προσαρμογή μόνο στα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο κίνησης της επιχείρησης. Και οι δύο αυτοί τρόποι προσαρμογής αναγνωρίζουν ότι, όχι μόνο τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία αλλά, επίσης και τα νομισματικά στοιχεία αποτελούν σημαντικούς παράγοντες της λειτουργικής ικανότητας της επιχείρησης. Χαρακτηριστικό γνώρισμα των μεθόδων του τρέχοντος κόστους, που περιγράφηκαν ανωτέρω, είναι ότι δέχονται ως αποτέλεσμα εκείνο που προκύπτει, αφού προηγουμένως θα έχει διατηρηθεί η λειτουργική ικανότητα της επιχείρησης.
17. Σύμφωνα με μία άλλη άποψη, δεν είναι απαραίτητο να περιλαμβάνεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το πρόσθετο κόστος αντικατάστασης των περιουσιακών στοιχείων, στο μέτρο που αυτά χρηματοδοτούνται με δανεισμό. Οι μέθοδοι που βασίζονται στην άποψη αυτή, εμφανίζουν ως αποτέλεσμα εκείνο που προκύπτει, αφού προηγουμένως θα έχει διατηρηθεί το μέρος της λειτουργικής ικανότητας της επιχείρησης, που χρηματοδοτείται από ίδια κεφάλαια. Τούτο επιτυγχάνεται, για παράδειγμα, με τη μείωση του συνολικού ποσού προσαρμογής των αποσβέσεων, του κόστους πωλήσεων και, όταν το απαιτεί η μέθοδος, του νομισματικού κεφαλαίου κίνησης, ανάλογα με το ποσοστό που προκύπτει από τη σχέση των ξένων κεφαλαίων προς το σύνολο ξένων και ιδίων κεφαλαίων.

18. Μερικές μέθοδοι τρέχοντος κόστους εφαρμόζουν ένα δείκτη γενικού επιπέδου τιμών στο ποσό των ιδίων κεφαλαίων. Με τον τρόπο αυτό φαίνεται κατά πόσο έχει διατηρηθεί η γενική αγοραστική δύναμη των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, όταν στη διάρκεια της περιόδου η αύξηση του κόστους αντικατάστασης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης είναι μικρότερη από τη μείωση που έχει επέλθει, στην ίδια περίοδο, στην αγοραστική δύναμη του ποσού των ιδίων κεφαλαίων της. Μερικές φορές, ο υπολογισμός αυτός απλά σημειώνεται για να καταστήσει δυνατή τη σύγκριση μεταξύ καθαρών περιουσιακών στοιχείων εκφρασμένων σε γενική αγοραστική δύναμη και καθαρών περιουσιακών στοιχείων σε τρέχον κόστος. Σύμφωνα με άλλες μεθόδους, οι οποίες δέχονται ως αποτέλεσμα εκείνο που προκύπτει αφού προηγουμένως θα έχει διατηρηθεί η γενική αγοραστική δύναμη των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, η διαφορά μεταξύ των ανωτέρω δύο ποσών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, αντιμετωπίζεται ως κέρδος ή ζημία των μετόχων.

Υφιστάμενη κατάσταση

19. Μολονότι μερικές φορές, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση παρέχεται με τη χρησιμοποίηση των διάφορων μεθόδων, που αναφέρθηκαν πιο πάνω, αναφορικά με τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών, είτε με τις κύριες, είτε με συμπληρωματικές οικονομικές καταστάσεις, δεν υπάρχει ακόμα κάποια διεθνώς αποδεκτή κοινή γραμμή σε αυτό το θέμα. Συνεπώς, η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πιστεύει ότι απαιτείται περισσότερη εμπειρία, πριν αντιμετωπιστεί η περίπτωση να ζητηθεί από τις επιχειρήσεις να καταρτίζουν τις κύριες οικονομικές καταστάσεις τους χρησιμοποιώντας κάποιο πλήρες και ομοιόμορφο σύστημα απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών. Στο μεταξύ, θα ήταν χρήσιμο για την πρόοδο πάνω στο θέμα αυτό, αν οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν τις κύριες οικονομικές καταστάσεις με βάση το ιστορικό κόστος, παρείχαν επίσης, συμπληρωματικές πληροφορίες αναφορικά με τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.
20. Υπάρχουν διάφορες προτάσεις ως προς τα στοιχεία που θα περιλαμβάνονται στις συμπληρωματικές αυτές πληροφορίες, που διαβαθμίζονται σε προτάσεις που απαιτούν την παράθεση μερικών μόνο στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και φθάνουν μέχρι εκείνες που απαιτούν την παροχή εκτεταμένων γνωστοποιήσεων για την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και τον ισολογισμό. Επιθυμία αποτελεί η ύπαρξη διεθνώς καθιερωμένων ελάχιστων στοιχείων, που θα περιλαμβάνονται σε αυτές τις πληροφορίες.

ΕΛΑΧΙΣΤΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

21. **Τα στοιχεία που πρέπει να παρέχονται είναι:**
- (α) **το ποσό της προσαρμογής ή το προσαρμοσμένο ποσό των αποσβέσεων των ενσώματων παγίων,**
 - (β) **το ποσό της προσαρμογής ή το προσαρμοσμένο ποσό του κόστους των πωλήσεων,**
 - (γ) **οι προσαρμογές που σχετίζονται με νομισματικά στοιχεία και οι επιδράσεις στα ξένα ή στα ίδια κεφάλαια, εφόσον οι προσαρμογές αυτές λήφθηκαν υπόψη, στα πλαίσια της ακολουθούμενης λογιστικής μεθόδου, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, και**
 - (δ) **η συνολική επίδραση στα αποτελέσματα από προσαρμογές που αναφέρονται στα πιο πάνω σημεία (α) και (β) και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, στο σημείο (γ), καθώς και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία, που στα πλαίσια της ακολουθούμενης λογιστικής μεθόδου, φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.**
22. **Εφόσον ακολουθείται μία μέθοδος του τρέχοντος κόστους, πρέπει να γνωστοποιείται το τρέχον κόστος των ενσώματων παγίων και των αποθεμάτων.**
23. **Οι επιχειρήσεις πρέπει να περιγράφουν τις μεθόδους που ακολούθησαν, καθώς και το είδος των δεικτών που χρησιμοποίησαν, για να διαμορφώσουν τις απαιτούμενες από τις παραγράφους 21 και 22 πληροφορίες.**
24. **Οι απαιτούμενες από τις παραγράφους 21 μέχρι 23 πληροφορίες, αν δεν παρέχονται με τις κύριες οικονομικές καταστάσεις, παρέχονται σε συμπληρωματική βάση.**
25. Στις περισσότερες χώρες οι πληροφορίες αυτές είναι συμπληρωματικές, αλλά δεν αποτελούν μέρος των κύριων οικονομικών καταστάσεων. Το Πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή στις αρχές λογιστικής και πληροφόρησης τις οποίες η επιχείρηση οφείλει να εφαρμόζει για την κατάρτιση των κύριων οικονομικών καταστάσεών της, εκτός εάν οι καταστάσεις αυτές συντάσσονται με τρόπο, που λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.

ΔΛΠ 16

ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

26. Συνιστάται στις επιχειρήσεις η παροχή επιπρόσθετων γνωστοποιήσεων και ιδιαίτερα ένα σχολιασμό της σημασίας των παρεχόμενων πληροφοριών, στα πλαίσια των ειδικότερων συνθηκών που διέπουν την επιχείρηση. Συνήθως είναι χρήσιμη και η γνωστοποίηση προσαρμογών, που έγιναν στις προβλέψεις φόρων ή στα υπόλοιπα φόρων.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

27. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 6 «λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών» και εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1983.**

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 16
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1998)**

Ενσώματα πάγια

Το ΔΛΠ 16, «λογιστική για τα ενσώματα πάγια», εγκρίθηκε τον Μάρτιο 1982.

Το Δεκέμβριο 1993, το ΔΛΠ 16 είχε αναθεωρηθεί ως μέρος του προγράμματος συγκρισιμότητας και βελτιώσεων των οικονομικών καταστάσεων. Κατέστη το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» (ΔΛΠ 16 αναθεωρημένο 1993).

Τον Ιούλιο του 1997, όταν το ΔΛΠ 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» εγκρίθηκε, η παράγραφος 66(ε) του ΔΛΠ 16 (αναθεωρημένο 1993) [δηλαδή παράγραφος 60(ε) αυτού του Προτύπου] τροποποιήθηκε.

Τον Απρίλιο και Ιούλιο 1998, διάφορες παράγραφοι του ΔΛΠ 16 (αναθεωρημένο 1993) αναθεωρήθηκαν για να είναι συνεπείς προς τα ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998) «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» και ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Το αναθεωρημένο πρότυπο [ΔΛΠ 16 (αναθεωρημένο 1998)] τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999.

Τον Απρίλιο του 2000 η παράγραφος 4 διορθώθηκε από το ΔΛΠ 40, «επενδύσεις σε ακίνητα». Το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001.

Τον Ιανουάριο του 2001 η παράγραφος 2 διορθώθηκε από το ΔΛΠ 41, «γεωργία». Το ΔΛΠ 41 εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

Οι διερμηνείες που ακολουθούν αφορούν το ΔΛΠ 16:

- Διερμηνεία ΜΕΔ-14: «ενσώματα πάγια — αποζημίωση για απομείωση ή ζημία στοιχείων».
- Διερμηνεία ΜΕΔ-23: «ενσώματα πάγια — κόστος σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών».

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-5
Ορισμοί	6
Καταχώρηση των ενσωμάτων παγίων	7-13
Αρχική αποτίμηση των ενσωμάτων παγίων	14-22
Στοιχεία κόστους	15-20

ΔΛΠ 16

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων	21-22
Μεταγενέστερες δαπάνες	23-27
Αποτίμηση μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης	28-52
Βασικός χειρισμός	28
Επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός	29-40
Αναπροσαρμογές αξίας	30-40
Απόσβεση	41-52
Επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής	49-51
Επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης	52
Δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας — ζημιές απομείωσης	53-54
Αποσύρσεις και διαθέσεις	55-59
Γνωστοποιήσεις	60-66
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	67-68

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των Ενσώματων Παγίων. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν, ο σωστός χρόνος της καταχώρησης, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους και η δαπάνη αποσβέσεων που μέλλει να καταχωρηθεί για τα στοιχεία αυτά.

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί την καταχώρηση ενός ενσώματου παγίου στοιχείου, όταν πληρεί τον ορισμό και τα κριτήρια καταχώρησης ως περιουσιακού στοιχείου, που αναφέρονται στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων παγίων, εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.**

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- (α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41 «γεωργία»).
- (β) Μεταλλευτικά δικαιώματα, εξερεύνηση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση δραστηριοτήτων ή περιουσιακών στοιχείων, που καλύπτονται από την περίπτωση (α) ή (β), αλλά διακρινόμενα από αυτές τις δραστηριότητες ή περιουσιακά στοιχεία.

3. Σε μερικές περιπτώσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπουν να γίνεται η αρχική καταχώρηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου των ενσώματων παγίων με τη χρησιμοποίηση διαφορετικής μεθόδου από αυτή που προδιαγράφεται σε αυτό το Πρότυπο. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998) «ενοποιήσεις επιχειρήσεων» απαιτεί, τα ενσώματα πάγια που αποκτώνται από μία επιχειρηματική ενοποίηση, να αποτιμώνται αρχικώς στην εύλογη αξία ακόμη και αν αυτή υπερβαίνει το κόστος. Όμως, σε αυτές τις περιπτώσεις όλες οι άλλες πλευρές του λογιστικού χειρισμού αυτών των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, προσδιορίζονται κατά τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

ΔΛΠ 16

4. Μία επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα» μάλλον παρά το Πρότυπο αυτό για τις επενδύσεις σε ακίνητα. Μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο σε ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή αξιοποίηση για μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40 επίσης εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα.
5. Αυτό το Πρότυπο δεν εξετάζει ορισμένες πλευρές της εφαρμογής ενός πλήρους συστήματος απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών (βλέπε ΔΛΠ 15 «πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών» και 29 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες»). Όμως, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ένα τέτοιο σύστημα υποχρεούνται να συμμορφώνονται από όλες τις απόψεις με το παρόν Πρότυπο, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην αποτίμηση των ενσώματων παγίων ύστερα από την αρχική καταχώρησή τους.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ενσώματα Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που:

- (α) Κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.
- (β) Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας περιόδων.

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

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μείον την υπολειμματική αξία του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- (α) Είτε η περίοδος χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,
- (β) Είτε το πλήθος της παραγωγής ή όμοιες μονάδες που αναμένεται να αποκτηθεί από το περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση.

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

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση του αναμενόμενου κόστους διάθεσης.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που προβαίνουν με τη θέληση τους και με γνώση σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

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

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων επ' αυτού ζημιών απομείωσης.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

7. **Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο όταν:**
- (α) Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- (β) Το κόστος αυτού του στοιχείου για την επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.
8. Τα ενσώματα πάγια αποτελούν συχνά το μεγαλύτερο μέρος των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης και, για το λόγο αυτό, παίζουν σημαντικό ρόλο στην παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης της. Επιπλέον, ο προσδιορισμός, αν μια δαπάνη αντιπροσωπεύει περιουσιακό στοιχείο ή έξοδο, μπορεί να έχει σημαντική επίδραση στα εμφανιζόμενα αποτελέσματα εκμετάλλευσης μιας επιχείρησης.

9. Κατά την εξέταση αν ένα στοιχείο πληρεί το πρώτο κριτήριο για καταχώρηση, μία επιχείρηση χρειάζεται να εκτιμήσει το βαθμό της βεβαιότητας που προσαρτάται στη ροή των μελλοντικών οικονομικών οφελών επί τη βάση των διαθέσιμων τεκμηρίων κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησης. Ύπαρξη επαρκούς βεβαιότητας, ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, προϋποθέτει μια εξασφάλιση ότι η επιχείρηση θα εισπράξει τα οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο και θα αναλάβει τους συνεπαγόμενους κινδύνους. Αυτή η εξασφάλιση είναι συνήθως διαθέσιμη, μόνον όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν περιέλθει στην επιχείρηση. Πριν συμβεί αυτό, η συναλλαγή για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να ακυρωθεί, συνήθως χωρίς ουσιαστική ποινή, οπότε το στοιχείο δεν καταχωρείται.
10. Το δεύτερο κριτήριο για καταχώρηση είναι συνήθως πλήρως εκπληρούμενο, γιατί η συναλλαγή της ανταλλαγής που μαρτυρεί την αγορά του περιουσιακού στοιχείου πιστοποιεί το κόστος του. Στην περίπτωση ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, μία αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους μπορεί να γίνει από συναλλαγές με τρίτους, εκτός επιχείρησης, για την απόκτηση των υλικών, της εργασίας και των άλλων κοστολογικών δεδομένων, που χρησιμοποιούνται κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής διαδικασίας.
11. Για την εξακρίβωση του τι συνιστά ξεχωριστό στοιχείο των ενσώματων παγίων στοιχείων, απαιτείται κρίση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων του ορισμού στις συγκεκριμένες περιστάσεις ή στους συγκεκριμένους τύπους επιχειρήσεων. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία. Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης περιλαμβάνονται συνήθως στα αποθέματα και καταχωρούνται ως έξοδα όταν αναλώνονται. Όμως, μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ενσώματα πάγια, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερες της μιας περιόδους. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορεί να χρησιμοποιούνται μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων και η χρήση τους αναμένεται να είναι ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματα πάγια και αποσβένονται σε μία χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου.
12. Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι σωστό να κατανέμεται η συνολική δαπάνη ενός περιουσιακού στοιχείου στα μέρη που το συγκροτούν και να λογιστικοποιείται κάθε επί μέρους στοιχείο ξεχωριστά. Αυτό συμβαίνει, όταν τα επί μέρους στοιχεία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή ή παρέχουν οφέλη στην επιχείρηση με διαφορετικό ρυθμό, ούτως ώστε να απαιτείται η χρήση διαφορετικών συντελεστών αποσβέσεων και μεθόδων. Για παράδειγμα, ένα αεροσκάφος και οι μηχανές του είναι ανάγκη να αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστά αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία, αν έχουν διαφορετικές ωφέλιμες ζωές.
13. Ενσώματα πάγια μπορούν να αποκτηθούν για λόγους ασφαλείας ή περιβαλλοντολογικούς. Η απόκτηση τέτοιων ενσώματων παγίων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος ενσώματου παγίου στοιχείου, μπορεί να είναι αναγκαία για να λάβει η επιχείρηση τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα περιουσιακά στοιχεία της. Όταν συντρέχει αυτή η περίπτωση, οι αποκτήσεις τέτοιων ενσώματων παγίων έχουν τα χαρακτηριστικά για καταχώρηση, δεδομένου ότι επιτρέπουν στην επιχείρηση τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών οφελών από αυτά τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία, επιπλέον των οφελών που θα μπορούσε να έχει, χωρίς την απόκτηση αυτών. Πάντως, η καταχώρηση τέτοιων στοιχείων γίνεται μόνο κατά την έκταση που η προκύπτουσα λογιστική αξία τους, μαζί με την αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων, δεν υπερβαίνει το συνολικό ανακτήσιμο ποσό αυτού του στοιχείου και των σχετικών με αυτό στοιχείων. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία ενδέχεται να οφείλει να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής, για να συμμορφωθεί με τις περιβαλλοντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης επικίνδυνων χημικών προϊόντων. Οι σχετικές εργοστασιακές επεκτάσεις καταχωρούνται ως περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που είναι ανακτήσιμες γιατί, χωρίς αυτές, η επιχείρηση δεν μπορεί να βιομηχανοποιεί και να πωλεί χημικά προϊόντα.

ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ

14. **Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να καταχωρηθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει αρχικώς να αποτιμηθεί στο κόστος του.**

Στοιχεία κόστους

15. Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων αποτελείται από την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, καθώς και από κάθε άμεσα επιρριπτό κόστος για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Για τον προσδιορισμό της τιμής αγοράς, αφαιρούνται οι πάσης φύσης εκπτώσεις. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτού κόστους είναι:

- (α) Το κόστος της διαμορφώσεως του χώρου.
(β) Το αρχικό κόστος παράδοσης και μεταφοράς.

ΔΛΠ 16

- (γ) Το κόστος της εγκατάστασης.
- (δ) Επαγγελματικές αμοιβές, π.χ. για αρχιτέκτονες και μηχανικούς.
- (ε) Το εκτιμώμενο κόστος απουναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου, κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».
16. Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων εκτείνεται πέραν των συνηθών πιστωτικών όρων, το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας, καταχωρείται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν κεφαλαιοποιείται, σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού».
17. Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν στοιχείο κόστους των ενσώματων παγίων, εκτός αν μπορεί να συσχετιστούν άμεσα με την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή με το να φέρουν αυτό σε κατάσταση λειτουργίας. Ομοίως, κόστος που σχετίζεται με τη δοκιμαστική λειτουργία και με την περίοδο πριν από την έναρξη της παραγωγικής εκμετάλλευσης δεν περιλαμβάνεται στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός αν είναι απαραίτητο για να φέρει αυτό το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας. Αρχικές ζημιές λειτουργίας, που προέκυψαν πριν από την επίτευξη της προγραμματισμένης απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου, καταχωρούνται στα έξοδα.
18. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με τη χρήση των ίδιων μεθόδων, όπως και για ένα αγορασμένο στοιχείο. Αν μια επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο, όπως το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2 «αποθέματα»). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνιας ή άλλων πόρων, που προέκυψε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 «κόστος δανεισμού» καθιερώνει κριτήρια που πρέπει να πληρούνται προκειμένου το κόστος δανεισμού να μπορεί να περιληφθεί στο κόστος των ενσώματων παγίων.
19. Το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, που κατέχεται από το μισθωτή βάσει σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται χρησιμοποιώντας τις αρχές που θέτει το ΔΛΠ 17 «μισθώσεις».
20. Η λογιστική αξία των ενσώματων παγίων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 «λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης».

Ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων

21. Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή, με ένα διαφορετικό ενσώματο πάγιο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που λήφθηκε, που είναι ισοδύναμη με την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε.
22. Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή ενός όμοιου περιουσιακού στοιχείου, που έχει όμοια χρήση στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο και όμοια εύλογη αξία. Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων μπορεί επίσης να πωληθεί με ανταλλαγή για ένα συμμετοχικό δικαίωμα σε ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, δεδομένου ότι η διαδικασία πραγματοποίησης κερδών δεν έχει ολοκληρωθεί, κανένα κέρδος ή ζημία δεν καταχωρείται κατά τη συναλλαγή. Αντ' αυτού, το κόστος του νέου περιουσιακού στοιχείου είναι η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραδόθηκε. Όμως, η εύλογη αξία του ληφθέντος περιουσιακού στοιχείου μπορεί να παρέχει ένδειξη για κάποια απομείωση του παραδοθέντος περιουσιακού στοιχείου. Κάτω από αυτές τις συνθήκες, το περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε υποτιμάται και είναι αυτή η υποτιμημένη αξία που μεταφέρεται στο νέο περιουσιακό στοιχείο. Παραδείγματα ανταλλαγών όμοιων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνουν, την ανταλλαγή αεροσκαφών, ξενοδοχείων, σταθμών ανεφοδιασμού και άλλων ακίνητων ιδιοκτησιών. Αν ένα μέρος της πράξης ανταλλαγής αποτελείται από άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως μετρητά, αυτό μπορεί να δείχνει ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν έχουν όμοια αξία.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

23. **Μεταγενέστερες δαπάνες σχετιζόμενες με ήδη καταχωρημένο περιουσιακό στοιχείο των ενσώματων παγίων, πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, θα υπερβαίνουν την αρχικά εκτιμώμενη κανονική απόδοση του στοιχείου αυτού. Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στη περίοδο στην οποία γίνονται.**

ΔΛΠ 16

24. Μεταγενέστερες δαπάνες σε ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων καταχωρούνται ως περιουσιακό στοιχείο, μόνο όταν οι δαπάνες αυτές βελτιώνουν την κατάσταση του περιουσιακού στοιχείου αυτού, πέραν της αρχικώς εκτιμώμενης κανονικής απόδοσής του. Στα παραδείγματα των βελτιώσεων, οι οποίες συνεπάγονται αυξημένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, περιλαμβάνονται:
- (α) Μετατροπή μιας εγκατάστασης για να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της, που συμπεριλαμβάνει και την αύξηση της δυναμικότητάς της.
 - (β) Αντικατάσταση μερών μηχανής για να επιτευχθεί μια ουσιαστική βελτίωση στην ποιότητα των παραγομένων προϊόντων.
 - (γ) Εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών, που επιτρέπουν ουσιαστική μείωση του προηγούμενου υπολογισμένου κόστους εκμετάλλευσης.
25. Οι δαπάνες επισκευών και συντήρησης ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, γίνονται για να αποκαταστήσουν ή να διατηρήσουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία η επιχείρηση μπορεί να αναμένει από την αρχικά εκτιμώμενη κανονική απόδοση του στοιχείου των ενσώματων παγίων. Οι δαπάνες αυτές καταχωρούνται συνήθως στα έξοδα, όταν γίνονται. Για παράδειγμα, το κόστος συντήρησης ή επιδότησης των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού αποτελεί συνήθως έξοδο, δεδομένου ότι δεν αυξάνει, αλλά αποκαθιστά την αρχικά εκτιμώμενη κανονική απόδοση.
26. Ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός για τις δαπάνες που γίνονται μεταγενέστερα από την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, εξαρτάται από τις συνθήκες που είχαν ληφθεί υπόψη κατά την αρχική αποτίμηση και καταχώρηση του σχετικού στοιχείου και από το αν οι δαπάνες αυτές είναι ανακτήσιμες. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων έχει ήδη επηρεαστεί από μία απόλεια οικονομικών οφελών, οι μεταγενέστερες δαπάνες για αποκατάσταση των μελλοντικών οικονομικών οφελών, που αναμένονται από το στοιχείο αυτό, καταχωρούνται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του, εφόσον αυτή δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Αυτό συμβαίνει επίσης, όταν η τιμή αγοράς ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων ήδη αντανάκλα την υποχρέωση της επιχείρησης να πραγματοποιήσει δαπάνες στο μέλλον, που είναι αναγκαίες για να φέρουν το στοιχείο αυτό στην κατάσταση λειτουργίας του. Ένα παράδειγμα αυτού μπορούσε να είναι η απόκτηση ενός κτιρίου που χρειάζεται ανακαίνιση. Στις περιπτώσεις αυτές, οι μεταγενέστερες δαπάνες προστίθενται στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων παγίων, κατά την έκταση που αυτές μπορεί να ανακτηθούν από τη μελλοντική χρήση του.
27. Σημαντικά τμήματα ορισμένων στοιχείων των ενσώματων παγίων μπορεί να χρειάζονται αντικατάσταση κατά τακτά διαστήματα. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος μπορεί να χρειάζεται νέα εσωτερική επένδυση μετά από ένα ορισμένο αριθμό ωρών λειτουργίας ή το εσωτερικό αεροσκάφος, όπως καθίσματα και σκεύη, μπορεί να χρειάζεται αντικατάσταση αρκετές φορές κατά τη διάρκεια της ζωής του αεροσκάφους. Τα συνθετικά μέρη λογιστικοποιούνται ως ιδιαίτερα περιουσιακά στοιχεία, επειδή έχουν ωφέλιμες ζωές διαφορετικές από αυτές των στοιχείων των ενσώματων παγίων με τα οποία συνδέονται. Συνεπώς, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια καταχώρησης της παραγράφου 7, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για αντικατάσταση ή ανανέωση των επί μέρους τμημάτων, λογιστικοποιούνται όπως η αγορά ενός ξεχωριστού περιουσιακού στοιχείου, ενώ το αντικαθιστάμενο στοιχείο των ενσώματων παγίων διαγράφεται.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ

Βασικός χειρισμός

28. **Ύστερα από την αρχική καταχώρησή του ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις.**

Επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός

29. **Ύστερα από την αρχική καταχώρησή του ως περιουσιακού στοιχείου, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιαστικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**

Αναπροσαρμογές αξίας

30. Η εύλογη αξία των κτιρίων συνήθως είναι η αγοραία αξία. Αυτή η αξία προσδιορίζεται με εκτίμηση που, κανονικά, αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές με τα απαιτούμενα προσόντα.

ΔΛΠ 16

31. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση. Όταν δεν υπάρχουν στοιχεία της αγοραίας αξίας, λόγω της ιδιαίτερης φύσης των στοιχείων αυτών και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, παρά μόνο ως τμήμα μιας λειτουργούσας επιχείρησης, αυτά αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής τους.
32. Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις διακυμάνσεις της εύλογης αξίας των ενσώματων παγίων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, είναι αναγκαία μια περαιτέρω αναπροσαρμογή. Μερικά από τα στοιχεία των ενσώματων παγίων μπορεί να υφίστανται σημαντικές και άστατες μεταβολές στην εύλογη αξία, ώστε να χρειάζονται ετήσια αναπροσαρμογή. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για ενσώματα πάγια με επουσιώδεις μόνο διακυμάνσεις στην εύλογη αξία. Θα αρκούσε μία αναπροσαρμογή κάθε τρία ή πέντε χρόνια.
33. Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής πρέπει:
- (α) Είτε να επαναδιατυπώνονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάση ενός δείκτη τιμών, στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής του,
- (β) Είτε συμψηφίζεται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για παράδειγμα, αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται για κτίρια τα οποία αναπροσαρμόζονται στην αγοραία αξία τους.
- Το ποσό της προσαρμογής που προκύπτει κατά την επαναδιατύπωση ή το συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων, αποτελεί μέρος της αύξησης ή της μείωσης της λογιστικής αξίας που αντιμετωπίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 37 και 38.
34. **Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων παγίων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό, πρέπει να αναπροσαρμόζεται.**
35. Κατηγορία ενσώματων παγίων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα ξεχωριστών κατηγοριών:
- (α) Εδαφικές εκτάσεις.
- (β) Γήπεδα και κτίρια.
- (γ) Μηχανήματα.
- (δ) Πλοία.
- (ε) Αεροσκάφη.
- (στ) Οχήματα.
- (ζ) Έπιπλα και Σκεύη.
- (η) Εξοπλισμός γραφείου.
36. Τα επί μέρους στοιχεία μιας κατηγορίας των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα, για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις, ανάμεικτων ποσών κόστους και αξιών διαφορετικών ημερομηνιών. Όμως, μια κατηγορία ενσώματων παγίων μπορεί να αναπροσαρμόζεται σταδιακά, εφόσον η αναπροσαρμογή ολόκληρης της κατηγορίας αυτής ολοκληρώνεται μέσα σε σύντομο χρόνο και εφόσον οι αναπροσαρμογές συμβαδίζουν με τα εκάστοτε δεδομένα.
37. **Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων, με τίτλο «διαφορές αναπροσαρμογής». Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε καταχωρηθεί ως έξοδο.**

38. **Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο. Όμως, μία μείωση αναπροσαρμογής πρέπει να χρεώνεται άμεσα σε βάρος κάθε σχετικής «διαφοράς αναπροσαρμογής», κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που παραμένει στη «διαφορά αναπροσαρμογής» σε σχέση με αυτό το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.**
39. Οι διαφορές αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στα «αποτελέσματα σε νέο», όταν πραγματοποιούνται. Το σύνολο της διαφοράς μπορεί να πραγματοποιείται κατά την απόσυρση ή διάθεση του περιουσιακού στοιχείου. Όμως, ενδέχεται μέρος της διαφοράς αναπροσαρμογής να πραγματοποιείται, με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής που πραγματοποιείται, συνίσταται από τη διαφορά μεταξύ απόσβεσης πάνω στην αναπροσαρμοσμένη αξία του περιουσιακού στοιχείου και απόσβεσης πάνω στο αρχικό κόστος του στοιχείου αυτού. Η μεταφορά από τις «διαφορές αναπροσαρμογής» στα αποτελέσματα σε νέο δε γίνεται μέσω της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.
40. Οι επιδράσεις στους φόρους εισοδήματος, αν υπάρχουν, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων, αναφέρονται στο ΔΛΠ 12 «φόροι εισοδήματος».

Απόσβεση

41. **Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών οφελών του στοιχείου από την επιχείρηση. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.**
42. Καθώς τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την επιχείρηση, η λογιστική αξία του στοιχείου μειώνεται για να αντικατοπτρίζει αυτή την ανάλωση, κανονικά με την καταχώρηση εξόδου αποσβέσεων. Η καταχώρηση της απόσβεσης γίνεται ακόμη και αν η αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του.
43. Τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναλώνονται από την επιχείρηση, κυρίως μέσω της χρήσης του στοιχείου αυτού. Οποσδήποτε όμως, άλλοι παράγοντες, όπως τεχνική απαίωση και φθορά, όταν το περιουσιακό στοιχείο παραμένει σε αδράνεια, συχνά συνεπάγονται τη μείωση των οικονομικών οφελών που μπορούσε να αναμένονταν από το στοιχείο αυτό. Συνεπώς, όλοι οι ακόλουθοι παράγοντες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων:
- (α) Η αναμενόμενη χρήση του στοιχείου από την επιχείρηση. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου ή το παραγόμενο προϊόν.
 - (β) Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των φυλακών (βάρδιες) για τις οποίες το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης της επιχείρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια.
 - (γ) Η τεχνική απαίωση 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.
 - (δ) Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.
44. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας μιας επιχείρησης μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχείρησης από όμοια περιουσιακά στοιχεία.
45. Τα γήπεδα και τα κτίρια αποτελούν στοιχεία των ενσώματων παγίων που ξεχωρίζονται μεταξύ τους και αντιμετωπίζονται χωριστά για λογιστικούς λόγους, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Κανονικά, τα οικόπεδα έχουν απεριόριστη ζωή και, συνεπώς, δεν είναι αποσβέσιμα. Τα κτίρια έχουν περιορισμένη ζωή και, συνεπώς, είναι αποσβέσιμα. Μία αύξηση στην αξία του εδάφους στο οποίο βρίσκεται ένα κτίριο, δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής του κτιρίου.

ΔΛΠ 16

46. Το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Αν εφαρμόζεται ο βασικός χειρισμός αποτίμησης και η υπολειμματική αξία προσδοκείται να είναι μάλλον σημαντική, η υπολειμματική αξία υπολογίζεται κατά την ημερομηνία κτήσης και δεν αυξάνεται μεταγενεστέρως λόγω μεταβολών στις τιμές. Όμως, αν εφαρμόζεται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης, τότε και η υπολειμματική αξία πρέπει να επανεκτιμάται κατά την ημερομηνία των τυχόν μεταγενέστερων αναπροσαρμογών της αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η εκτίμηση βασίζεται στην υπολειμματική αξία που επικρατεί κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για όμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί κάτω από όμοιες συνθήκες προς εκείνες που το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί.
47. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων. Κατά τη σταθερή μέθοδο, η επιβάρυνση των αποσβέσεων γίνεται με σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Κατά τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου η επιβάρυνση γίνεται με μειούμενα ποσά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Με τη μέθοδο των συνολικά παραγόμενων μονάδων η επιβάρυνση γίνεται με βάση την αναμενόμενη χρήση ή παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης ενός περιουσιακού στοιχείου επιλέγεται με βάση το προσδοκώμενο υπόδειγμα κατανομής των οικονομικών οφελών και εφαρμόζεται ομοιόμορφα από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει κάποια μεταβολή στο προσδοκώμενο υπόδειγμα κατανομής των οικονομικών οφελών από αυτό το περιουσιακό στοιχείο.
48. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως καταχωρείται ως έξοδο. Όμως, σε μερικές περιπτώσεις, τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε ένα περιουσιακό στοιχείο αντλούνται από την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων, αντί να καταλήγουν ως έξοδο. 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 μεταποίησης των αποθεμάτων (βλέπε ΔΛΠ 2 «αποθέματα»). Ομοίως, απόσβεση ενσώματων παγίων, που χρησιμοποιούνται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στο κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο καταχωρείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία».

Επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής

49. **Η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικά και, αν οι προσδοκίες είναι σημαντικά διαφορετικές από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η επιβάρυνση της απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές περιόδους πρέπει να προσαρμόζεται.**
50. Κατά τη διάρκεια της ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει φανερό ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι σωστή. Για παράδειγμα, η ωφέλιμη ζωή μπορεί να επιμηκυνθεί από μεταγενέστερες δαπάνες στο περιουσιακό στοιχείο, που βελτιώνουν την κατάσταση αυτού πέραν της κανονικής απόδοσής του, όπως προσδιορίστηκε αρχικά. Από την άλλη μεριά, τεχνολογικές αλλαγές ή αλλαγές στην αγορά των προϊόντων, μπορεί να μειώσουν την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Στις περιπτώσεις αυτές, η ωφέλιμη ζωή και, κατ' επέκταση, ο συντελεστής απόσβεσης προσαρμόζεται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές περιόδους.
51. Η πολιτική επισκευών και συντήρησης της επιχείρησης μπορεί επίσης να επηρεάσει την ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου. Η πολιτική αυτή μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επέκταση της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου ή μια αύξηση της υπολειμματικής αξίας του. Όμως, η υιοθέτηση μιας τέτοιας πολιτικής δεν εξαιλεί την ανάγκη επιβαρύνσεως με αποσβέσεις.

Επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης

52. **Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται στα ενσώματα πάγια πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικά και, αν υπάρξει μια σημαντική μεταβολή στο αναμενόμενο υπόδειγμα κατανομής των οικονομικών οφελών από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο υπόδειγμα κατανομής οφελών. Όταν μια τέτοια μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης είναι αναγκαία, η μεταβολή αυτή πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και να προσαρμόζεται η επιβάρυνση αποσβέσεων για την τρέχουσα και τις μελλοντικές περιόδους.**

ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΑΝΑΚΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ — ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

53. Μία επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» για να προσδιορίσει αν η αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων απομειώνεται. Αυτό το Πρότυπο εξηγεί πώς μία επιχείρηση αναθεωρεί τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς αυτή προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε καταχωρεί ή αναστρέφει μία ζημία απομείωσης (1).

(1) Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-14: «ενσώματα πάγια — αποζημίωση για απομείωση ή ζημία των στοιχείων».

ΔΛΠ 16

54. Το ΔΛΠ 22: «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», εξηγεί πώς να αντιμετωπίζεται μία ζημία απομείωσης καταχωρημένη πριν από το τέλος της πρώτης ετήσιας λογιστικής περιόδου που αρχίζει μετά από μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία αγορά.

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

55. Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να διαγράφεται από τον ισολογισμό, όταν διατίθεται ή το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται οριστικά από την χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή του.
56. Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή τη διάθεση ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων πρέπει να προσδιορίζονται με βάση τη διαφορά μεταξύ του εκτιμώμενου καθαρού προϊόντος από τη διάθεση και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.
57. Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων ανταλλάσσεται για ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο, κάτω από συνθήκες που περιγράφονται στην παράγραφο 22, το κόστος του αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου ισούται με τη λογιστική αξία του διατεθέντος περιουσιακού στοιχείου και δεν προκύπτει ούτε κέρδος ούτε ζημία.
58. Οι συναλλαγές πώλησης με επαναμίσθωση λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 «μισθώσεις».
59. Ενσώματα πάγια που αποσύρθηκαν από την ενεργό χρήση και παραμένουν για πώληση, απεικονίζονται στη λογιστική αξία τους κατά την ημερομηνία που τα περιουσιακά στοιχεία αποσύρονται από την εκμετάλλευση. Τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους, μία επιχείρηση εξετάζει τα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» και καταχωρεί κάθε ζημία απομείωσης ανάλογα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

60. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία ενσώματων παγίων:
- (α) Τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας προ αποσβέσεων. Όταν έχουν χρησιμοποιηθεί περισσότερες από μία βάσεις αποτίμησης, πρέπει για κάθε κατηγορία να γνωστοποιείται η λογιστική αξία προ αποσβέσεως που προκύπτει με την κάθε βάση.
 - (β) Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
 - (γ) Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
 - (δ) Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροισμένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου.
 - (ε) Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει:
 - (i) Προσθήκες.
 - (ii) Διαθέσεις.
 - (iii) Αποκτήσεις μέσω ενοποιήσεων επιχειρήσεων.
 - (iv) Αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 29, 37 και 38 και από ζημιές απομείωσης που καταχωρήθηκαν ή αναστράφηκαν κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» (αν υπάρχουν).
 - (v) Ζημιές απομείωσης που καταχωρήθηκαν στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν).
 - (vi) Ζημιές απομείωσης που αναστράφηκαν στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν).
 - (vii) Αποσβέσεις.
 - (viii) Την καθαρή συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας.
 - (ix) Άλλες μεταβολές.

ΔΛΠ 16

Συγκριτικές πληροφορίες δεν απαιτούνται για τη λογιστική συμφωνία του ανωτέρω στοιχείου (ε).

61. **Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει επίσης να γνωστοποιούν:**
- (α) *Την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στα ενσώματα πάγια που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων.*
 - (β) *Τη λογιστική αρχή του εκτιμώμενου κόστους αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης των στοιχείων των ενσώματων παγίων.*
 - (γ) *Το ποσό των δαπανών που αναλήφθηκαν για τα ενσώματα πάγια κατά το στάδιο της κατασκευής.*
 - (δ) *Τα ποσά των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων παγίων.*
62. Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις αρχές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες επιχειρήσεις. Για τους ίδιους λόγους, είναι αναγκαίο να γνωστοποιείται η απόσβεση της περιόδου και η σωρευμένη απόσβεση στο τέλος αυτής της περιόδου.
63. Η επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το αποτέλεσμα μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, που έχει ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει ουσιώδη επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές». Τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύπτει από μεταβολές στην εκτίμηση σε σχέση με:
- (α) Την υπολειμματική αξία.
 - (β) Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης στοιχείων των ενσώματων παγίων και αποκατάστασης του χώρου.
 - (γ) Τις ωφέλιμες ζωές.
 - (δ) Τη μέθοδο απόσβεσης.
64. **Όταν στοιχεία των ενσώματων παγίων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:**
- (α) *Η βάση που χρησιμοποιήθηκε για την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων.*
 - (β) *Η ημερομηνία της αναπροσαρμογής.*
 - (γ) *Αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής.*
 - (δ) *Οι τυχόν δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν, για να προσδιορισθεί το κόστος αντικατάστασης.*
 - (ε) *Η λογιστική αξία κάθε μιας κατηγορίας των ενσώματων παγίων, όπως θα περιλαμβανόταν στις οικονομικές καταστάσεις, αν τα στοιχεία αυτά εμφανίζονταν σύμφωνα με το βασικό χειρισμό της παραγράφου 28, και*
 - (στ) *Οι διαφορές αναπροσαρμογής, που να δείχνουν την κίνηση αυτών μέσα στη περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.*
65. Μία επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τα απομειωμένα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» επιπρόσθετα των πληροφοριών που απαιτούνται από την παράγραφο 60 (ε) (iv) μέχρι (vi).
66. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βρίσκουν επίσης χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:
- (α) Τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων σε πρόσκαιρη αδράνεια.
 - (β) Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων παγίων, που είναι ακόμη σε χρήση.
 - (γ) Τη λογιστική αξία των ενσώματων παγίων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και βρίσκονται προς διάθεση.
 - (δ) Την εύλογη αξία των ενσώματων παγίων, όταν είναι ουσιωδώς διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται ο βασικός χειρισμός.

Συνεπώς, οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

67. *Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιουλίου 1999. Εφαρμογή ενωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιουλίου 1999, η επιχείρηση πρέπει:*
- (α) *Να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.*
- (β) *Να υιοθετεί συγχρόνως τα ΔΛΠ 22 (αναθεωρημένο 1998) «ενοποιήσεις επιχειρήσεων», ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» και ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».*
68. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» που εγκρίθηκε το 1993.

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 17
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1997)**

Μισθώσεις

Το παρόν αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 «λογιστική μισθώσεων» το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο σε αναμορφωμένη έκδοση το 1994. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για Οικονομικές Καταστάσεις περιόδων που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

Τον Απρίλιο του 2000 οι παράγραφοι 1, 19, 24, 45 και 48 διορθώθηκαν και εισήχθη η παράγραφος 48Α από το ΔΛΠ 40, «επενδύσεις σε ακίνητα». Το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001.

Τον Ιανουάριο του 2001 οι παράγραφοι 1, 24 και 48Α τροποποιήθηκαν από το ΔΛΠ 41, «γεωργία». Το ΔΛΠ 41 εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001.

Οι διερμηνείες που ακολουθούν αφορούν το ΔΛΠ 17:

- Διερμηνεία ΜΕΔ-15: «λειτουργικές μισθώσεις — κίνητρα»
- Διερμηνεία ΜΕΔ-27: «εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αυτό το Πρότυπο (αναθεωρημένο ΔΛΠ 17) αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 «λογιστική μισθώσεων» (το αρχικό ΔΛΠ 17). Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

Το Πρότυπο αυτό επιφέρει βελτιώσεις πάνω στο αρχικό ΔΛΠ 17 που αντικαθιστά, οι οποίες βασίσθηκαν σε μία επανεξέταση που έγινε στο πλαίσιο μιας περιορισμένης αναθεώρησης, κατά την οποία εντοπίστηκαν οι μεταβολές που θεωρούνται ουσιώδεις για τη συμπλήρωση ενός πυρήνα Προτύπων αποδεκτών για τις διασυνοριακές χρηματοδοτήσεις και τις εισαγωγές σε Χρηματιστήριο. Το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ έχει συμφωνήσει να αναλάβει μία σε μεγαλύτερο βάθος αναμόρφωση των Λογιστικών Προτύπων που αφορούν στις μισθώσεις.

Οι κυριότερες αλλαγές από το αρχικό ΔΛΠ 17 έχουν ως εξής:

1. Το αρχικό ΔΛΠ 17 καθόριζε τη μίσθωση ως μία συμφωνία, βάσει της οποίας ο εκμισθωτής εκχωρεί το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου με αντάλλαγμα το πληρωτέο μίσθωμα από το μισθωτή. Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 τροποποιεί τον ορισμό αντικαθιστώντας τον όρο «μίσθωμα» με τον όρο «πληρωμή ή σειρά πληρωμών».4

ΔΛΠ 17

2. Το αρχικό ΔΛΠ 17, ορίζοντας ότι η κατάταξη των μισθώσεων πρέπει να γίνεται με βάση την έκταση κατά την οποία οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνοδεύουν την ιδιοκτησία του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή, κατ' εφαρμογή της αρχής της ουσίας υπεράνω του τύπου, παρείχε παραδείγματα περιπτώσεων ως ενδείξεις κατά τις οποίες μία μίσθωση αποτελεί χρηματοδοτική μίσθωση. Στο (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 έχουν προστεθεί και άλλες ενδείξεις κατάταξης για περαιτέρω διευκόνιση της διαδικασίας κατάταξης.
3. Το αρχικό ΔΛΠ 17 χρησιμοποιούσε τον όρο «ωφέλιμη ζωή» στα παραδείγματα που αναφέρονται στα ανωτέρω, για σκοπούς σύγκρισης με τη μισθωτική περίοδο κατά τη διαδικασία κατάταξης. Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 χρησιμοποιεί τον όρο «οικονομική ζωή» λαμβάνοντας υπόψη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να χρησιμοποιείται από ένα ή περισσότερους χρήστες.
4. Το αρχικό ΔΛΠ 17 απαιτούσε γνωστοποίηση των ενδεχόμενων μισθωμάτων, αλλά δεν αποφαινόταν ως προς το αν τα ενδεχόμενα μισθώματα πρέπει να περιλαμβάνονται ή να εξαιρούνται από τον υπολογισμό των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 απαιτεί τα ενδεχόμενα μισθώματα να εξαιρούνται από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.
5. Το αρχικό ΔΛΠ 17 δεν αποφαινόταν ως προς το λογιστικό χειρισμό του αρχικού άμεσου κόστους που πραγματοποιείται από ένα μισθωτή κατά τη διαπραγμάτευση και εξασφάλιση της μισθωτικής συμφωνίας. Το ΔΛΠ 17 παρέχει καθοδήγηση απαιτώντας το κόστος που αφορά άμεσα τις ενέργειες του μισθωτή για εξασφάλιση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης να περιλαμβάνεται στο ποσό του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
6. Το αρχικό ΔΛΠ 17 προέβλεπε ευχέρεια επιλογής της μεθόδου κατανομής του χρηματοοικονομικού εσόδου από τον εκμισθωτή, ήτοι την καταχώρηση του εσόδου με βάση έναν τρόπο που αντανακλά ένα σταθερό περιοδικό ποσοστό απόδοσης, βασιζόμενο:
 - (α) Είτε στο ανεξόφλητο υπόλοιπο της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή, όσον αφορά τη χρηματοδοτική μίσθωση,
 - (β) είτε στο ανεξόφλητο υπόλοιπο της καθαρής ταμιακής επένδυσης του εκμισθωτή, όσον αφορά τη χρηματοδοτική μίσθωση.Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 ορίζει ότι η καταχώρηση του χρηματοοικονομικού εσόδου πρέπει να γίνεται με τρόπο που να αντανακλά ένα σταθερό περιοδικό ποσοστό απόδοσης που στηρίζεται σε μία μέθοδο, ήτοι στο ανεξόφλητο υπόλοιπο της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή όσον αφορά τη χρηματοδοτική μίσθωση.
7. Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 παραπέμπει στο ΔΛΠ που πραγματεύεται την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων, υποδεικνύοντας την ανάγκη εκτίμησης της πιθανότητας απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων. Το αρχικό ΔΛΠ 17 δεν αναφερόταν στο θέμα αυτό.
8. Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 απαιτεί ευρύτερες γνωστοποιήσεις τόσο από τους μισθωτές όσο και από τους εκμισθωτές για τις λειτουργικές και τις χρηματοδοτικές μισθώσεις χρησιμοποιώντας έντονα γράμματα, σε αντίθεση με την απαιτούμενη από το αρχικό ΔΛΠ 17 γνωστοποίηση.

Οι νέες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 17 (αναθεωρημένο) περιλαμβάνουν:

- (α) Το σύνολο της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων συμφωνημένο με τις παρούσες αξίες των μισθωτικών υποχρεώσεων σε τρεις περιοδικές ζώνες: μέχρι ένα έτος, από ένα έτος μέχρι πέντε έτη και μετά από πέντε έτη (από πλευράς μισθωτή).
- (β) Τη συνολική ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση, συμφωνημένη με την παρούσα αξία της εισπρακτέας ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων σε τρεις περιοδικές ζώνες: μετά από ένα έτος, από ένα έτος μέχρι πέντε έτη και μετά από πέντε έτη (από πλευράς εκμισθωτή).
- (γ) Τα σχετικά χρηματοοικονομικά έξοδα στα (α) και (β) ανωτέρω.
- (δ) Τα μελλοντικά ελάχιστα υπομισθώματα που αναμένεται να εισπραχθούν βάσει μη ακυρωτών υπομισθώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- (ε) Τη σωρευμένη εκτίμηση για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.
- (στ) Ενδεχόμενα μισθώματα που καταχωρήθηκαν στα έσοδα από τους εκμισθωτές.

ΔΛΠ 17

9. Το αρχικό ΔΛΠ 17 περιελάμβανε τα προσαρτήματα 1-3, τα οποία αφορούσαν παραδείγματα καταστάσεων κατά τις οποίες μία μίσθωση πρέπει κανονικά να ταξινομηθεί ως χρηματοδοτική μίσθωση. Τα προσαρτήματα έχουν παραλειφθεί από το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 υπό το φως των πρόσθετων ενδείξεων που συμπεριλαμβάνονται στο κείμενο για την περαιτέρω αποσαφήνιση της διαδικασίας κατάταξης των μισθώσεων.
10. Σημειώνεται ότι οι απαιτήσεις του παρόντος που αφορούν σε συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης, ειδικότερα, αυτές που αφορούν σε επαναμίσθωση, η οποία είναι λειτουργική μίσθωση, περιέχουν κανόνες που περιγράφουν ένα ευρύ φάσμα καταστάσεων και βασίζονται σε σχετικά ποσά εύλογης αξίας, λογιστικής αξίας και τιμής πώλησης. Το (αναθεωρημένο) ΔΛΠ 17 περιλαμβάνει ένα Προσάρτημα ως περαιτέρω οδηγό για την ερμηνεία των σχετικών απαιτήσεων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφοι

Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-2
Ορισμοί	3-4
Κατάταξη των μισθώσεων	5-11
Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών	12-27
Χρηματοδοτικές μισθώσεις	12-24
Λειτουργικές μισθώσεις	25-27
Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών	28-48
Χρηματοδοτικές μισθώσεις	28-40
Λειτουργικές μισθώσεις	41-48
Συναλλαγές πώλησης και επαναμίσθωσης	49-57
Μεταβατικές διατάξεις	58
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	59-60

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:
- Συμφωνίες μισθώσεων για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγεννώμενων πόρων.
 - Συμβάσεις παροχής αδειών στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

ΔΛΠ 17

Όμως το παρόν πρότυπο δεν πρέπει να εφαρμόζεται στην αποτίμηση από:

- (α) Μισθωτές επένδυσης σε ακίνητο που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση (βλέπε ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα»).
 - (β) Εκμισθωτές επένδυσης σε ακίνητο εκμισθωμένο με λειτουργική μίσθωση (βλέπε ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα»).
 - (γ) Μισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41 «γεωργία»).
 - (δ) Εκμισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων εκμισθωμένων με λειτουργικές μισθώσεις (βλέπε ΔΛΠ 41 «γεωργία»).
2. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή σημαντικές υπηρεσίες για τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων. Αντίθετα, το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αποτελούν συμβάσεις για υπηρεσίες, που δε μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

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

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

Λειτουργική μίσθωση είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

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

- (α) Με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος.
- (β) Με την έγκριση του εκμισθωτή.
- (γ) Εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή.
- (δ) Με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού το ύψος του οποίου κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης εξασφαλίζει σε ένα βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

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

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

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

- (α) Από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή, ή

- (β) Από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από είτε:
- (i) τον μισθωτή,
 - (ii) έναν τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή, ή
 - (iii) ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος, που έχει την οικονομική δυνατότητα να τιμήσει την εγγύηση αυτή.

Αν όμως ο μισθωτής έχει ένα δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου και κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, επειδή αναμένεται ότι τη χρονική στιγμή της άσκησης, η τιμή η οποία έχει συμφωνηθεί θα είναι αρκετά μικρότερη από την εύλογη αξία του μισθωμένου στοιχείου, τότε η ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων αποτελείται από τα μισθώματα τα οποία πρέπει τουλάχιστον να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, προσαυξημένα με το ποσό που θα απαιτηθεί για την άσκηση του πιο πάνω δικαιώματος αγοράς.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Οικονομική ζωή είναι είτε:

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

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

Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:

- (α) Από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή (το μέγιστο ποσό της εγγύησης που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο), και
- (β) Από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπει η εγγύηση.

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

Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση είναι το σύνολο των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση, από πλευράς του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή.

Μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

- (α) του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση από την πλευρά του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που ανήκει στον εκμισθωτή, και
- (β) της παρούσας αξίας του (α) ανωτέρω, υπολογιζόμενης με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

Καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση μείον το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

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

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

ΔΛΠ 17

Ενδεχόμενο μίσθωμα είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που υπολογίζεται με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των πωλήσεων, πλήθος χρησιμοποιήσεων, δείκτες τιμών, τρέχοντα επιτόκια).

4. Στον ορισμό της μίσθωσης περιλαμβάνονται οι μισθωτικές συμβάσεις με τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Αυτές οι συμβάσεις αναφέρονται μερικές φορές ως συμβάσεις ενοικίασης με δικαίωμα αγοράς.

ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

5. Η κατάταξη των μισθώσεων που υιοθετείται από αυτό το Πρότυπο βασίζεται στην έκταση κατά την οποία οι κίνδυνοι και ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου ανήκουν στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή. Στους κινδύνους περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και μεταβολών απόδοσης λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών. Οι ωφέλειες μπορεί να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.
6. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική μίσθωση αν μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Μία μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δε μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα.
7. Δεδομένου ότι η συναλλαγή μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή βασίζεται σε συμφωνία μίσθωσης κοινή σε αμφότερα τα μέρη, είναι ορθό να χρησιμοποιούνται συνεπείς ορισμοί. Η εφαρμογή αυτών των ορισμών σε διαφορετικές συνθήκες μεταξύ των δύο μερών μπορεί μερικές φορές να καταλήξει σε διαφορετική κατάταξη της ίδιας μίσθωσης από τον εκμισθωτή και το μισθωτή.
8. Αν μια μίσθωση είναι χρηματοδοτική ή λειτουργική εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής μάλλον παρά από τον τύπο της σύμβασης⁽¹⁾. Παραδείγματα καταστάσεων που κανονικά θα συνεπάγονταν την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι τα εξής:
- (α) η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου,
 - (β) ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί,
 - (γ) η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, μολονότι ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται,
 - (δ) κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων συμποσούται ουσιαστικά τουλάχιστον στο σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, και
 - (ε) τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ούτως ώστε μόνο ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να γίνουν σοβαρές τροποποιήσεις.
9. 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 μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημιές του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.
 - (β) Κέρδη και ζημιές από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).
 - (γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από το τρέχον.

⁽¹⁾ Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-27: «εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το μομικό τύπο μιας μίσθωσης».

10. Η κατάταξη μιας μισθωσης γίνεται κατά την έναρξη της μισθωσης. Αν σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή ο μισθωτής και ο εκμισθωτής συμφωνήσουν να αλλάξουν τους όρους της μισθωσης, εκτός αν πρόκειται για ανανέωση της, κατά τρόπο που θα συνεπαγόταν μία διαφορετική κατάταξη της μισθωσης, σύμφωνα με τα κριτήρια των παραγράφων 5 μέχρι 9, αν οι αλλαγμένοι όροι ισχυαν από την έναρξη της μισθωσης, η αναθεωρημένη συμφωνία θεωρείται νέα συμφωνία μέχρι τη λήξη της. Ωστόσο, μεταβολές στις εκτιμήσεις (για παράδειγμα, μεταβολές στις εκτιμήσεις της οικονομικής ζωής ή της υπολειμματικής αξίας της μισθωμένης ιδιοκτησίας) ή μεταβολές στις συνθήκες (για παράδειγμα, αθέτηση των υποχρεώσεων από τον μισθωτή), δε συνεπάγονται μία νέα κατάταξη της μισθωσης για λογιστικούς σκοπούς.
11. Μισθώσεις γηπέδων και κτιρίων κατατάσσονται ως λειτουργικές ή χρηματοδοτικές μισθώσεις με τον ίδιο τρόπο όπως οι μισθώσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων. Όμως, ένα χαρακτηριστικό των γηπέδων είναι ότι αυτά κανονικά έχουν απεριόριστη οικονομική ζωή και, αν η κυριότητα δεν αναμένεται να μεταβιβαστεί στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθωσης, ο μισθωτής δεν αναλαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που συνοδεύουν την κυριότητα. Ένα πρόσθετο ποσό που καταβάλλεται για περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα με μισθώσεις αντιπροσωπεύει προπληρωμές μισθωμάτων που αποσβένονται κατά τη διάρκεια της μισθωσης σύμφωνα με το ρυθμό των παρεχομένων ωφελειών.

ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

12. **Οι μισθωτές πρέπει να καταχωρούν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ποσό ίσο κατά την έναρξη της μισθωσης με την εύλογη αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων. Κατά τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, ο προεξοφλητικός συντελεστής είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μισθωσης, αν αυτό είναι πρακτικά εύκολο να προσδιοριστεί. Διαφορετικά, πρέπει να χρησιμοποιείται το οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή.**
13. Η λογιστική καταχώρηση και εμφάνιση των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους. Μολονότι από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου συμβολαίου ενδέχεται να μην προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μισθωσης, η ουσία και η οικονομική φύση της πράξης αυτής είναι η απόκτηση εκ μέρους του μισθωτή του οικονομικού οφέλους από τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του, με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να καταβάλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό, το οποίο προσεγγίζει την εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, προσαυξημένη με τη σχετική χρηματο-οικονομική επιβάρυνση.
14. Αν τέτοιες μισθωτικές συναλλαγές δεν απεικονιστούν στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, τούτο θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της επιχείρησης, αφού θα υπάρχει υποεκτίμηση τόσο των οικονομικών πόρων, όσο και του ύψους των δεσμεύσεων της. Κατά συνέπεια, η χρηματοδοτική μισθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, τόσο ως περιουσιακό στοιχείο, όσο και ως δέσμευση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μισθωσης, τόσο το περιουσιακό στοιχείο, όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων, περιλαμβάνονται στον ισολογισμό με ίσα ποσά.
15. Δεν είναι σωστό οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στον πίνακα του ισολογισμού γίνεται διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις μισθωτικές υποχρεώσεις.
16. Συχνά αναλαμβάνονται αρχικά άμεσα κόστη αναφορικά με συγκεκριμένες μισθωτικές δραστηριότητες, όπως κατά τη διαπραγμάτευση και διασφάλιση των μισθωτικών συμφωνιών. Τα κόστη που αποδίδονται άμεσα στις ενέργειες του μισθωτή που εκτελούνται στα πλαίσια μίας χρηματοδοτικής μισθωσης, περιλαμβάνονται ως τμήμα του ποσού που καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την μισθωση.
17. **Τα μισθώματα πρέπει να επιμερίζονται στη χρηματοοικονομική επιβάρυνση και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Η χρηματοοικονομική επιβάρυνση πρέπει να κατανέμεται στις περιόδους που διαρκεί η μισθωση, ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο πάνω στο ανεξόφλητο υπόλοιπο της υποχρέωσης κάθε περιόδου.**
18. Στην πράξη, κατά την κατανομή της χρηματοοικονομικής επιβάρυνσης στις περιόδους που διαρκεί η μισθωση, μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον υπολογισμό.

ΔΛΠ 17

19. Η χρηματοδοτική μίσθωση δημιουργεί ένα έξοδο απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό έξοδο για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος αποσβέσεων των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι όμοια με τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και η καταχωρούμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα από το ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια» και το ΔΛΠ 38 «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία». Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου αυτού πρέπει να γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
20. Το αποσβέσιμο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες τις περιόδους κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο αποσβέσεων που ακολουθεί ο μισθωτής για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία της ιδιοκτησίας του. Αν υπάρχει μία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μισθωτικής περιόδου, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
21. Το σύνολο του εξόδου απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και του χρηματοοικονομικού εξόδου της περιόδου, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της περιόδου και συνεπώς, δεν αρκεί μόνο η καταχώρηση των πληρωτέων μισθωμάτων ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Κατόπιν τούτου, είναι μάλλον απίθανο να υπάρχει ισότητα μεταξύ των ποσών του περιουσιακού στοιχείου και της σχετικής υποχρέωσης μετά την έναρξη της μίσθωσης.
22. Για να προσδιοριστεί αν ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί απομείωση της αξίας του, ήτοι όταν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από αυτό το περιουσιακό στοιχείο είναι χαμηλότερα από τη λογιστική αξία του, η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ που πραγματεύεται την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων και θέτει τις προϋποθέσεις για το πώς μία επιχείρηση πρέπει να επανεξετάζει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς πρέπει να προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε πρέπει να καταχωρεί ή να αναστρέφει, μία ζημία απομείωσης.
23. **Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση», πρέπει να προβαίνουν και στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:**
- (α) Την καθαρή λογιστική αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.
 - (β) Συμφωνία μεταξύ του συνόλου της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας της. Επιπλέον, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία της, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - (i) μέχρι ένα έτος,
 - (ii) από ένα μέχρι πέντε έτη,
 - (iii) ύστερα από πέντε έτη.
 - (γ) Τα ενδεχόμενα μισθώματα που καταχωρήθηκαν στα έσοδα.
 - (δ) Το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων καταβολών υπομισθωμάτων που αναμένεται να γίνουν, σύμφωνα με μη-ακυρωτέες υπομισθώσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
 - (ε) Μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
 - (i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
 - (ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς ή τους όρους αναπροσαρμογής, και
 - (iii) τους περιορισμούς που τίθενται από μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση υποχρεώσεων και σε νέες μισθώσεις.
24. Επίσης, οι απαιτήσεις των γνωστοποιήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια», ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», ΔΛΠ 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία», ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα» και ΔΛΠ 41 «γεωργία», εφαρμόζονται στα κονδύλια των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων με βάση χρηματοδοτικές μισθώσεις, που τηρούνται λογιστικά από το μισθωτή ως αγορές περιουσιακών στοιχείων.

Λειτουργικές μισθώσεις

25. **Οι πληρωμές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, με την σταθερή μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι πλέον αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη ⁽²⁾.**
26. Για τις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανόμενου του κόστους για υπηρεσίες, όπως ασφάλιση και συντήρηση) καταχωρούνται ως έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων με την σταθερή μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους του χρήστη, έστω και αν οι πληρωμές δε γίνονται σε αυτή τη βάση.
27. Οι μισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση», πρέπει να προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:
- (α) Το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
- (i) μέχρι ένα έτος,
 - (ii) από ένα μέχρι πέντε έτη,
 - (iii) ύστερα από πέντε έτη.
- (β) Το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής υπομισθωμάτων που αναμένονται να πραγματοποιηθούν βάσει μη ακυρωτέας υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- (γ) Πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που καταχωρήθηκαν ως έσοδα για την περίοδο, με διαχωρισμό των ποσών της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων, των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των πληρωμών υπομισθωμάτων.
- (δ) Μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- (i) τη βάση υπολογισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
 - (ii) την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς ή τους όρους αναπροσαρμογής, και
 - (iii) τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες, όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα, σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις.

ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΩΝ

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

28. **Οι εκμισθωτές πρέπει να καταχωρούν στον ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και να τα εμφανίζουν ως απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.**
29. Σε μία χρηματοδοτική μίσθωση, ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνοδεύουν τη νόμιμη κυριότητα μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή και έτσι οι απαιτήσεις μισθωμάτων αντιμετωπίζονται από τον εκμισθωτή ως εξόφληση (αποπληρωμή) κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο για την αποζημίωση και την ανταμοιβή του εκμισθωτή για την επένδυση και τις υπηρεσίες του.
30. **Η καταχώρηση του χρηματοοικονομικού εσόδου πρέπει να βασίζεται σε ένα υπόδειγμα που αντανακλά μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης.**
31. Ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική και ορθολογική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης. Η κατανομή αυτή γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει μία σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Τα μισθώματα της κάθε περιόδου, εξαιρώντας το κόστος υπηρεσιών, εφαρμόζονται στην ακαθάριστη επένδυση στη χρηματοδοτική μίσθωση, μειώνοντας τόσο το επενδυμένο κεφάλαιο, όσο και το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

(²) Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-15: «Λειτουργικές μισθώσεις — κίνητρα».

ΔΛΠ 17

32. Οι εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, που χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή σε μία μίσθωση, επανεξετάζονται τακτικά. Αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα ποσά που ήδη έχουν λογιστεί καταχωρείται αμέσως.
33. Αρχικά άμεσα κόστη, όπως προμήθειες και αμοιβές νομικών συμβούλων, συχνά γίνονται από τους εκμισθωτές κατά τη διαπραγμάτευση και τη συμφωνία μιας μίσθωσης. Για χρηματοδοτικές μισθώσεις, αυτά τα αρχικά άμεσα κόστη αναλαμβάνονται για τη δημιουργία χρηματοοικονομικού εσόδου και είτε καταχωρούνται αμέσως στα έσοδα είτε κατανέμονται έναντι αυτού του εσόδου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Το τελευταίο μπορεί να επιτευχθεί με την άμεση καταχώρηση στα έξοδα του κόστους που αναλήφθηκε και με την άμεση καταχώρηση στα έσοδα της ίδιας περιόδου ενός μέρους των μη δουλευμένων χρηματοοικονομικών εσόδων που ισούται με τα αρχικά άμεσα κόστη.
34. **Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές πρέπει να καταχωρούν το κέρδος ή τη ζημία πώλησης στα αποτελέσματα της περιόδου, σύμφωνα με τη μέθοδο που ακολουθείται από την επιχείρηση για τις καθ' αυτό πωλήσεις. Αν τα ζητούμενα επιτόκια είναι πλασματικά χαμηλά, το κέρδος πώλησης πρέπει να περιορίζεται σε αυτό που θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με εμπορικό επιτόκιο. Τα αρχικά άμεσα κόστη πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων κατά την έναρξη της μίσθωσης.**
35. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι συχνά προσφέρουν στους πελάτες την επιλογή είτε να αγοράσουν είτε να μισθώσουν ένα περιουσιακό στοιχείο. Μία χρηματοδοτική μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:
- (α) το κέρδος ή ζημία που ισοδυναμεί με το κέρδος ή ζημία που προκύπτει από μία καθ' αυτό πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, σε κανονικές τιμές πώλησης, που τυχόν αντανακλά τις εφαρμόσιμες εμπορικές ή κλιμακωτές ανάλογα με το ύψος της παραγγελίας εκπτώσεις και,
- (β) το χρηματοοικονομικό έσοδο καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
36. Το έσοδο των πωλήσεων που λογίζεται κατά την έναρξη μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης από τον κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή, είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου ή, αν είναι χαμηλότερη, η παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων που δικαιούται ο εκμισθωτής, υπολογιζόμενη με εμπορικό επιτόκιο. Το κόστος πωλήσεων που καταχωρείται κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι το κόστος ή η λογιστική αξία αν είναι διαφορετική, της μισθωμένης ιδιοκτησίας μείον την παρούσα αξία της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας. Η διαφορά μεταξύ του εσόδου και του κόστους πώλησης αποτελεί το κέρδος πώλησης, το οποίο καταχωρείται σύμφωνα με τη μέθοδο που ακολουθείται από την επιχείρηση για τις πωλήσεις.
37. Οι κατασκευαστές ή οι έμποροι εκμισθωτές μερικές φορές προσφέρουν πλασματικά χαμηλά επιτόκια για να προσελκύσουν πελάτες. Η χρήση τέτοιων επιτοκίων θα είχε ως αποτέλεσμα την καταχώρηση ενός υπερβολικού τμήματος του συνολικού εσόδου από τη συναλλαγή κατά το χρόνο της πώλησης. Στην περίπτωση πλασματικά χαμηλών επιτοκίων, το κέρδος πώλησης πρέπει να περιοριστεί σε αυτό το οποίο θα προέκυπτε αν η επιβάρυνση γινόταν με εμπορικό επιτόκιο.
38. Τα αρχικά άμεσα κόστη καταχωρούνται ως έξοδα κατά την έναρξη του χρόνου της μίσθωσης, γιατί σχετίζονται κυρίως με την επίτευξη του κέρδους πώλησης από τον κατασκευαστή ή τον έμπορο.
39. **Εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση», πρέπει να προβαίνουν και στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:**
- (α) **Συμφωνία μεταξύ της συνολικής ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσης αξίας της εισπρακτέας ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη συνολική ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:**
- (i) **μέχρι ένα έτος,**
- (ii) **από ένα μέχρι πέντε έτη,**
- (iii) **ύστερα από πέντε έτη.**
- (β) **Το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.**
- (γ) **Τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής.**
- (δ) **Τη σωρευμένη εκτίμηση για τις ανείσπρακτες απαιτήσεις από την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.**

(ε) Τα ενδεχόμενα μισθώματα που καταχωρήθηκαν στα έσοδα.

(στ) Μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

40. Ως ένδειξη της ανάπτυξης είναι συχνά χρήσιμο να γνωστοποιείται επίσης η ακαθάριστη επένδυση μείον το μη δουλεμένο έσοδο μιας νέας δραστηριότητας που προστέθηκε κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, μετά την αφαίρεση των σχετικών ποσών για ακυρωθείσες μισθώσεις.

Λειτουργικές μισθώσεις

41. **Οι εκμισθωτές πρέπει να παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε λειτουργικές μισθώσεις σύμφωνα με τη φύση του κάθε στοιχείου.**

42. **Τα έσοδα μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα με την σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική⁽³⁾ του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του περιουσιακού στοιχείου.**

43. Κόστη, συμπεριλαμβανομένης της απόσβεσης, που αναλαμβάνονται για την απόκτηση του εσόδου μισθωμάτων καταχωρούνται στα έξοδα. Το έσοδο μισθωμάτων (μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ως ασφάλεια και συντήρηση) καταχωρείται στα έσοδα με την σταθερή μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης ακόμη και αν οι εισπράξεις δε βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μία άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του ρυθμού μείωσης του οφέλους που αποφέρει η χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

44. Τα αρχικά άμεσα κόστη που αναλαμβάνονται ειδικώς για την απόκτηση εσόδων από λειτουργική μίσθωση είτε αναβάλλονται και κατανέμονται στα έξοδα σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης αναλογικά προς την καταχώρηση του εσόδου από μισθώματα, είτε καταχωρούνται ως έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της περιόδου κατά την οποία αναλαμβάνονται.

45. **Η απόσβεση των αποσβέσιμων εκμισθωμένων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται με την ίδια μέθοδο που εφαρμόζει ο εκμισθωτής για όμοια περιουσιακά στοιχεία και η χρέωση της απόσβεσης πρέπει να υπολογίζεται βάσει των οριζόμενων από το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια» και ΔΛΠ 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία».**

46. Για τον προσδιορισμό τυχόν απομείωσης της αξίας του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ήτοι όταν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από αυτό το περιουσιακό στοιχείο είναι μικρότερα από τη λογιστική αξία του, η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ που αναφέρεται στην απομείωση των περιουσιακών στοιχείων, το οποίο θέτει τις προϋποθέσεις για το πώς μία επιχείρηση πρέπει να επανεξετάζει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της, πώς πρέπει να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου και πότε πρέπει να καταχωρήσει ή να αναστρέψει, μία ζημία απομείωσης.

47. Ένας κατασκευαστής ή έμπορος εκμισθωτής δεν καταχωρεί οποιοδήποτε κέρδος πώλησης όταν προβαίνει σε λειτουργική μίσθωση, γιατί αυτή δεν είναι ισοδύναμη της πώλησης.

48. **Οι εκμισθωτές, εκτός της ικανοποίησης των απαιτήσεων του ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση», πρέπει να προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:**

(α) **Το σύνολο της μελλοντικής ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:**

- (i) **μέχρι ένα έτος,**
- (ii) **από ένα μέχρι πέντε έτη,**
- (iii) **ύστερα από πέντε έτη.**

(β) **Τα ενδεχόμενα μισθώματα που καταχωρήθηκαν στα έσοδα,**

(γ) **Μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.**

- 48Α. Επιπλέον, οι απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια», ΔΛΠ 36 «απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», ΔΛΠ 38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία», ΔΛΠ 40 «επενδύσεις σε ακίνητα» και ΔΛΠ 41 «γεωργία», εφαρμόζονται σε εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία με λειτουργικές μισθώσεις.

⁽³⁾ Βλέπε επίσης Διερμηνεία ΜΕΔ-15: «Λειτουργικές μισθώσεις — κίνητρα».

ΔΛΠ 17

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

49. Σε μία συναλλαγή πώλησης και επαναμίσθωσης, ο πωλητής ενός περιουσιακού στοιχείου μισθώνει στη συνέχεια ο ίδιος το στοιχείο αυτό. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ μισθωμάτων και τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευσή τους γίνεται σε συνολική βάση. Ο λογιστικός χειρισμός ενός τέτοιου συνδυασμού πώλησης με επαναμίσθωση εξαρτάται από το είδος της σχετικής μίσθωσης.
50. **Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, η τυχόν θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου αυτού, σε σχέση με τη λογιστική αξία του, δεν πρέπει να καταχωρηθεί ως έσοδο στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή. Αντίθετα πρέπει να εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή-μισθωτή ως αναβαλλόμενο έσοδο και να αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.**
51. Αν η επαναμίσθωση είναι μία χρηματοδοτική μίσθωση, τότε η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρηθεί ως έσοδο η θετική διαφορά υπέρ του προϊόντος της πώλησης του στοιχείου, σε σχέση με τη λογιστική αξία του. Η διαφορά αυτή αναβάλλεται και αποσβένεται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.
52. **Αν μία συναλλαγή πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι βέβαιο ότι η συναλλαγή αυτή έχει γίνει στην εύλογη αξία, τότε το τυχόν κέρδος ή η ζημία πρέπει να καταχωρείται αμέσως. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μικρότερη από την εύλογη αξία του, τότε το τυχόν κέρδος ή ζημία πρέπει να καταχωρείται αμέσως, εκτός αν η ζημία συμψηφίζεται με επί ελλειπτον διαφορά των μελλοντικών μισθωμάτων, σε σχέση με τις τρέχουσες τιμές, οπότε η ζημία αυτή αναβάλλεται και αποσβένεται αναλογικά με τα μισθώματα σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του στοιχείου. Αν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία του τότε η θετική διαφορά αναβάλλεται και αποσβένεται σε ολόκληρη την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του στοιχείου αυτού.**
53. Αν η επαναμίσθωση αποτελεί λειτουργική μίσθωση και τόσο τα μισθώματα όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε εύλογες αξίες, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση, το τυχόν κέρδος ή η ζημία της οποίας καταχωρείται αμέσως.
54. **Για λειτουργικές μισθώσεις, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη χρονική στιγμή μιας συναλλαγής πώλησης με επαναμίσθωση, είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του, τότε η ζημία που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας πρέπει να καταχωρείται αμέσως.**
55. Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν είναι απαραίτητη αυτή η προσαρμογή, εκτός αν υπάρχει απομείωση της αξίας του στοιχείου, οπότε η λογιστική αξία του μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο που πραγματεύεται την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων.
56. Οι υποχρεώσεις γνωστοποιήσεων από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές εφαρμόζονται εξ ίσου για τις πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης. Η απαιτούμενη περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών συνεπάγεται τη γνωστοποίηση των ιδιαιτεριών ή ασυνήθων προϋποθέσεων της συμφωνίας ή των όρων της συναλλαγής πώλησης και επαναμίσθωσης.
57. Οι πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης μπορεί να πληρούν τα ιδιαίτερα κριτήρια γνωστοποιήσεων του ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», παράγραφος 16.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

58. **Η αναδρομική εφαρμογή αυτού του Προτύπου είναι ευπρόσδεκτη, αλλά δεν απαιτείται. Αν το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, το υπόλοιπο κάθε προϋπάρχουσας χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρείται ότι έχει κατάλληλα προσδιοριστεί από τον εκμισθωτή και πρέπει να τηρείται λογιστικά εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Προτύπου.**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

59. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Αν μία επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1999, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο αντί του ΔΛΠ 17 «λογιστική μισθώσεων», που εγκρίθηκε το 1982.**
60. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 «λογιστική μισθώσεων» που εγκρίθηκε το 1982.

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 18
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 1993)**

Έσοδα

Το 1998, το ΔΛΠ 39, Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση, τροποποίησε την παράγραφο 11 του ΔΛΠ 18 με την εισαγωγή παραπομπής στο ΔΛΠ 39.

Το Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 36. Το τροποποιημένο κείμενο εφαρμόστηκε για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2000.

Τον Ιανουάριο του 2001, το ΔΛΠ 41, «γεωργία», τροποποίησε την παράγραφο 6. Το ΔΛΠ 41 εφαρμόζεται για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

Οι ακόλουθες διερμηνείες αφορούν το ΔΛΠ 18:

- Διερμηνεία ΜΕΔ-27: «εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης»
- Διερμηνεία ΜΕΔ-31: «έσοδα — συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-6
Ορισμοί	7-8
Αποτίμηση του εσόδου	9-12
Εξατομίκευση της συναλλαγής	13
Πώληση αγαθών	14-19
Παροχή υπηρεσιών	20-28
Τόκοι, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα	29-34
Γνωστοποιήσεις	35-36
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	37

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα, πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

ΔΛΠ 18

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:**
 - (α) **πώληση αγαθών,**
 - (β) **παροχή υπηρεσιών, και**
 - (γ) **την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.**
2. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 18 «καταχώρηση των εσόδων», που είχε εγκριθεί το 1982.
3. Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η επιχείρηση, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση, όπως εμπορεύματα αγορασμένα από ένα λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση.
4. Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση από την επιχείρηση ενός συμβατικώς συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Μερικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είναι άμεσα σχετιζόμενες με κατασκευαστικές συμβάσεις, για παράδειγμα, εκείνες για υπηρεσίες διαχείρισης έργου και αρχιτεκτόνων. Τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές τις συμβάσεις, δεν εξετάζονται από αυτό το Πρότυπο, αλλά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις για τις συμβάσεις κατασκευής έργων, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 11 «συμβάσεις κατασκευής έργων».
5. Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:
 - (α) τόκοι — καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση,
 - (β) δικαιώματα εκμετάλλευσης — καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και
 - (γ) μερίσματα — διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.
6. Το παρόν Πρότυπο δεν αφορά σε έσοδα που προκύπτουν από:
 - (α) συμφωνίες μισθώσεων (βλέπε ΔΛΠ 17 «μισθώσεις»),
 - (β) μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (βλέπε ΔΛΠ 28 «λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»),
 - (γ) ασφαλιστικές συμβάσεις ασφαλιστικών επιχειρήσεων,
 - (δ) μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους (βλέπε ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση»),
 - (ε) μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.
 - (στ) αρχική καταχώρηση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα (βλέπε ΔΛΠ 41 «γεωργία»),
 - (ζ) αρχική καταχώρηση γεωργικής παραγωγής (βλέπε ΔΛΠ 41 «γεωργία»), και
 - (η) εξόρυξη μεταλλευμάτων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

8. Το έσοδο περιλαμβάνει μόνο τις μικτές εισροές των οικονομικών οφελών που εισπράχθηκαν και είναι εισπρακτέες από την επιχείρηση για δικό της λογαριασμό. Ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικά οφέλη που εισρέουν στην επιχείρηση και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, εξαιρούνται των εσόδων. Ομοίως, σε μία πρακτόρευση, οι μικτές εισροές των οικονομικών οφελών, περιλαμβάνουν ποσά εισπραττόμενα για λογαριασμό του πρακτορευομένου και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό του πρακτορευομένου δεν αποτελούν έσοδο, ενώ έσοδο αποτελεί το ποσό της προμήθειας.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

9. **Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος⁽¹⁾.**

10. Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της επιχείρησης και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση.
11. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το ανάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να δέχεται από τον αγοραστή μια συναλλαγματική με επιτόκιο χαμηλότερο της αγοράς, ως ανάλλαγμα για την πώληση αγαθών. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, που μπορεί να προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

- (α) με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με την ίδια πιστωτική διαβάθμιση, ή
- (β) με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος, καταχωρείται ως έσοδο τόκου, σύμφωνα με τις παραγράφους 29 και 30 και σύμφωνα με ΔΛΠ 39 «χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση».

12. Όταν αγαθά ή υπηρεσίες δίδονται ή ανταλλάσσονται έναντι αγαθών ή υπηρεσιών, που είναι όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δε θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Αυτό συμβαίνει συχνά με αγαθά, όπως το λάδι ή το γάλα, όπου οι προμηθευτές δίδουν ή ανταλλάσσουν αποθέματα σε διαφορετικές τοποθεσίες για να καλύψουν τη ζήτηση εγκαίρως σε συγκεκριμένη περιοχή. Όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται πράξη προσοδοφόρος και το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν. Όταν η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δόθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν.

⁽¹⁾ Βλέπε επίσης ΜΕΔ-31: έσοδα — συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης.

ΔΛΠ 18

ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΣΗ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

13. Τα κριτήρια καταχώρησης σε αυτό το Πρότυπο, συνήθως εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε συναλλαγή. Όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να εφαρμόζονται τα κριτήρια καταχώρησης στα επί μέρους συνθετικά στοιχεία μιας ενιαίας συναλλαγής, τα οποία μπορεί να εξατομικεύονται, ούτως ώστε να απεικονίζεται η ουσία της συναλλαγής. Για παράδειγμα, όταν η τιμή πώλησης ενός προϊόντος περιλαμβάνει ένα συγκεκριμένο ποσό για μεταγενέστερες υπηρεσίες, το ποσό αυτό αναβάλλεται και λογίζεται στα έσοδα της περιόδου στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αντίθετα, τα κριτήρια καταχώρησης εφαρμόζονται σε δύο ή περισσότερες συναλλαγές μαζί, όταν συνδέονται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το εμπορικό αποτέλεσμα δεν μπορεί να γίνει αντιληπτό χωρίς αναδρομή σε ολόκληρη τη σειρά των συναλλαγών. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να πωλήσει εμπορεύματα και, την ίδια στιγμή, συνάπτει ξεχωριστή συμφωνία να ξαναγοράσει τα εμπορεύματα σε μεταγενέστερη ημερομηνία, αιρώντας έτσι το ουσιαστικό αποτέλεσμα της συναλλαγής. Σε αυτή την περίπτωση, οι δύο συναλλαγές αντιμετωπίζονται μαζί.

ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

14. **Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να καταχωρείται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:**
- (α) **η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών,**
 - (β) **η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά,**
 - (γ) **το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,**
 - (δ) **πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και,**
 - (ε) **τα κόστη που αναλήφθηκαν ή πρόκειται να αναληφθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.**
15. Η εκτίμηση του αν μια επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελιών της κυριότητας, συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Αυτό συμβαίνει στις περισσότερες λιανικές πωλήσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελιών της κυριότητας συμβαίνει σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή.
16. Αν η επιχείρηση διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν καταχωρείται έσοδο. Μια επιχείρηση μπορεί να διατηρεί έναν ουσιαστικό κίνδυνο της κυριότητας με πολλούς τρόπους. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η επιχείρηση μπορεί να διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:
- (α) όταν η επιχείρηση διατηρεί δεσμεύσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία, μη καλυπτόμενη από συνήθεις όρους εγγύησης,
 - (β) όταν η εισπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πώλησης των αγαθών από τον αγοραστή,
 - (γ) όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκατάστασης και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας, που δεν έχει ακόμη εκπληρωθεί από την επιχείρηση, και
 - (δ) όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πώλησης και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.
17. Όταν η επιχείρηση διατηρεί έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και καταχωρείται έσοδο. Για παράδειγμα, ένας πωλητής μπορεί να κρατήσει το νομικό τίτλο των αγαθών, μόνο για να εξασφαλίσει την εισπραξιμότητα του οφειλόμενου ποσού. Στην περίπτωση αυτή, αν η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και καταχωρείται έσοδο. Ένα άλλο παράδειγμα μιας επιχείρησης που κρατάει έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας μπορεί να είναι μία λιανική πώληση, όταν προσφέρεται επιστροφή χρημάτων, αν ο πελάτης δε μείνει ικανοποιημένος. Το έσοδο στις περιπτώσεις αυτές καταχωρείται κατά το χρόνο της πώλησης, εφόσον ο πωλητής μπορεί να υπολογίσει βάσιμα τις μελλοντικές επιστροφές, καταχωρώντας μια υποχρέωση για επιστροφές, βασιζόμενη σε προηγούμενη εμπειρία και άλλους σχετικούς παράγοντες.

18. Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρις ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρις ότου αρθεί η αβεβαιότητα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι αβέβαιο ότι μια αλλοδαπή κρατική υπηρεσία θα χορηγήσει άδεια για να εμβασθεί το αντάλλαγμα από μια πώληση σε ξένη χώρα. Όταν χορηγείται η άδεια, αίρεται η αβεβαιότητα και καταχωρείται το έσοδο. Όμως, όταν ανακύπτει αμφιβολία για την εισπραξιμότητα ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού του εσόδου που καταχωρήθηκε αρχικά.
19. Έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή ή γεγονός καταχωρούνται συγχρόνως. Αυτή η διαδικασία αναφέρεται κοινώς ως συσχετισμός εσόδων και εξόδων. Τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων και άλλου κόστους, που πρόκειται να αναληφθεί μετά την αποστολή των αγαθών, μπορεί κανονικά να αποτιμηθούν αξιόπιστα, εφόσον οι λοιπές προϋποθέσεις για την καταχώρηση του εσόδου έχουν ικανοποιηθεί. Όμως, δεν μπορεί να καταχωρηθεί ένα έσοδο, όταν τα έξοδα δεν μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών, καταχωρείται ως υποχρέωση.

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

20. **Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:**
- (α) **το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,**
 - (β) **πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη σύμβαση, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,**
 - (γ) **το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και,**
 - (δ) **τα κόστη που αναλήφθηκαν για τη συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα** ⁽²⁾ ⁽³⁾.
21. Η καταχώρηση του εσόδου με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής συχνά αναφέρεται ως η ποσοστιαία μέθοδος ολοκλήρωσης. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, το έσοδο καταχωρείται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Η καταχώρηση του εσόδου σε αυτή τη βάση παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση, ως προς την έκταση της δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών και της απόδοσης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Το ΔΛΠ 11 «συμβάσεις κατασκευής έργων», επίσης απαιτεί την καταχώρηση των εσόδων σε αυτή τη βάση. Οι ρυθμίσεις του ανωτέρω Προτύπου έχουν εφαρμογή, γενικά, ως προς την καταχώρηση των εσόδων και των σχετικών εξόδων μιας συναλλαγής που αφορά την παροχή υπηρεσιών.
22. Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού που είχε καταχωρηθεί στα έσοδα.
23. Η επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με τα άλλα συμβαλλόμενα μέρη της συναλλαγής:
- (α) τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη,
 - (β) την αμοιβή των υπηρεσιών, και
 - (γ) τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

Συνήθως, είναι επίσης αναγκαίο για την επιχείρηση να διαθέτει έναν αποτελεσματικό εσωτερικό οικονομικό προγραμματισμό και πληροφοριακό σύστημα. Η επιχείρηση επανεξετάζει και, όταν είναι απαραίτητο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του εσόδου, καθώς παρέχεται η υπηρεσία. Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δε σημαίνει οπωσδήποτε ότι το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

⁽²⁾ Βλέπε επίσης ΜΕΔ-27: εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο της μίσθωσης

⁽³⁾ Βλέπε επίσης ΜΕΔ-31: έσοδα — συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης.

ΔΛΠ 18

24. Ο βαθμός ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με μία ποικιλία μεθόδων. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν:
- (α) επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου,
 - (β) υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή
 - (γ) την αναλογία την οποία το μέχρι σήμερα αναληφθέν κόστος έχει καλύψει από το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε ήδη εκτελεσθείσες υπηρεσίες περιλαμβάνονται στα κόστη που έχουν αναληφθεί μέχρι σήμερα. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί ή μέλλουν να εκτελεστούν περιλαμβάνονται στο συνολικώς εκτιμώμενο κόστος της συναλλαγής.

Τμηματικές πληρωμές και προκαταβολές ληφθείσες από τους πελάτες δεν αντικατοπτρίζουν συνήθως τις εκτελεσθείσες υπηρεσίες.

25. Για πρακτικούς λόγους, όταν παρέχονται υπηρεσίες με απροσδιόριστο αριθμό πράξεων κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης χρονικής περιόδου, το έσοδο κατανέμεται ισόποσα σε ολόκληρη τη διάρκεια της περιόδου αυτής, εκτός αν υπάρχει ένδειξη ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλλίτερα το στάδιο της ολοκλήρωσης. Όταν μια ορισμένη πράξη είναι πολύ περισσότερο σημαντική από κάθε άλλη πράξη, η καταχώρηση του εσόδου αναβάλλεται, μέχρις ότου εκτελεσθεί η σημαντική πράξη.
26. **Όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που τα καταχωρούμενα έξοδα είναι ανακτήσιμα.**
27. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας συναλλαγής, συμβαίνει συχνά το αποτέλεσμα της συναλλαγής να μην μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Παρόλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανόν ότι η επιχείρηση θα ανακτήσει τα αναληφθέντα κόστη της συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, το έσοδο καταχωρείται μόνον κατά την έκταση που τα αναληφθέντα κόστη αναμένεται να ανακτηθούν. Εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, δεν καταχωρείται κέρδος.
28. Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και δεν πιθανολογείται ότι το κόστος που αναλήφθηκε θα ανακτηθεί, το έσοδο δεν καταχωρείται, ενώ το αναληφθέν κόστος καταχωρείται ως έξοδο. Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδιζαν τη εκτίμηση της έκβασης της σύμβασης παύουν να υπάρχουν, το έσοδο καταχωρείται σύμφωνα με την παράγραφο 20 και όχι σύμφωνα με την παράγραφο 26.

ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

29. **Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που δίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, πρέπει να καταχωρείται με βάση τα όσα παρατίθενται στην παράγραφο 30, όταν:**
- (α) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και,
 - (β) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.
30. **Τα έσοδα πρέπει να καταχωρούνται με βάση τους εξής κανόνες:**
- (α) **Οι τόκοι πρέπει να καταχωρούνται βάσει μιας χρονικής αναλογίας, που προσδιορίζεται από την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.**
 - (β) **Τα δικαιώματα εκμετάλλευσης πρέπει να καταχωρούνται με βάση την αυτοτέλεια των λογιστικών περιόδων, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.**
 - (γ) **Τα μερίσματα πρέπει να καταχωρούνται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα των μετόχων να τα εισπράξουν.**
31. Πραγματική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι το απαιτούμενο επιτόκιο για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών εισπράξεων, οι οποίες αναμένεται να εισρεύσουν καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ώστε να εξισώνονται με την αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Το έσοδο από τόκους περιλαμβάνει το δεδουλευμένο μέρος διαφορών υπό ή υπέρ το άρτιο ή οποιωνδήποτε άλλων διαφορών, μεταξύ της αρχικής λογιστικής αξίας ενός χρεωστικού τίτλου και του κατά τη λήξη εισπρακτέου ποσού του.

ΔΛΠ 19

32. Όταν μία τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνει, κατά την απόκτησή της, δεδουλευμένους τόκους, τότε η μεταγενέστερη είσπραξη τόκων κατανέμεται μεταξύ των προ-απόκτησης και των μετά την απόκτηση περιόδων και ως έσοδο καταχωρείται μόνον η μετά την απόκτηση αναλογία. Όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης συμμετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά εκπίπτουν από το κόστος αγοράς των συμμετοχών. Αν είναι δύσκολο να γίνει ένας τέτοιος διαχωρισμός, χωρίς αυτός να είναι αυθαίρετος, τότε τα μερίσματα καταχωρούνται ως έσοδο, εκτός αν αντιπροσωπεύουν καθαρά την ανάκτηση ενός μέρους του κόστους των συμμετοχών.
33. Τα έσοδα από δικαιώματα εκμετάλλευσης προκύπτουν σύμφωνα με τους όρους της σχετικής συμφωνίας και συνήθως καταχωρούνται με αυτή τη βάση, εκτός αν με βάση την ουσιαστική πλευρά της συμφωνίας, είναι πιο σωστό να καταχωρείται το έσοδο με κάποιον άλλο συστηματικό και ορθολογικό τρόπο.
34. Τα έσοδα καταχωρούνται μόνον όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή. Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την εισπραξιμότητα ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως προσαρμογή του ποσού που είχε καταχωρηθεί στα έσοδα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

35. **Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:**
- (α) **Τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει για την καταχώρηση των εσόδων, καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών, που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.**
- (β) **Το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:**
- (i) **πώληση αγαθών,**
- (ii) **παροχή υπηρεσιών,**
- (iii) **τόκους,**
- (iv) **δικαιώματα εκμετάλλευσης,**
- (v) **μερίσματα, και**
- (γ) **το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.**
36. Η επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις». Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν από στοιχεία τέτοια όπως κόστος εγγυήσεων, διεκδικήσεις, ποινές ή πιθανές ζημιές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

37. **Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1995.**

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 19
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ 2002)

Παροχές σε εργαζόμενους

Το αναθεωρημένο αυτό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών λόγω εξόδου από την υπηρεσία», το οποίο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο σε αναθεωρημένη μορφή το 1993. Το αναθεωρημένο αυτό Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

Τον Μάιο του 1999, το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» τροποποίησε τις παραγράφους 20(β), 35, 125 και 141. Οι τροποποιήσεις αυτές άρχισαν να εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

ΔΛΠ 19

Το Πρότυπο αυτό τροποποιήθηκε το 2000 για να αλλάξει τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων προγράμματος παροχών σε εργαζόμενους και να εισάγει την ανάγκη καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης για αποζημιώσεις. Αυτές οι τροποποιήσεις άρχισαν να εφαρμόζονται στις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001.

Περαιτέρω διορθώσεις έγιναν το 2002 για να εμποδίσουν την καταχώρηση των κερδών που προκύπτουν μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικών ζημιών ή κόστους προϋπηρεσίας και την καταχώρηση ζημιών που προκύπτουν μόνον από αναλογιστικά κέρδη. Αυτές οι διορθώσεις αποκτούν ισχύ για λογιστικές περιόδους που λήγουν την ή μετά την 31 Μαΐου 2002. Η ενωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Το Πρότυπο προδιαγράφει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις των εργοδοτών για παροχές σε εργαζόμενους. Αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών λόγω εξόδου από την υπηρεσία» το οποίο είχε εγκριθεί το 1993. Οι κύριες αλλαγές από το παλιό ΔΛΠ 19 παρατίθενται στη Βάση για Συμπεράσματα (Προσάρτημα Δ). Το Πρότυπο δεν ασχολείται με την παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών σε εργαζόμενους (βλέπε ΔΛΠ 26 «λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία»).
2. Το Πρότυπο αναγνωρίζει πέντε κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους:
 - (α) βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, επίσημα άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών, διανομή κερδών 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 τωρινούς απασχολούμενους,
 - (β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία,
 - (γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδειας μακρόχρονης υπηρεσίας ή αδειας ανάπαυσης, παροχές ιωβιλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν είναι πληρωτέα δώδεκα μήνες ή περισσότερο μετά το τέλος της περιόδου, διανομή κερδών, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση,
 - (δ) παροχές λήξης απασχόλησης, και
 - (ε) παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.
3. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.
4. Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ταξινομούνται είτε ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων παροχών. Το Πρότυπο παρέχει συγκεκριμένες οδηγίες για την ταξινόμηση των προγραμμάτων πολλών εργοδοτών, κρατικών προγραμμάτων και των προγραμμάτων με ασφαλισμένες παροχές.
5. Σύμφωνα με τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, η επιχείρηση καταβάλει σταθερές εισφορές σε μια ξεχωριστή οικονομική μονάδα (Ταμείο) και δε θα έχει νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καταβάλει περαιτέρω εισφορές, αν το Ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν σε υπηρεσία εργαζομένου στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις εισφορές.
6. Όλα τα λοιπά προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών. Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να είναι μη χρηματοδοτούμενα ή μπορεί να είναι ολικά ή εν μέρει χρηματοδοτούμενα. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να:
 - (α) λογιστικοποιεί όχι μόνο τις νόμιμες δεσμεύσεις της, αλλά επίσης και κάθε τεκμαιρόμενη δέσμευση που προκύπτει από τις επιχειρηματικές της πρακτικές,

ΔΛΠ 19

- (β) προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και την εύλογη αξία οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος, με ικανοποιητική συχνότητα ούτως ώστε τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις δε διαφέρουν ουσιωδώς από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- (γ) χρησιμοποιεί τη μέθοδο προβλεπόμενης πιστωτικής μονάδας για την αποτίμηση των δεσμεύσεων της και του κόστους της,
- (δ) αποδίδει την παροχή στις περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με το τύπο του προγράμματος παροχών, εκτός αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα ουσιαστικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ότι στα προηγούμενα έτη,
- (ε) χρησιμοποιεί αμερόληπτες και αμοιβαίως συμβατές αναλογιστικές παραδοχές σχετικά με τις δημογραφικές μεταβλητές (τέτοιες όπως του κύκλου απασχόλησης εργαζόμενων και θνησιμότητας) και οικονομικές μεταβλητές (τέτοιες όπως μελλοντικές αυξήσεις σε αποδοχές, μεταβολές σε ιατροφαρμακευτικά κόστη και ορισμένες μεταβολές σε κρατικές παροχές). Οι οικονομικές παραδοχές πρέπει να βασίζονται σε προσδοκίες της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν,
- (στ) προσδιορίζει το προεξοφλητικό επιτόκιο σε σχέση με τις αγοραίες αποδόσεις, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων (ή σε χώρες όπου δεν υπάρχει αγορά με βάθος σε τέτοια ομόλογα, κρατικών ομολόγων) σε νόμισμα και όρους που συμβαδίζουν με το νόμισμα και τους όρους των δεσμεύσεων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία,
- (ζ) αφαιρεί την εύλογη αξία οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος από τη λογιστική αξία της δέσμευσης. Ορισμένα δικαιώματα αποζημίωσης τα οποία δεν προκρίνονται ως περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος εκτός του ότι παρουσιάζονται σαν ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο, παρά ως μείωση της υποχρέωσης,
- (η) περιορίζει τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να μην υπερβαίνει το καθαρό σύνολο:
- (i) του οποιουδήποτε ακαταχώρητου κόστους προϋπηρεσίας και αναλογιστικών ζημιών, και
 - (ii) της παρούσας αξίας οποιουδήποτε διαθέσιμου οικονομικού οφέλους με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα.
- (θ) καταχωρεί το κόστος προϋπηρεσίας πάνω σε βάση σταθερής επιβάρυνσης κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρις ότου οι τροποποιηθείσες παροχές κατοχυρωθούν,
- (ι) καταχωρεί κέρδη ή ζημιές κατά την περικοπή ή διακανονισμό ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, όταν πραγματοποιείται η περικοπή ή ο διακανονισμός. Το κέρδος ή ζημία πρέπει να περιλαμβάνει κάθε ανακύπτουσα μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής και της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και το ακαταχώρητο τμήμα οποιωνδήποτε σχετικών αναλογιστικών κερδών και ζημιών και κόστους προϋπηρεσίας, και
- (ια) καταχωρεί συγκεκριμένη αναλογία των καθαρών σωρευμένων αναλογιστικών κερδών και ζημιών που υπερβαίνουν το μεγαλύτερο από το:
- (i) 10 % της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης παροχής (πριν την αφαίρεση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος) και,
 - (ii) 10 % της εύλογης αξίας οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.

Η αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών προς καταχώρηση για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι το υπερβάλλον, πέραν του περιθωρίου του 10 % κατά την προηγούμενη περίοδο σύνταξης οικονομικών καταστάσεων, διαιρούμενο με την αναμενόμενη μέση εναπομένουσα εργασιακή ζωή των εργαζομένων που συμμετέχουν στο πρόγραμμα εκείνο.

Το Πρότυπο επιτρέπει επίσης συστηματικές μεθόδους ταχύτερης καταχώρησης, εφόσον εφαρμόζεται ίδια βάση σε αμφότερα, τα κέρδη και τις ζημιές και η βάση εφαρμόζεται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο. Τέτοιες επιτρεπόμενες μέθοδοι περιλαμβάνουν άμεση καταχώρηση όλων των αναλογιστικών κερδών και ζημιών.

ΔΛΠ 19

7. Το Πρότυπο απαιτεί μια απλούστερη μέθοδο λογιστικής για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους από ότι για τις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές και το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρούνται άμεσα.
8. Παροχές λήξης της απασχόλησης είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτές ως αποτέλεσμα, είτε απόφασης της επιχείρησης να τερματίσει την απασχόληση των εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία, είτε απόφασης του εργαζόμενου να αποδεχθεί οικειοθελή έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές. Το γεγονός το οποίο δημιουργεί δέσμευση είναι ο τερματισμός, παρά η παροχή υπηρεσίας από τον εργαζόμενο. Συνεπώς, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τις παροχές λήξης απασχόλησης όταν και μόνο όταν, η επιχείρηση αποδεδειγμένα δεσμεύεται να:
- (α) τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου ή ομάδας εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία, ή
- (β) χορηγήσει παροχές λήξης εργασιακής σχέσης, ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια έξοδο από την υπηρεσία.
9. Μια επιχείρηση είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη σε λήξη απασχόλησης όταν και μόνο όταν, η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό επίσημο πρόγραμμα (με καθορισμένα ελάχιστα περιεχόμενα) για την λήξη της απασχόλησης και δεν υπάρχει ρεαλιστική πιθανότητα απόσυρσης.
10. Όταν οι παροχές λήξης της απασχόλησης καθίστανται αποδοτέες πέραν των 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, πρέπει να προεξοφλούνται. Στην περίπτωση προσφοράς για ενθάρρυνση εκούσιας εξόδου από την υπηρεσία, η αποτίμηση των παροχών λήξης της απασχόλησης πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να αποδεχθούν την προσφορά.
11. Παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με τις οποίες: είτε οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικά χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση (ή τη μητρική της) ή το ποσό της δέσμευσης της επιχείρησης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή των συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από την επιχείρηση. Το Πρότυπο απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τέτοιες παροχές, αλλά δεν ορίζει απαιτήσεις για καταχώρηση και αποτίμηση.
12. Το Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή του. Κατά την πρώτη εφαρμογή του Προτύπου, η επιχείρηση επιτρέπεται να καταχωρήσει κάθε προκύπτουσα αύξηση στην υποχρέωσή της για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, κατά τη διάρκεια όχι περισσότερο των πέντε ετών. Αν η εφαρμογή του Προτύπου μειώνει την υποχρέωση, η επιχείρηση υποχρεώνεται να καταχωρήσει τη μείωση αμέσως.
13. Το Πρότυπο αυτό τροποποιήθηκε το 2000 για να τροποποιήσει τον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και να εισάγει τις ανάγκες καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης των αποζημιώσεων. Οι τροποποιήσεις αυτές ισχύουν για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή του.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πράγματοι

Σκοπός	
Πεδίο εφαρμογής	1-6
Ορισμοί	7
Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους	8-23
Καταχώρηση και αποτίμηση	10-22
Όλες οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους	10
Βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες	11-16
Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών	17-22

ΔΛΠ 19

Γνωστοποιήσεις	23
Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: διάκριση μεταξύ προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών και προγραμμάτων καθορισμένων παροχών	24-42
Προγράμματα πολλών εργοδοτών	29-35
Κρατικά προγράμματα	36-38
Ασφαλισμένες παροχές	39-42
Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: προγράμματα καθορισμένων εισφορών	43-47
Καταχώρηση και αποτίμηση	44-45
Γνωστοποιήσεις	46-47
Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: προγράμματα καθορισμένων παροχών	48-125
Καταχώρηση και αποτίμηση	49-62
Λογιστική για τεκμαιρόμενη δέσμευση	52-53
Ισολογισμός	54-60
Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων	61-62
Καταχώρηση και αποτίμηση: παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και τρέχον κόστος υπηρεσίας	63-101
Μέθοδος αναλογιστικής εκτίμησης	64-66
Κατανομή παροχών σε περιόδους υπηρεσίας	67-71
Αναλογιστικές παραδοχές	72-77
Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο	78-82
Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατροφαρμακευτικό κόστος	83-91
Αναλογιστικά κέρδη και ζημιές	92-95
Κόστος προϋπηρεσίας	96-101
Καταχώρηση και αποτίμηση: περιουσιακά στοιχεία προγράμματος	102-107
Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	102-104
Αποζημιώσεις	104A-104D
Απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	105-107
Ενοποιήσεις επιχειρήσεων	108
Περικοπές και διακανονισμοί	109-115
Παρουσίαση	116-119

ΔΛΠ 19

Συμφηφισμός	116-117
Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων	118
Χρηματοοικονομικά συστατικά κόστους Παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία	119
Γνωστοποιήσεις	120-125
Λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους	126-131
Καταχώρηση και αποτίμηση	128-130
Γνωστοποιήσεις	131
Παροχές λήξης απασχόλησης	132-143
Καταχώρηση	133-138
Αποτίμηση	139-140
Γνωστοποιήσεις	141-143
Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών	144-152
Καταχώρηση και αποτίμηση	145
Γνωστοποιήσεις	146-152
Μεταβατικές διατάξεις	153-156
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	157-160

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί:

- (α) μία υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζόμενους, που θα πληρωθούν μελλοντικά, και
- (β) ένα έξοδο, όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζόμενους.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. **Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από ένα εργοδότη για τη λογιστική των παροχών σε εργαζόμενους.**
2. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με πληροφόρηση από τα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους (βλέπε ΔΛΠ 26 «λογιστική και πληροφόρηση για τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία»).
3. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις παροχές σε εργαζόμενους, συμπεριλαμβανόμενων και εκείνων που παρέχονται:
 - (α) σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες τυπικές συμφωνίες μεταξύ της επιχείρησης και εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους,

ΔΛΠ 19

- (β) σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω κλαδικών επιχειρηματικών κανονισμών, όπου οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών, ή
- (γ) εκείνων των άτυπων πρακτικών εφαρμογών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση. Άτυπες πρακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η επιχείρηση δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζόμενων. Ένα παράδειγμα μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι, όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.
4. Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν:
- (α) βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών, διανομή κερδών 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 τωρινούς απασχολούμενους,
- (β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές αποχώρησης, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία,
- (γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδειας μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδειας ανάπαυσης, παροχές ωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέα εξ' ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, διανομή κερδών, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση,
- (δ) παροχές λήξης απασχόλησης και,
- (ε) παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

Επειδή κάθε κατηγορία που εντοπίζεται ανωτέρω στα (α) μέχρι (ε) έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά, το Πρότυπο αυτό καθιερώνει ιδιαίτερες απαιτήσεις για κάθε κατηγορία.

5. Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν παροχές που χορηγούνται είτε στους εργαζόμενους είτε στα προστατευόμενά τους μέλη και μπορεί να τακτοποιούνται με πληρωμές (ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών) που γίνονται είτε απευθείας στους εργαζόμενους, στις συζύγους τους, στα τέκνα ή άλλα προστατευόμενα μέλη ή σε άλλους, όπως ασφαλιστικές εταιρείες.
6. Ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει υπηρεσίες στην επιχείρηση στη βάση πλήρους απασχόλησης, έκτακτης απασχόλησης, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής. Για το σκοπό του Προτύπου αυτού, οι εργαζόμενοι περιλαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το άλλο διευθυντικό προσωπικό.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Παροχές σε εργαζόμενους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.

ΔΛΠ 19

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

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

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

- (α) συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες δε βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο, και
- (β) χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να παρέχουν οφέλη σε εργαζόμενους περισσοτέρων της μιας επιχείρησης, πάνω στη βάση ότι τα επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζόμενους.

Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών), οι οποίες δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι απασχολούμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Παροχές λήξης της απασχόλησης είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτέες ως αποτέλεσμα, είτε:

- (α) απόφασης της επιχείρησης να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία ή,
- (β) απόφασης ενός εργαζόμενου να αποδεχθεί εθελοντική έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

Παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με τις οποίες:

- (α) οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση (ή τη μητρική της) ή,
- (β) το ποσό της δέσμευσης της επιχείρησης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από την επιχείρηση.

Προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών για ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.

Κατοχυρωμένες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση.

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

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο.

Κόστος τόκων είναι η αύξηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που συμβαίνει, γιατί οι παροχές είναι μια περίοδο πλησιέστερα προς τακτοποίηση.

Περιουσιακά στοιχεία προγράμματος αποτελούν τα:

- (α) περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και,
- (β) ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι περιουσιακά στοιχεία (άλλα εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) που:

- (α) κατέχονται από μία οικονομική μονάδα (Ταμείο) το οποίο είναι νομικά ανεξάρτητο από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση και υφίσταται μόνο και μόνο για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί παροχές σε εργαζόμενους, και
- (β) είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιούνται μόνο για πληρωμή ή χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, δεν είναι διαθέσιμα στους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να επιστρέφονται στην αναφερόμενη επιχείρηση εκτός αν είτε:
 - (i) τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου είναι αρκετά για να ικανοποιήσουν όλες τις σχετικές με τις παροχές των εργαζομένων δεσμεύσεις του προγράμματος ή της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις, ή
 - (ii) τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση ως αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.

Ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών») της επιχείρησης, εφόσον οι πρόσοδοι από το ασφαλιστήριο:

- (α) μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για να πληρώσει ή να χρηματοδοτήσει παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και
- (β) δεν είναι διαθέσιμοι για τους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να πληρωθούν στην επιχείρηση εκτός και αν:
 - (i) οι πρόσοδοι αντιπροσωπεύουν πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι απαραίτητα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο για την αντιμετώπιση όλων των σχετικών δεσμεύσεων παροχών σε εργαζόμενους, ή
 - (ii) οι πρόσοδοι επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση για αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημιές από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε κόστος για τη διαχείριση του προγράμματος και μείον κάθε φόρος πληρωτέος από το ίδιο το πρόγραμμα.

Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές αποτελούνται από:

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

Κόστος προϋπηρεσίας είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών για υπηρεσία εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους, που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την εισαγωγή ή τις μεταβολές στις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους. Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν παροχές εισάγονται ή βελτιώνονται) είτε αρνητικό (όταν μειώνονται υπάρχουσες παροχές).

ΔΛΠ 19

ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

8. Οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν στοιχεία τέτοια όπως:
- (α) ημερομίσθια, μισθούς και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων,
 - (β) βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες (τέτοιες όπως ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών), όταν οι απουσίες αναμένεται να συμβούν μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική εργασιακή υπηρεσία,
 - (γ) διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές πληρωτέες μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, και
 - (δ) μη χρηματικές παροχές (τέτοιες όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους τωρινούς εργαζόμενους.
9. Η λογιστικοποίηση βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους είναι γενικά απλή, γιατί δεν απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για την αποτίμηση της δέσμευσης ή το κόστος και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα οποιουδήποτε αναλογιστικού κέρδους ή ζημίας. Περαιτέρω, βραχύχρονες υποχρεώσεις παροχών σε εργαζόμενους αποτιμώνται πάνω σε μια απροεξόφλητη βάση.

Καταχώρηση και αποτίμηση

Όλες οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

10. Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το απροεξόφλητο ποσό των βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους που αναμένεται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα για αυτή την υπηρεσία:
- (α) ως υποχρέωση (δεδουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που ήδη πληρώθηκε. Αν το ποσό που ήδη πληρώθηκε υπερβαίνει το απροεξόφλητο ποσό των παροχών, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει αυτό το υπερβάλλον ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωθέν έξοδο) κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα, σε μείωση μελλοντικών πληρωμών ή επιστροφή χρημάτων, και
 - (β) ως έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη των παροχών στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου (βλέπε, για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 «αποθέματα» και ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια»).

Οι παράγραφοι 11, 14 και 17 εξηγούν πως μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει αυτή την απαίτηση στις βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους με τη μορφή των αποζημιωμένων απουσιών και προγραμμάτων διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών.

Βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες

11. Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το αναμενόμενο κόστος των βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους με τη μορφή των αποζημιωμένων απουσιών σύμφωνα με την παράγραφο 10 ως ακολούθως:
- (α) στην περίπτωση των σωρευόμενων αποζημιωμένων απουσιών, όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμα τους σε μελλοντικές αποζημιωμένες απουσίες και,
 - (β) στην περίπτωση των μη σωρευόμενων αποζημιωμένων απουσιών, όταν οι απουσίες γίνονται.
12. Η επιχείρηση μπορεί να αποζημιώνει εργαζόμενους για απουσία για διάφορους λόγους που περιλαμβάνουν διακοπές, ασθένεια και βραχύχρονη ανικανότητα, μητρότητα ή πατρότητα, δικαστική υπηρεσία και στρατιωτική υπηρεσία. Το δικαίωμα σε αποζημιωμένες απουσίες εμπίπτει σε δύο κατηγορίες:
- (α) σωρευτικό, και
 - (β) μη σωρευτικό.

13. Σωρευμένες αποζημιωόμενες απουσίες είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέον και μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δε χρησιμοποιηθεί πλήρως. Σωρευμένες αποζημιωόμενες απουσίες μπορεί να είναι είτε κεκτημένο δικαίωμα (με άλλα λόγια, οι απασχολούμενοι έχουν δικαίωμα σε ταμειακή πληρωμή για αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρησή τους από την επιχείρηση) ή 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 αποζημιωόμενες απουσίες. Η δέσμευση υπάρχει και καταχωρείται, ακόμη και αν οι αποζημιωόμενες απουσίες δεν είναι κεκτημένο δικαίωμα, μολονότι η πιθανότητα οι εργαζόμενοι να αποχωρήσουν, πριν χρησιμοποιήσουν το σωρευμένο μη κεκτημένο δικαίωμα, επηρεάζει την αποτίμηση της δέσμευσης αυτής.
14. **Η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά το αναμενόμενο κόστος των σωρευόμενων αποζημιωόμενων απουσιών ως το πρόσθετο ποσό που η επιχείρηση αναμένει να καταβάλει ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**
15. Η μέθοδος που ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο αποτιμά την δέσμευση στο ποσό των πρόσθετων πληρωμών που αναμένονται να προκύψουν αποκλειστικά από το γεγονός ότι οι παροχές συσσωρεύονται. Σε πολλές περιπτώσεις, η επιχείρηση μπορεί να μη χρειάζεται να κάνει λεπτομερείς υπολογισμούς για να εκτιμήσει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης δέσμευση για αχρησιμοποίητες αποζημιωόμενες απουσίες. Για παράδειγμα, η δέσμευση για άδεια ασθενείας είναι πιθανό να είναι ουσιώδης μόνο αν υπάρχει μία επίσημη ή ανεπίσημη συμφωνία ότι αχρησιμοποίητη πληρωνώμενη άδεια ασθενείας μπορεί να θεωρηθεί ως πληρωνώμενη άδεια διακοπών.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 14 και 15

Μια επιχείρηση έχει 100 εργαζόμενους, που ο καθένας δικαιούται πέντε εργάσιμες ημέρες πληρωμένης άδειας ασθενείας ετησίως. Αχρησιμοποίητη άδεια ασθενείας 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 Τελευταία Εισαγωγή, Πρώτη Εξαγωγή (LIFO)]. Κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X1, το μέσο αχρησιμοποίητο δικαίωμα είναι δύο ημέρες ανά εργαζόμενο. Η επιχείρηση αναμένει, βασισμένη στην εμπειρία του παρελθόντος, η οποία αναμένεται να συνεχιστεί, ότι 92 εργαζόμενοι δε θα πάρουν περισσότερο από πέντε ημέρες πληρωμένης άδειας ασθενείας το 20X2 και ότι οι απομένοντες 8 εργαζόμενοι θα πάρουν κατά μέσο όρο εξήμισι ημέρες ο καθένας.

Η επιχείρηση αναμένει ότι θα πληρώσει 12 ημερών πρόσθετη αποζημίωση πληρωμένης ασθενείας ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευθεί κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X1 μία και μισή ημέρα ο καθένας για 8 εργαζόμενους). Συνεπώς, η επιχείρηση καταχωρεί μια υποχρέωση ίση με 12 ημέρες πληρωμένης ασθενείας.

16. Η μη σωρευόμενες αποζημιωόμενες απουσίες δε μεταφέρονται εις νέον: εκπνέουν, αν το δικαίωμα της τρέχουσας περιόδου δεν εξασκηθεί πλήρως και δεν παρέχεται το δικαίωμα στους εργαζόμενους πληρωμής μετρητών για το αχρησιμοποίητο δικαίωμα με την αποχώρηση από την επιχείρηση. Αυτή είναι συνήθως η περίπτωση για πληρωμή ασθενείας (κατά την έκταση που αχρησιμοποίητο δικαίωμα του παρελθόντος δεν αυξάνει μελλοντικό δικαίωμα), άδεια μητρότητας ή πατρότητας και αποζημιωόμενες απουσίες για δικαστική υπηρεσία ή στρατιωτική υπηρεσία. Η επιχείρηση δεν καταχωρεί καμιά υποχρέωση ή έξοδο μέχρι το χρόνο της απουσίας, γιατί η εργασιακή υπηρεσία δεν αυξάνει το ποσό της παροχής.

Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών

17. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το αναμενόμενο κόστος διανομής κερδών και προσθέτων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 10, όταν και μόνο όταν:**
- (α) **η επιχείρηση έχει μια παρούσα νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να κάνει τέτοιες πληρωμές, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, και**
- (β) **μια αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης μπορεί να γίνει.**

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

ΔΛΠ 19

18. Σύμφωνα με μερικά προγράμματα διανομής κερδών, οι εργαζόμενοι λαμβάνουν ένα μερίδιο του κέρδους μόνο, αν παραμείνουν στην επιχείρηση για μια καθορισμένη περίοδο. Τέτοια προγράμματα δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, καθώς εργαζόμενοι παρέχουν υπηρεσίες που αυξάνουν το ποσό που θα καταβληθεί, αν αυτοί παραμείνουν στην υπηρεσία μέχρι το τέλος της καθορισμένης περιόδου. Η αποτίμηση τέτοιων τεκμαιρόμενων δεσμεύσεων αντανακλά τη δυνατότητα μερικοί εργαζόμενοι να φύγουν, χωρίς να συμμετάσχουν στη διανομή των κερδών.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 18

Ένα πρόγραμμα διανομής κερδών απαιτεί από μια επιχείρηση την καταβολή μιας καθορισμένης αναλογίας των καθαρών κερδών της για το έτος σε εργαζόμενους, που υπηρετούν καθ' όλο το έτος. Αν κανένας εργαζόμενος δε φύγει κατά τη διάρκεια του έτους, το σύνολο των πληρωμών από τη διανομή των κερδών για το έτος θα είναι 3 % των καθαρών κερδών. Η επιχείρηση εκτιμά ότι ο αριθμός του συνολικά απασχολούμενου προσωπικού θα μειώσει τις πληρωμές στο 2,5 % των καθαρών κερδών.

Η επιχείρηση καταχωρεί μία υποχρέωση και ένα έξοδο 2,5 % των καθαρών κερδών.

19. Η επιχείρηση μπορεί να μην έχει νόμιμη δέσμευση να καταβάλει πρόσθετες παροχές. Παρόλα αυτά, σε μερικές περιπτώσεις, μια επιχείρηση έχει τακτική καταβολής πρόσθετων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση, γιατί η επιχείρηση δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική λύση, παρά να καταβάλει τις πρόσθετες παροχές. Η αποτίμηση της τεκμαιρόμενης δέσμευσης αντανακλά την πιθανότητα ότι μερικοί εργαζόμενοι μπορεί να φύγουν, χωρίς να λάβουν πρόσθετη αμοιβή.
20. Η επιχείρηση μπορεί να κάνει μια αξιόπιστη εκτίμηση της νόμιμης ή τεκμαιρόμενης δέσμευσης σύμφωνα με ένα πρόγραμμα διανομής κερδών ή πρόσθετων παροχών όταν και μόνο όταν:
- (α) οι τυπικοί όροι του προγράμματος περιέχουν τύπο για τον προσδιορισμό του ποσού της παροχής,
 - (β) η επιχείρηση προσδιορίζει τα ποσά που θα πληρωθούν πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, ή
 - (γ) η παρελθούσα τακτική παρέχει ξεκάθαρη ένδειξη του ποσού της τεκμαιρόμενης δέσμευσης της επιχείρησης.
21. Η δέσμευση σύμφωνα με τα προγράμματα διανομής κερδών και προσθέτων παροχών προέρχεται από την υπηρεσία εργαζόμενων και όχι από κάποια συναλλαγή με τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης. Συνεπώς, η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος προγραμμάτων διανομής κερδών και προσθέτων παροχών όχι ως διανομή καθαρών κερδών, αλλά ως έξοδο.
22. Αν οι πληρωμές διανομής κερδών και προσθέτων παροχών δεν καθίστανται καταβλητέες στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, οι πληρωμές αυτές θεωρούνται ως λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους (βλέπε παραγράφους 126-131). Αν οι πληρωμές διανομής κερδών και προσθέτων παροχών πληρούν τον ορισμό των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, η επιχείρηση τις χειρίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 144-152.

Γνωστοποιήσεις

23. Μολονότι το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί ειδικές γνωστοποιήσεις για βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών», μια επιχείρηση παρέχει πληροφορίες σχετικά με τις παροχές σε εργαζόμενους για διευθυντικά στελέχη του προσωπικού. Το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» απαιτεί ότι μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το κόστος προσωπικού.

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

24. Οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:
- (α) παροχές εξόδου από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, και
 - (β) άλλες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Ρυθμίσεις βάσει των οποίων η επιχείρηση παρέχει οφέλη μετά την έξοδο από την υπηρεσία, συνιστούν προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε όλες αυτές τις ρυθμίσεις, είτε συνιστούν είτε όχι την ίδρυση μιας ξεχωριστής οικονομικής μονάδας για να εισπράττει εισφορές και να καταβάλει παροχές.

25. Τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία διακρίνονται είτε σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε σε προγράμματα καθορισμένων παροχών, ανάλογα με την οικονομική υπόσταση του προγράμματος, όπως αυτή προκύπτει από τους κύριους όρους και συνθήκες του. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών:
- (α) η νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση της επιχείρησης 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 επιχείρηση (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, και
 - (β) 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 αντιμετωπίσουν τις αναμενόμενες παροχές) βαρύνουν τον εργαζόμενο.
26. Παραδείγματα περιπτώσεων, όπου η δέσμευση της επιχείρησης δεν περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να συνεισφέρει στο φορέα είναι, όταν η επιχείρηση έχει μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση μέσω:
- (α) ενός τύπου του προγράμματος παροχών που δε συνδέεται μόνο με το ποσό των εισφορών,
 - (β) μιας εγγύησης, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος είτε άμεσα, μέσω μιας καθορισμένης απόδοσης πάνω στις εισφορές, ή
 - (γ) εκείνων των ανεπίσημων πρακτικών που δημιουργούν μία τεκμαιρόμενη δέσμευση. Για παράδειγμα, μία τεκμαιρόμενη δέσμευση μπορεί να προκύψει, όταν μία επιχείρηση έχει ιστορικά παράσχει αυξανόμενα οφέλη σε πρώην εργαζόμενους για να αντιμετωπιστεί ο ρυθμός του πληθωρισμού ακόμη και όταν δεν υπάρχει νόμιμη δέσμευση να πράξει έτσι.
27. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:
- (α) η δέσμευση της επιχείρησης είναι να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές στους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους και,
 - (β) ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα κοστίσουν περισσότερο από το αναμενόμενο) και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν, ουσιαστικά, την επιχείρηση. Αν η αναλογιστική ή επενδυτική εμπειρία είναι χειρότερη από τα αναμενόμενα, η δέσμευση της επιχείρησης μπορεί να αυξηθεί.
28. Οι παράγραφοι 29 και 42 κατωτέρω εξηγούν τη διάκριση μεταξύ προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών και προγραμμάτων καθορισμένων παροχών στο πλαίσιο των προγραμμάτων πολλών εργοδοτών, κρατικών προγραμμάτων και ασφαλισμένων παροχών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών

29. **Η επιχείρηση πρέπει να 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). Όπου ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να:**
- (α) **λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών, 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 απαιτούμενες από την παράγραφο 120 πληροφορίες.**

ΔΛΠ 19

30. Όταν δεν υπάρχουν διαθέσιμες επαρκείς πληροφορίες για να χρησιμοποιήσει τη λογιστική καθορισμένων παροχών σε ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, που είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να:
- (α) λογιστικοποιεί το πρόγραμμα σύμφωνα με τις παραγράφους 44-46, ως να επρόκειτο για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών,
 - (β) γνωστοποιεί:
 - (i) το γεγονός ότι το πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και
 - (ii) το λόγο γιατί δεν είναι διαθέσιμη επαρκής πληροφόρηση για να καταστήσει την επιχείρηση ικανή να λογιστικοποιεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και
 - (γ) Κατά την έκταση που ένα πλεόνασμα ή έλλειμμα στο πρόγραμμα μπορεί να επηρεάσει το ποσό μελλοντικών εισφορών, να γνωστοποιεί επιπρόσθετα:
 - (i) κάθε διαθέσιμη πληροφορία σχετική με αυτό το πλεόνασμα ή έλλειμμα,
 - (ii) τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί αυτό το πλεόνασμα ή έλλειμμα, και
 - (iii) τις τυχόν επιπτώσεις, για την επιχείρηση.
31. Ένα παράδειγμα ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών είναι εκείνο, όπου:
- (α) το πρόγραμμα χρηματοδοτείται στη βάση ενός συστήματος διανεμητικού χαρακτήρα ούτως ώστε: Οι εισφορές καθορίζονται σε επίπεδο που αναμένεται να είναι επαρκείς για την καταβολή των παροχών που καθίστανται πληρωτέες στην ίδια περίοδο και μελλοντικές παροχές που κερδήθηκαν κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές, και
 - (β) οι παροχές των εργαζομένων προσδιορίζονται από τη διάρκεια της υπηρεσίας τους και οι συμμετέχουσες επιχειρήσεις δεν έχουν πραγματικούς τρόπους αποχώρησης από το πρόγραμμα, χωρίς να καταβάλουν εισφορά για τις παροχές που κερδήθηκαν από εργαζόμενους μέχρι την ημερομηνία της αποχώρησης. Ένα τέτοιο πρόγραμμα δημιουργεί αναλογιστικό κίνδυνο για την επιχείρηση: αν το οριστικό κόστος των παροχών που έχουν ήδη κερδηθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι μεγαλύτερο από το αναμενόμενο, η επιχείρηση είτε πρέπει να αυξήσει τις εισφορές της ή να πείσει τους εργαζόμενους να αποδεχθούν μία μείωση στις παροχές. Συνεπώς, ένα τέτοιο πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.
32. Όταν επαρκείς πληροφορίες είναι διαθέσιμες σχετικά με ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, το οποίο είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση λογιστικοποιεί το αναλογούν σε αυτή μερίδιο της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που συνδέεται με το πρόγραμμα κατά τον ίδιο τρόπο, όπως για κάθε άλλο πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Όμως, σε μερικές περιπτώσεις, η επιχείρηση μπορεί να μην είναι σε θέση να εντοπίσει το μερίδιό της στην υποκείμενη οικονομική θέση και απόδοση του προγράμματος με επαρκή αξιοπιστία για λογιστικούς σκοπούς. Αυτό μπορεί να συμβεί, αν:
- (α) η επιχείρηση δεν έχει πρόσβαση σε πληροφορίες σχετικά με το πρόγραμμα, που πληρεί τις ανάγκες του Προτύπου αυτού, ή
 - (β) το πρόγραμμα εκθέτει τις συμμετέχουσες επιχειρήσεις σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους άλλων επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει σταθερή και αξιόπιστη βάση για επιμερισμό της δέσμευσης, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και του κόστους στις επί μέρους επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο πρόγραμμα.
- Σε αυτές τις περιπτώσεις, η επιχείρηση λογιστικοποιεί το πρόγραμμα, σαν να ήταν ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών και γνωστοποιεί τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται από την παράγραφο 30.
33. Τα προγράμματα πολλών εργοδοτών διαφέρουν από τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης. Ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης είναι καθαρά μία συγκέντρωση μεμονωμένων εργοδοτικών προγραμμάτων που συνενώνονται για να επιτραπεί στους συμμετέχοντες εργοδότες να συγκεντρώσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για επενδυτικούς σκοπούς και να μειώσουν το κόστος διοίκησης και διαχείρισης της επένδυσης, αλλά οι διεκδικήσεις των διαφόρων εργοδοτών διαχωρίζονται για το αποκλειστικό όφελος των δικών τους εργαζομένων. Τα προγράμματα ομαδικής διαχείρισης παροχών στους εργαζόμενους δεν θέτουν ειδικά λογιστικά προβλήματα, γιατί υπάρχουν άμεσα διαθέσιμες πληροφορίες για να αντιμετωπίσουν με τον ίδιο τρόπο, όπως οποιοδήποτε άλλο πρόγραμμα μεμονωμένου εργοδότη και επειδή τέτοια προγράμματα δεν εκθέτουν τις συμμετέχουσες επιχειρήσεις σε αναλογιστικούς κινδύνους, που συνδέονται με τους τωρινούς και πρώην εργαζόμενους των άλλων επιχειρήσεων. Οι ορισμοί στο Πρότυπο αυτό απαιτούν η επιχείρηση να ταξινομήσει ένα πρόγραμμα ομαδικής διαχείρισης παροχών στους εργαζόμενους ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ή ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος (συμπεριλαμβανομένης κάθε τεκμαιρόμενης δέσμευσης πέραν των τυπικών όρων).

ΔΛΠ 19

34. Προγράμματα καθορισμένων παροχών που συνενώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που εισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις κάτω από κοινό έλεγχο, για παράδειγμα μία μητρική εταιρία και οι θυγατρικές της, δεν αποτελούν προγράμματα πολλών εργοδοτών. Συνεπώς, η επιχείρηση αντιμετωπίζει όλα αυτά τα προγράμματα ως προγράμματα καθορισμένων παροχών.
35. Το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις» απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί ή να γνωστοποιεί σχετικές πληροφορίες, για ορισμένες ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Στο πλαίσιο ενός προγράμματος πολλών εργοδοτών, μια ενδεχόμενη υποχρέωση μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, από:
- (α) αναλογιστικές ζημιές που αφορούν σε άλλες συμμετέχουσες επιχειρήσεις, γιατί κάθε επιχείρηση που συμμετέχει σε ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών μοιράζεται τους αναλογιστικούς κινδύνους κάθε άλλης συμμετέχουσας επιχείρησης,
 - (β) κάθε ευθύνη σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για τη χρηματοδότηση οποιασδήποτε έλλειψης στο πρόγραμμα, αν άλλες επιχειρήσεις σταματήσουν να συμμετέχουν.

Κρατικά προγράμματα

36. Η επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί ένα κρατικό πρόγραμμα με τον ίδιο τρόπο όπως ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών (βλέπε παραγράφους 29 και 30).
37. Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται νομοθετικά για να καλύπτουν όλες τις επιχειρήσεις (ή όλες τις επιχειρήσεις σε μια συγκεκριμένη κατηγορία, για παράδειγμα ένα συγκεκριμένο κλάδο) και λειτουργούν από την εθνική ή τοπική κυβέρνηση ή από άλλο φορέα (για παράδειγμα αυτόνομο όργανο που δημιουργείται ειδικά για το σκοπό αυτό), το οποίο δεν ελέγχεται ή δεν επηρεάζεται από την αναφερόμενη επιχείρηση. Μερικά προγράμματα που καθιερώνονται από την επιχείρηση 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.
38. Τα κρατικά προγράμματα χαρακτηρίζονται στη φύση τους ως προγράμματα καθορισμένων παροχών ή καθορισμένων εισφορών αναλόγως της δέσμευσης της επιχείρησης, σύμφωνα με το πρόγραμμα. Πολλά κρατικά προγράμματα χρηματοδοτούνται πάνω στη βάση ενός συστήματος διανεμητικού χαρακτήρα: οι εισφορές καθορίζονται σε ένα επίπεδο που αναμένεται και είναι επαρκές για την πληρωμή των απαιτούμενων παροχών που καθίστανται καταβλητέες μέσα στην ίδια περίοδο. Μελλοντικές παροχές που κερδήθηκαν στην τρέχουσα περίοδο θα εξοφλούνται από μελλοντικές εισφορές. Παρόλα αυτά, στα πιο πολλά κρατικά προγράμματα, η επιχείρηση δεν έχει καμία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καταβάλει αυτές τις μελλοντικές παροχές. Η μόνη δέσμευση της είναι να καταβάλει τις εισφορές όταν καθίστανται καταβλητέες και αν η επιχείρηση σταματήσει να απασχολεί μέλη του κρατικού προγράμματος, δε θα έχει καμία δέσμευση να πληρώσει τις παροχές που κέρδισαν οι δικοί της εργαζόμενοι σε προηγούμενα χρόνια. Γι' αυτό το λόγο, τα κρατικά προγράμματα είναι συνήθως προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Όμως, στις σπάνιες περιπτώσεις, που ένα κρατικό πρόγραμμα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση εφαρμόζει το χειρισμό που περιγράφεται στις παραγράφους 29 και 30.

Ασφαλισμένες παροχές

39. **Η επιχείρηση μπορεί να καταβάλει ασφάλιστρα για να χρηματοδοτεί ένα πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η επιχείρηση πρέπει να αντιμετωπίζει ένα τέτοιο πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν η επιχείρηση θα έχει (είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος) μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση είτε να:**
- (α) **καταβάλει τις παροχές σε εργαζόμενους άμεσα, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες,**
 - (β) **πληρώνει πρόσθετα ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλει όλες τις μελλοντικές παροχές στους εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία που προσέφερε ο εργαζόμενος στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους.**

Αν η επιχείρηση διατηρεί μία τέτοια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, θα πρέπει να χειριστεί το πρόγραμμα ως πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.

40. Οι ασφαλισμένες από μία σύμβαση ασφάλισης παροχές δε χρειάζεται να έχουν άμεση ή αυτόματη σχέση με την δέσμευση της επιχείρησης για παροχές σε εργαζόμενους. Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνουν συμβάσεις ασφάλισης υπόκεινται στην ίδια διάκριση μεταξύ λογιστικής και χρηματοδότησης, όπως άλλα χρηματοδοτούμενα προγράμματα.

ΔΛΠ 19

41. Όταν μια επιχείρηση χρηματοδοτεί μια δέσμευση παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία εισφέροντας σε ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση (είτε άμεσα, είτε έμμεσα μέσω του προγράμματος και του μηχανισμού καθορισμού μελλοντικών ασφαλιστρών ή μέσω της σχέσης συνδεδεμένου μέρους με τον ασφαλιστή) διατηρεί νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, η καταβολή των ασφαλιστρών δεν ισούται με διακανονισμό καθορισμένων εισφορών. Συνεπώς η επιχείρηση:
- (α) λογιστικοποιεί το ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο ως περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλέπε παράγραφο 7), και
 - (β) καταχωρεί άλλα ασφαλιστήρια συμβόλαια ως δικαιώματα αποζημίωσης (αν τα συμβόλαια πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 104Α).
42. Όταν το ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι στο όνομα ενός συγκεκριμένου συμμετέχοντος στο πρόγραμμα ή μιας ομάδας συμμετεχόντων στο πρόγραμμα και η επιχείρηση δεν έχει καμιά νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να καλύψει οποιαδήποτε ζημία από το συμβόλαιο, η επιχείρηση δεν έχει καμιά δέσμευση να καταβάλει παροχές στους εργαζόμενους και ο ασφαλιστής έχει μοναδική ευθύνη την καταβολή των παροχών. Η καταβολή καθορισμένων ασφαλιστρών σύμφωνα με τέτοιες συμβάσεις είναι ουσιαστικά, ο διακανονισμός της δέσμευσης παροχής σε εργαζόμενο μάλλον, παρά μια επένδυση για να αντιμετωπιστεί η δέσμευση. Κατά συνέπεια, η επιχείρηση δεν έχει πλέον περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Έτσι, η επιχείρηση χειρίζεται τέτοιες πληρωμές ως εισφορές σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

43. Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι απλή, γιατί η δέσμευση της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης για κάθε περίοδο προσδιορίζεται από τα ποσά που συνεισφέρονται γι' αυτήν την περίοδο. Κατά συνέπεια, καμιά αναλογιστική παραδοχή δεν απαιτείται για να αποτιμηθεί η δέσμευση ή το έξοδο και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα για οποιοδήποτε αναλογιστικό κέρδος ή ζημιά. Περαιτέρω, οι δεσμεύσεις αποτιμώνται πάνω σε μια απροεξόφλητη βάση, εκτός όταν δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Καταχώρηση και αποτίμηση

44. Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την καταβλητέα σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών συνεισφορά σε αντάλλαγμα για εκείνη την υπηρεσία ως:
- (α) υποχρέωση (δεδουλευμένο έξοδο), μετά την αφαίρεση οποιασδήποτε εισφοράς που ήδη πληρώθηκε. Αν η εισφορά που έχει ήδη πληρωθεί υπερβαίνει την οφειλόμενη εισφορά για υπηρεσία πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί αυτό το υπερβάλλον ποσό ως περιουσιακό στοιχείο (προπληρωμένο έξοδο) κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει, για παράδειγμα σε μια μείωση μελλοντικών πληρωμών ή επιστροφή μετρητών και,
 - (β) έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψη της εισφοράς στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου (βλέπε για παράδειγμα, ΔΛΠ 2 «αποθέματα» και ΔΛΠ 16 «ενσώματα πάγια»).
45. Όταν οι εισφορές σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία, πρέπει να προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας προεξοφλητικό επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 78.

Γνωστοποιήσεις

46. Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό που καταχωρείται ως έξοδο για προγράμματα καθορισμένων εισφορών.
47. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις εισφορές σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών για τα βασικά διοικητικά στελέχη.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

48. Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι πολύπλοκη, γιατί απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για να αποτιμηθεί η δέσμευση και το έξοδο, ενώ υπάρχει πιθανότητα αναλογιστικών κερδών και ζημιών. Επιπλέον, οι δεσμεύσεις αποτιμώνται πάνω σε μια προεξοφλητική βάση, γιατί μπορεί να διακανονισθούν μετά από πολλά χρόνια από την παροχή της σχετικής υπηρεσίας από τους εργαζόμενους.

Καταχώρηση και αποτίμηση

49. Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να μην είναι χρηματοδοτούμενα ή να είναι εξ' ολοκλήρου ή εν μέρει χρηματοδοτούμενα από την επιχείρηση και μερικές φορές από τους εργαζόμενους της ή ένα φορέα, που είναι νομικά ξεχωριστός από την αναφερόμενη επιχείρηση και από τον οποίο καταβάλλονται οι παροχές στους εργαζόμενους. Η πληρωμή των χρηματοδοτούμενων παροχών, όταν καθίστανται καταβλητέες εξαρτάται όχι μόνο από την οικονομική κατάσταση και την επενδυτική απόδοση του Ταμείου, αλλά επίσης και από την ικανότητα της επιχείρησης (και την προθυμία) να αποκαταστήσει κάθε έλλειμμα στα περιουσιακά στοιχεία του Ταμείου. Έτσι, η επιχείρηση αναλαμβάνει ουσιαστικά τους αναλογιστικούς και επενδυτικούς κινδύνους που συνδέονται με το πρόγραμμα. Κατά συνέπεια, το καταχωρούμενο έξοδο για ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών δεν είναι κατ' ανάγκη το ποσό της εισφοράς που οφείλεται για την περίοδο.
50. Η λογιστική από την επιχείρηση για προγράμματα καθορισμένων παροχών περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα:
- (α) χρήση αναλογιστικών τεχνικών για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της παροχής, που οι εργαζόμενοι έχουν κερδίσει σε ανταπόδοση της υπηρεσίας τους κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους. Αυτό απαιτεί από την επιχείρηση να προσδιορίσει το ποσοστό της παροχής που αποδίδεται στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους (βλέπε παραγράφους 67-71) και να κάνει εκτιμήσεις (αναλογιστικές παραδοχές) για τις δημογραφικές μεταβλητές (όπως μεταβολές προσωπικού και θνησιμότητα) και οικονομικές μεταβλητές (όπως μελλοντικές αυξήσεις σε μισθούς και στο ιατροφαρμακευτικό κόστος) που θα επηρεάσουν το κόστος της παροχής (βλέπε παραγράφους 72-91),
 - (β) προεξόφληση της παροχής αυτής χρησιμοποιώντας τη Μέθοδο Προβεβλημένης Πιστωτικής Μονάδας για να προσδιορίσει την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής και το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 64-66),
 - (γ) προσδιορισμό της εύλογης αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 102-104),
 - (δ) προσδιορισμό του συνολικού ποσού των αναλογιστικών κερδών και ζημιών και του ποσού εκείνων των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που πρέπει να καταχωρηθούν (βλέπε παραγράφους 92-95),
 - (ε) όταν ένα πρόγραμμα έχει εισαχθεί ή μεταβληθεί, προσδιορισμό του προκύπτοντος κόστους προϋπηρεσίας (βλέπε παραγράφους 96-101), και
 - (στ) όταν ένα πρόγραμμα έχει περικοπεί ή τακτοποιηθεί, προσδιορισμό του προκύπτοντος κέρδους ή ζημίας (βλέπε παραγράφους 109-115).
- Όπου μια επιχείρηση έχει περισσότερα από ένα, προγράμματα καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση εφαρμόζει τις διαδικασίες αυτές ξεχωριστά για κάθε σημαντικό πρόγραμμα.
51. Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και υπολογιστικές συντομεύσεις μπορεί να παρέχουν μια αξιόπιστη προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που εφεξηγούνται στο Πρότυπο αυτό.

Λογιστική για τεκμαιρόμενη δέσμευση

52. **Η επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί όχι μόνο τη νόμιμη δέσμευσή της σύμφωνα με τους τυπικούς όρους ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, αλλά επίσης κάθε τεκμαιρόμενη δέσμευση που ανακύπτει από τις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης. Άτυπες πρακτικές δημιουργούν συμβατική δέσμευση, όταν η επιχείρηση δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζόμενων. Ένα παράδειγμα μιας τεκμαιρόμενης δέσμευσης είναι, όταν μια μεταβολή στις άτυπες πρακτικές της επιχείρησης θα προξενούσε μία μη αποδεκτή ζημία στη σχέση της με τους εργαζόμενους.**
53. Οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επιτρέπουν στην επιχείρηση να τερματίσει την δέσμευσή της σύμφωνα με το πρόγραμμα. Παρόλα αυτά, είναι συνήθως δύσκολο για μια επιχείρηση να ακυρώσει ένα πρόγραμμα, αν οι εργαζόμενοι πρόκειται να παραμείνουν στην υπηρεσία. Συνεπώς, σε απουσία απόδειξης για το αντίθετο, η λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προϋποθέτει ότι η επιχείρηση, η οποία υπόσχεται κατά το παρόν τέτοιες παροχές θα συνεχίσει να πράττει έτσι κατά τη διάρκεια της απομένουσας εργασιακής ζωής των εργαζόμενων.

Ισολογισμός

54. **Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση καθορισμένων παροχών πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακόλουθων ποσών:**
- (α) **της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (βλέπε παράγραφο 64),**

ΔΛΠ 19

- (β) πλέον οποιαδήποτε αναλογιστικά κέρδη (μείον οποιοσδήποτε αναλογιστικές ζημίες) που δεν καταχωρήθηκαν, λόγω του χειρισμού που καθορίζεται στις παραγράφους 92-93,
- (γ) μείον οποιοδήποτε κόστος προϋπηρεσίας που δεν έχει καταχωρηθεί ακόμη (βλέπε παράγραφο 96),
- (δ) μείον την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις θα διακανονιστούν άμεσα (βλέπε παράγραφο 102-104).
55. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένης παροχής είναι η μικτή δέσμευση, πριν από την αφαίρεση της εύλογης αξίας οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.
56. **Η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και την εύλογη αξία οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος αρκετά τακτικά, ώστε τα καταχωρημένα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.**
57. Το Πρότυπο αυτό ενθαρρύνει, αλλά δεν απαιτεί, η επιχείρηση να εμπλέκει έναν εγκεκριμένο αναλογιστή στην αποτίμηση όλων των σημαντικών δεσμεύσεων των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Για πρακτικούς λόγους, η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει από εγκεκριμένο αναλογιστή να διεξαγάγει μια λεπτομερειακή εκτίμηση της δέσμευσης, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού. Παρόλα αυτά, τα αποτελέσματα αυτής της εκτίμησης πρέπει να είναι ενημερωμένα για οποιαδήποτε σημαντική συναλλαγή και άλλες σημαντικές μεταβολές στις συνθήκες (περιλαμβανομένων των μεταβολών σε τιμές αγοράς και επιτόκια) μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.
58. **Το ποσό που προσδιορίστηκε σύμφωνα με την παράγραφο 54 μπορεί να είναι αρνητικό (ένα περιουσιακό στοιχείο). Η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά το προκύπτον περιουσιακό στοιχείο στο χαμηλότερο από:**
- (α) **το ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 54, και**
- (β) **το καθαρό σύνολο:**
- (i) **των οποιονδήποτε μη καταχωρημένων αναλογιστικών ζημιών και κόστους προϋπηρεσίας (βλέπε παραγράφους 92, 93 και 96), και**
- (ii) **της παρούσας αξίας οποιονδήποτε οικονομικών οφελών διαθέσιμων με τη μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών στο πρόγραμμα. Η παρούσα αξία των οικονομικών αυτών οφελών πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου που ορίζεται στην παράγραφο 78.**
- 58A. **Η εφαρμογή της παραγράφου 58 δεν πρέπει να καταλήγει σε ένα κέρδος καταχωρημένο, μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικής ζημίας ή κόστους προϋπηρεσίας στην τρέχουσα περίοδο ή σε ζημία καταχωρούμενη μόνον ως αποτέλεσμα αναλογιστικού κέρδους στην τρέχουσα περίοδο. Επομένως, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί αμέσως σύμφωνα με την παράγραφο 54 τα ακόλουθα, κατά την έκταση που αυτά ανακύπτουν, ενώ τα περιουσιακά στοιχεία των καθορισμένων παροχών προσδιορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 58(β):**
- (α) **Καθαρές αναλογιστικές ζημίες της τρέχουσας περιόδου και κόστος προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου κατά την έκταση που αυτά υπερβαίνουν κάθε μείωση στην παρούσα αξία των οικονομικών οφελών που ορίζονται στην παράγραφο 58(β)(ii). Αν δεν υπάρχει μεταβολή ή αύξηση στην παρούσα αξία των οικονομικών οφελών, ολόκληρη η αναλογιστική ζημία της τρέχουσας περιόδου και του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου πρέπει να καταχωρούνται αμέσως σύμφωνα με την παράγραφο 54.**
- (β) **Τα καθαρά αναλογιστικά κέρδη της τρέχουσας περιόδου μετά την αφαίρεση του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου κατά την έκταση που αυτά υπερβαίνουν κάθε αύξηση στην παρούσα αξία των οικονομικών οφελών που ορίζονται στην παράγραφο 58(β)(ii). Αν δεν υπάρχει μεταβολή ή μείωση στην παρούσα αξία των οικονομικών οφελών, το σύνολο των καθαρών αναλογιστικών κερδών της τρέχουσας περιόδου μετά την αφαίρεση του κόστους προϋπηρεσίας της τρέχουσας περιόδου πρέπει να καταχωρείται αμέσως, σύμφωνα με την παράγραφο 54.**
- 58B. Η παράγραφος 58A εφαρμόζεται από την επιχείρηση μόνον αν έχει κατά την έναρξη ή το τέλος της λογιστικής περιόδου πλεόνασμα⁽¹⁾ σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και δεν μπορεί, βάσει των παρόντων όρων του προγράμματος, να ανακτήσει πλήρως το πλεόνασμα αυτό, μέσω επιστροφών ή μειώσεων μελλοντικών εισφορών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος προϋπηρεσίας και οι αναλογιστικές ζημίες που ανακύπτουν στην περίοδο, η καταχώρηση των οποίων μεταφέρεται μελλοντικά σύμφωνα με την παράγραφο 54, θα αυξήσουν το ποσό που ορίζεται στην παράγραφο 58(β)(i). Αν η αύξηση αυτή δε συμψηφιστεί με ισόποση μείωση στην παρούσα αξία των

(1) Ένα πλεόνασμα είναι το υπερβάλλον της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος σε σχέση με την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών.

ΔΛΠ 19

οικονομικών παροχών που χρήζουν καταχώρησης σύμφωνα με την παράγραφο 58(β)(ii), θα υπάρξει αύξηση στο καθαρό σύνολο που ορίζεται στην παράγραφο 58(β) και ως εκ τούτου, κέρδος καταχωρημένο. Η παράγραφος 58Α απαγορεύει την καταχώρηση κέρδους σε αυτές τις περιπτώσεις. Η αντίθετη επίδραση προκύπτει με αναλογιστικά κέρδη που προκύπτουν στην περίοδο, η καταχώρηση των οποίων μεταφέρεται μελλοντικά σύμφωνα με την παράγραφο 54, κατά την έκταση που τα αναλογιστικά κέρδη μειώνουν τις σωρευμένες ακαταχώρητες αναλογιστικές ζημιές. Η παράγραφος 58Α απαγορεύει την καταχώρηση ζημίας σε αυτές τις περιπτώσεις. Για παραδείγματα εφαρμογής αυτής της παραγράφου βλέπε Παράρτημα Γ.

59. Ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανακúψει, όπου ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει υπερχρηματοδοτηθεί ή σε ορισμένες περιπτώσεις, όπου έχουν καταχωρηθεί αναλογιστικά κέρδη. Η επιχείρηση καταχωρεί το περιουσιακό στοιχείο σε αυτές τις περιπτώσεις, γιατί:
- (α) η επιχείρηση ελέγχει τον πόρο, που είναι η δυνατότητα χρήσης του πλεονάσματος για τη δημιουργία μελλοντικών παροχών,
 - (β) ο έλεγχος αυτός είναι αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων (καταβληθείσες από την επιχείρηση εισφορές και παρασχεθείσα υπηρεσία από τον εργαζόμενο), και
 - (γ) μελλοντικά οικονομικά οφέλη είναι διαθέσιμα στην επιχείρηση με τη μορφή μείωσης μελλοντικών εισφορών ή επιστροφής μετρητών είτε άμεσα στην επιχείρηση είτε έμμεσα σε ένα άλλο ελλειμματικό πρόγραμμα.
60. Το όριο της παραγράφου 58(β) δεν κατισχύει της καθυστερημένης καταχώρησης ορισμένων αναλογιστικών ζημιών (βλέπε παραγράφους 92 και 93) και ορισμένου κόστους προϋπηρεσίας (βλέπε παράγραφο 96), πλην αυτού που ορίζεται στην παράγραφο 58Α. Όμως, το όριο αυτό κατισχύει της μεταβατικής εναλλακτικής επιλογής της παραγράφου 155(β). Η παράγραφος 120(γ)(vi) απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί οποιοδήποτε μη καταχωρημένο ποσό, ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ορίου στην παράγραφο 58(β).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 60

Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

Παρούσα αξία της δέσμευσης	1,1
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	<u>(1 190)</u>
	(90)
Μη καταχωρημένες αναλογιστικές ζημιές	(110)
Μη καταχωρημένο κόστος προϋπηρεσίας	(70)
Μη καταχωρημένη αύξηση στην υποχρέωση κατά την αρχική υιοθέτηση του Προτύπου σύμφωνα με την παράγραφο 155 (β)	<u>(50)</u>
Αρνητικό ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 54	<u>(320)</u>
Παρούσα αξία διαθέσιμων μελλοντικών επιστροφών και μειώσεων μελλοντικών εισφορών	<u>90</u>
Το όριο σύμφωνα με την παράγραφο 58 (β) υπολογίζεται ως ακολούθως:	
Μη καταχωρημένες αναλογιστικές ζημιές	110
Μη καταχωρημένο κόστος προϋπηρεσίας	70
Παρούσα αξία διαθέσιμων μελλοντικών επιστροφών και μειώσεων μελλοντικών εισφορών	<u>90</u>
Όριο	<u>270</u>

270 είναι λιγότερο από 320. Συνεπώς, η επιχείρηση θα καταχωρήσει ένα περιουσιακό στοιχείο των 270 και θα γνωστοποιήσει ότι το όριο μείωσε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά 50 [(βλέπε παράγραφο 120(γ)(vi)].

ΔΛΠ 19

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

61. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών, ως έξοδο ή [με την επιφύλαξη του ορίου 4 της παραγράφου 58(β)] ως έσοδο, εκτός κατά την έκταση που ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:**
- (α) **κόστος τρέχουσας απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 63-91),**
 - (β) **κόστος τόκων (βλέπε παράγραφο 82),**
 - (γ) **την αναμενόμενη απόδοση από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 105-107) και από οποιοδήποτε δικαίωμα αποζημίωσης (παράγραφος 104Α),**
 - (δ) **αναλογιστικά κέρδη και ζημιές, κατά την έκταση που καταχωρούνται σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 93,**
 - (ε) **κόστος προϋπηρεσίας, κατά την έκταση που η παράγραφος 96 απαιτεί από την επιχείρηση την καταχώρησή του και,**
 - (στ) **την επίδραση οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού (βλέπε παραγράφους 109 και 110).**
62. Άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν τη συμπερίληψη ορισμένου κόστους παροχών σε εργαζόμενους στο κόστος περιουσιακών στοιχείων όπως αποθεμάτων ή ενσώματων παγίων (βλέπε ΔΛΠ 2, «αποθέματα» και ΔΛΠ 16, «ενσώματα πάγια»). Οποιοδήποτε έξοδο παροχής μετά την έξοδο από την υπηρεσία που περιλαμβάνεται στο κόστος τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ενσωματώνει την κατάλληλη αναλογία από τα συνθετικά στοιχεία που αναφέρονται στον κατάλογο της παραγράφου 61.

Καταχώρηση και αποτίμηση: παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και κόστος τρέχουσας απασχόλησης

63. Το οριστικό κόστος ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών μπορεί να επηρεάζεται από πολλές μεταβλητές, όπως τελικοί μισθοί, μεταβολές εργατικού δυναμικού και θνησιμότητα, τάσεις ιατροφαρμακευτικού κόστους και, για ένα χρηματοδοτούμενο πρόγραμμα, τα επενδυτικά οφέλη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Το οριστικό κόστος του προγράμματος είναι αβέβαιο και αυτή η αβεβαιότητα πιθανόν να παραμείνει κατά τη διάρκεια μιας μακρόχρονης περιόδου. Για να αποτιμηθεί η παρούσα αξία των δεσμεύσεων παροχών και του σχετικού κόστους της τρέχουσας απασχόλησης, είναι αναγκαίο να:
- (α) εφαρμοστεί μια μέθοδος αναλογιστικής εκτίμησης (βλέπε παραγράφους 64-66),
 - (β) κατανεμηθεί η παροχή σε περιόδους υπηρεσίας (βλέπε παραγράφους 67-71), και
 - (γ) να γίνουν αναλογιστικές παραδοχές (βλέπε παραγράφους 72-91).

Μέθοδος αναλογιστικής εκτίμησης

64. **Η επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί τη μέθοδο προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης για να προσδιορίζει την παρούσα αξία των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών και του σχετικού κόστους της τρέχουσας απασχόλησης και όπου αρμόζει, του κόστους προϋπηρεσίας.**
65. Η μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης (μερικές φορές γνωστή και ως μέθοδος των δεδουλευμένων παροχών επιμερισμένων ανάλογα με την υπηρεσία ή ως μέθοδος παροχές/έτη υπηρεσίας) θεωρεί ότι κάθε περίοδος υπηρεσίας δημιουργεί μια επιπρόσθετη μονάδα δικαιώματος στις παροχές (βλέπε παραγράφους 67-71) και αποτιμά κάθε μονάδα ξεχωριστά για να δημιουργήσει την τελική δέσμευση (βλέπε παραγράφους 72-91).
66. Η επιχείρηση προεξοφλεί το σύνολο μιας δέσμευσης παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, ακόμη και αν μέρος της δέσμευσης καθίστανται πληρωτέο μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 65

Ένα εφάπαξ ποσό οφειλής είναι πληρωτέο κατά τη λήξη της υπηρεσίας ίσο προς 1 % των ετήσιων αποδοχών για κάθε έτος υπηρεσίας. Ο μισθός το έτος 1 είναι 10 000 και υποτίθεται ότι αυξάνει κατά 7 % (σύνθετος τόκος) ετησίως. Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται είναι 10 % ετησίως. Ο ακόλουθος πίνακας παρουσιάζει πώς δημιουργείται η δέσμευση για έναν εργαζόμενο που αναμένεται να αποχωρήσει στο τέλος του 5ου έτους, με την προϋπόθεση 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 επιχείρηση σε προγενέστερη ή μεταγενέστερη ημερομηνία.

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

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

Κατανομή παροχών σε περιόδους υπηρεσίας

67. **Κατά τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων της για καθορισμένες παροχές και του σχετικού κόστους τρέχουσας απασχόλησης και, όπου αρμόζει, κόστους προϋπηρεσίας, η επιχείρηση πρέπει να κατανέμει τις παροχές σε περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ότι σε προηγούμενα έτη, η επιχείρηση πρέπει να κατανέμει τις παροχές σε σταθερή βάση από:**

- (α) **την ημερομηνία από την οποία η υπηρεσία του εργαζόμενου για πρώτη φορά οδηγεί σε παροχές, σύμφωνα με το πρόγραμμα (είτε οι παροχές θα είναι εξαρτώμενες από μελλοντική υπηρεσία είτε όχι), μέχρι**
- (β) **την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν οδηγεί σε σημαντικές αυξήσεις των μελλοντικών παροχών, σύμφωνα με το πρόγραμμα, πέραν των πρόσθετων μισθολογικών αυξήσεων.**

68. Η μέθοδος προβλεπμένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης απαιτεί από την επιχείρηση να κατανέμει το όφελος στην τρέχουσα περίοδο (για να μπορεί να προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης) και στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους (για να μπορεί να προσδιορίσει την παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών). Η επιχείρηση κατανέμει τις παροχές στις περιόδους που προκύπτει η δέσμευση παροχής 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 επιχείρηση αναμένει να καταβάλει σε μελλοντικές οικονομικές περιόδους. Αναλογιστικές τεχνικές επιτρέπουν στην επιχείρηση την αποτίμηση αυτής της δέσμευσης με αρκετή αξιοπιστία που να δικαιολογεί καταχώρηση της υποχρέωσης.

ΔΛΠ 19

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 68

1. Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών παρέχει όφελος εφάπαξ ποσού 100 πληρωτέο κατά την αποχώρηση για κάθε έτος υπηρεσίας.

Το όφελος των 100 κατανέμεται σε κάθε έτος. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης είναι η παρούσα αξία των 100. Η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία των 100, πολλαπλασιαζόμενη επί τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Αν το όφελος είναι πληρωτέο άμεσα, με την αποχώρηση του εργαζόμενου από την επιχείρηση, το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών αντανakλούν την ημερομηνία κατά την οποία ο εργαζόμενος αναμένεται να αποχωρήσει. Έτσι, λόγω της επίδρασης της προεξόφλησης, αυτά είναι μικρότερα από τα ποσά που θα προσδιορίζονταν, αν ο εργαζόμενος αποχωρούσε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

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.

Παροχές ίσες με την παρούσα αξία, κατά την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης, μηνιαίας σύνταξης 0,2 % του υπολογισμένου τελικού μισθού, πληρωτέες από την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης μέχρι την αναμενόμενη ημερομηνία θανάτου κατανέμονται σε κάθε έτος υπηρεσίας. 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 την ημερομηνία του ισολογισμού. Το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών προεξοφλούνται, γιατί οι πληρωμές της σύνταξης αρχίζουν στην ηλικία των 65.

69. Η υπηρεσία του εργαζόμενου δημιουργεί μια δέσμευση προγράμματος καθορισμένων παροχών, ακόμη και αν οι παροχές εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση (με άλλα λόγια δεν είναι κατοχυρωμένες). Η υπηρεσία του εργαζόμενου πριν την ημερομηνία κατοχύρωσης δημιουργεί τεκμαιρόμενη δέσμευση γιατί, σε κάθε διαδοχική ημερομηνία ισολογισμού, το ποσό της μελλοντικής υπηρεσίας που ένας εργαζόμενος θα πρέπει να παράσχει πριν να δικαιούται τις παροχές, μειώνεται. Κατά την αποτίμηση της δέσμευσης της για καθορισμένες παροχές, η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη την πιθανότητα ότι μερικοί εργαζόμενοι μπορεί να μην πληρούν οποιεσδήποτε προϋποθέσεις κατοχύρωσης. Ομοίως, μολονότι ορισμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, για παράδειγμα ιατροφαρμακευτικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, καθίστανται πληρωτέες μόνο αν ένα συγκεκριμένο γεγονός συμβεί και όταν ο εργαζόμενος δεν απασχολείται πλέον, η δέσμευση δημιουργείται όταν ο εργαζόμενος παρέχει υπηρεσία που του παρέχει δικαίωμα στις παροχές, αν το συγκεκριμένο γεγονός συμβεί. Η πιθανότητα ότι το συγκεκριμένο γεγονός θα συμβεί, επηρεάζει την αποτίμηση της δέσμευσης, αλλά δεν καθορίζει αν και κατά πόσο η δέσμευση υφίσταται.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 69

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

Το όφελος των 100 κατανέμεται σε κάθε έτος. Σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη, το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης και η παρούσα αξία της δέσμευσης αντανakλούν την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώνει δέκα χρόνια απασχόλησης.

2. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές 100 για κάθε έτος υπηρεσίας, πλην υπηρεσίας πριν 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 από μελλοντική υπηρεσία). Οι παροχές των 100 κατανέμονται σε καθένα από τα επόμενα έτη.

70. Η δέσμευση αυξάνει μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν οδηγεί σε σημαντικά ποσά πρόσθετων παροχών. Συνεπώς, όλες οι παροχές κατανέμονται σε περιόδους που λήγουν την ή πριν από αυτή την ημερομηνία. Οι παροχές κατανέμονται σε κάθε περίοδο, σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών. Όμως, αν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχών από ότι σε προηγούμενα έτη, η επιχείρηση κατανέμει τις παροχές πάνω σε μια σταθερή βάση μέχρι την ημερομηνία που η περαιτέρω υπηρεσία από τον εργαζόμενο θα οδηγήσει σε μη σημαντική αύξηση περαιτέρω παροχών. Αυτό, γιατί η υπηρεσία του εργαζόμενου καθόλη τη διάρκεια της περιόδου θα οδηγήσει τελικά σε παροχές σε αυτό το υψηλότερο επίπεδο.

Παραδείγματα που επεξηγούν την παράγραφο 70

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

Οι παροχές των 100 (1 000 διαιρούμενο με το δέκα) κατανέμονται σε κάθε ένα από τα δέκα πρώτα έτη. Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη αντανακλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώσει δέκα έτη υπηρεσίας. Καμία παροχή δεν κατανέμεται σε μεταγενέστερα έτη.

2. Ένα πρόγραμμα καταβάλλει παροχές αποχώρησης εφάπαξ ποσού 2 000 σε όλους τους εργαζόμενους, που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 55 μετά από είκοσι έτη υπηρεσίας ή που απασχολούνται ακόμη στην ηλικία των 65, ανεξαρτήτως χρόνου υπηρεσίας.

Για τους εργαζόμενους που προσλαμβάνονται πριν από την ηλικία των 35, 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 μελλοντική υπηρεσία. Επίσης, υπηρεσία μετά την ηλικία των 55 δε θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Γι' αυτούς τους εργαζόμενους, η επιχείρηση κατανέμει παροχές 100 (2 000 διαιρούμενο με το 20) για κάθε έτος από την ηλικία των 35 μέχρι την ηλικία των 55.

Για εργαζόμενους που προσλαμβάνονται μεταξύ των ηλικιών 35 και 45, η υπηρεσία πέραν των είκοσι ετών δε θα αυξήσει σημαντικά το ύψος των παροχών. Για αυτούς τους απασχολούμενους, η επιχείρηση κατανέμει την παροχή των 100 (2 000 διαιρούμενο με 20) σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη.

Για έναν εργαζόμενο που προσλαμβάνεται στην ηλικία των 55, υπηρεσία πέρα των δέκα ετών δεν θα οδηγήσει σε σημαντικό ποσό περαιτέρω παροχών. Γι' αυτόν τον εργαζόμενο, η επιχείρηση κατανέμει παροχές των 200 (2 000 διαιρούμενο με το 10) σε κάθε έτος από τα πρώτα δέκα έτη.

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

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

Σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος για τις παροχές, η επιχείρηση κατανέμει 4 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (40 % διαιρούμενο με 10) σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη και 1 % (10 % διαιρούμενο με 10) σε κάθε ένα από τα επόμενα δέκα έτη. Το κόστος τρέχουσας απασχόλησης σε κάθε χρόνο αντανακλά την πιθανότητα ότι ο εργαζόμενος μπορεί να μη συμπληρώσει την αναγκαία περίοδο απασχόλησης για να δικαιούται μέρος ή ολόκληρες τις παροχές. 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 % του ιατροφαρμακευτικού κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από περισσότερα από δέκα και λιγότερο από είκοσι έτη υπηρεσίας και 50 % αυτού του κόστους, αν ο εργαζόμενος αποχωρήσει μετά από είκοσι ή περισσότερα έτη υπηρεσίας.

Υπηρεσία σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχής από ότι σε προγενέστερα χρόνια. Συνεπώς, για τους εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μετά είκοσι ή περισσότερα έτη, η επιχείρηση κατανέμει τις παροχές πάνω σε σταθερή βάση, σύμφωνα με την παράγραφο 68. Υπηρεσία πέραν των είκοσι ετών θα οδηγήσει σε ασημαντο ποσό περαιτέρω οφέλους. Έτσι, οι παροχές που κατανέμονται σε κάθε ένα από τα πρώτα είκοσι έτη είναι 2,5 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους (50 % διαιρούμενο με είκοσι).

ΔΛΠ 19

Για εργαζόμενους που αναμένεται να αποχωρήσουν μεταξύ δέκα και είκοσι ετών, οι παροχές κατανεμημένες σε κάθε ένα από τα πρώτα δέκα έτη είναι 1 % της παρούσας αξίας του αναμενόμενου ιατροφαρμακευτικού κόστους. Γι' αυτούς τους εργαζόμενους, καμία παροχή δεν κατανέμεται σε υπηρεσία μεταξύ του τέλους του δεκάτου έτους και της εκτιμώμενης ημερομηνίας αποχώρησης.

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

71. Όπου το ποσό των παροχών αποτελεί σταθερή αναλογία του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας, μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις θα επηρεάσουν το ποσό που απαιτείται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που υφίσταται για υπηρεσία πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά δε δημιουργεί μια πρόσθετη δέσμευση. Συνεπώς:
- (α) για το σκοπό της παραγράφου 67 (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 μια σταθερή αναλογία του μισθού με την οποία συνδέονται οι παροχές.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 71

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

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

Αναλογιστικές παραδοχές

72. **Οι αναλογιστικές παραδοχές πρέπει να είναι αμερόληπτες και αμοιβαία συμβατές.**
73. Αναλογιστικές παραδοχές είναι οι καλύτερες εκτιμήσεις της επιχείρησης για τις μεταβλητές που θα προσδιορίσουν το οριστικό κόστος χορήγησης των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Οι αναλογιστικές παραδοχές συνίστανται σε:
- (α) δημογραφικές παραδοχές σχετικά με τα μελλοντικά χαρακτηριστικά των τωρινών και των πρώην εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους), που δικαιούνται τις παροχές. Οι δημογραφικές παραδοχές ασχολούνται με θέματα όπως:
 - (i) θνησιμότητα, τόσο κατά τη διάρκεια όσο και μετά την έξοδο από την υπηρεσία,
 - (ii) συντελεστές απασχόλησης, μεταβολής προσωπικού και πρόωρης αποχώρησης,
 - (iii) αναλογία των μελών του προγράμματος με προστατευόμενα μέλη που θα δικαιούνται τις παροχές, και
 - (iv) συντελεστές διεκδικήσεων σύμφωνα με ιατροφαρμακευτικά προγράμματα, και
 - (β) οικονομικές παραδοχές, που ασχολούνται με στοιχεία όπως:
 - (i) το προεξοφλητικό επιτόκιο (βλέπε παράγραφους 78-82),
 - (ii) μελλοντικούς μισθούς και επίπεδα παροχών (βλέπε παραγράφους 83-87),
 - (iii) στην περίπτωση των ιατροφαρμακευτικών παροχών, μελλοντικά ιατροφαρμακευτικά κόστη, περιλαμβανομένων, αν είναι σημαντικά του κόστους διαχείρισης των διεκδικήσεων και της καταβολής παροχών (βλέπε παραγράφους 88-91), και
 - (iv) το αναμενόμενο ποσοστό απόδοσης από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 105-107).
74. Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι ανεπηρέαστες, αν είναι ούτε παράλογες, ούτε εξαιρετικά συντηρητικές.

75. Οι αναλογιστικές παραδοχές είναι αμοιβαία συμβατές, αν αντικατοπτρίζουν τις οικονομικές σχέσεις μεταξύ παραγόντων όπως ο πληθωρισμός, συντελεστές μισθολογικών αυξήσεων, απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και 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 αυτή την περίοδο.
76. Η επιχείρηση καθορίζει το προεξοφλητικό επιτόκιο και άλλες οικονομικές παραδοχές σε ονομαστικούς (καθορισμένους) όρους, εκτός αν εκτιμήσεις σε πραγματικούς αποπληθωρισμένους όρους είναι περισσότερο αξιόπιστες, για παράδειγμα, σε μια υπερπληθωριστική οικονομία (βλέπε ΔΛΠ 29 «χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες» ή όπου το όφελος συνδέεται με ρήτρα δείκτη και υπάρχει αγορά με βάθος σε ομόλογα με ρήτρα τιμής δείκτη στο ίδιο νόμισμα και διάρκεια.
77. **Οι οικονομικές παραδοχές πρέπει να βασίζονται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για την περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας οι υποχρεώσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν.**

Αναλογιστικές παραδοχές: προεξοφλητικό επιτόκιο

78. **Το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των δεσμεύσεων μετά την έξοδο από την υπηρεσία (χρηματοδοτούμενες και μη χρηματοδοτούμενες) πρέπει να προσδιορίζεται με αναφορά σε αποδόσεις της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων. Σε χώρες όπου δεν υπάρχει αγορά με βάθος σε τέτοια ομόλογα, πρέπει να χρησιμοποιούνται οι αποδόσεις της αγοράς (κατά την ημερομηνία του ισολογισμού) κρατικών ομολόγων. Το νόμισμα και η διάρκεια των εταιρικών ομολόγων ή κρατικών ομολόγων πρέπει να είναι συμβατά με το νόμισμα και την εκτιμώμενη διάρκεια των δεσμεύσεων για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.**
79. Μια αναλογιστική παραδοχή η οποία έχει σημαντική επίπτωση είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανάκλα τη διαχρονική αξία του χρήματος, αλλά όχι τον αναλογιστικό ή επενδυτικό κίνδυνο. Περαιτέρω, το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν αντανάκλα το συγκεκριμένο επιχειρηματικό πιστωτικό κίνδυνο που φέρουν οι πιστωτές της επιχείρησης, ούτε αντανάκλα τον κίνδυνο ότι μελλοντική εμπειρία μπορεί να διαφέρει από αναλογιστικές παραδοχές.
80. Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανάκλα το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα καταβολής των παροχών. Στην πράξη, η επιχείρηση συχνά επιτυγχάνει αυτό με την εφαρμογή ενός απλού μέσου σταθμισμένου προεξοφλητικού επιτοκίου, που αντανάκλα το εκτιμώμενο χρονοδιάγραμμα και το ποσό των καταβολών των παροχών και το νόμισμα στο οποίο οι παροχές πρέπει να καταβάλλονται.
81. Σε μερικές περιπτώσεις, μπορεί να μην υπάρχει αγορά με βάθος σε ομόλογα αρκετά μακράς λήξης για να συμπίπτει με την εκτιμώμενη λήξη όλων των καταβλητέων παροχών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση χρησιμοποιεί τρέχοντα επιτόκια αγοράς δέουσας διάρκειας για να προεξοφλήσει πληρωμές βραχύτερης διάρκειας και εκτιμά το προεξοφλητικό επιτόκιο για μακροπρόθεσμες λήξεις με προέκταση τρεχόντων επιτοκίων αγοράς σύμφωνα με την καμπύλη απόδοσης. Η συνολική παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών είναι απίθανο να είναι ειδικά ευαίσθητη στο προεξοφλητικό επιτόκιο που εφαρμόζεται στην αναλογία των παροχών που είναι καταβλητέες πέραν της οριστικής λήξης διαθέσιμων εταιρικών ή κρατικών ομολόγων.
82. Το κόστος τόκων υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας το προεξοφλητικό επιτόκιο, όπως προσδιορίστηκε κατά την έναρξη της περιόδου, με την παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου, λαμβάνοντας υπόψη κάθε σημαντική μεταβολή στην δέσμευση. Η παρούσα αξία της δέσμευσης διαφέρει από την υποχρέωση που καταχωρείται στον ισολογισμό, γιατί η υποχρέωση καταχωρείται μετά την αφαίρεση της εύλογης αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος και επειδή μερικά αναλογιστικά κέρδη και ζημιές και κάποιο κόστος προϋπηρεσίας, δεν καταχωρούνται άμεσα (το Προσάρτημα Α επεξηγεί μεταξύ άλλων τον υπολογισμό του κόστους τόκων).

Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατροφαρμακευτικά κόστη

83. **Οι δεσμεύσεις σχετικά με παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία πρέπει να αποτιμώνται πάνω σε μια βάση που αντανάκλα:**
- (α) **εκτιμώμενες μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις,**
- (β) **τις παροχές που καθορίζονται στους όρους του προγράμματος (ή που προκύπτουν από οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, και**

ΔΛΠ 19

- (γ) *εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιωνδήποτε κρατικών παροχών, που επηρεάζουν τα καταβλητέα οφέλη σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, όταν και μόνο όταν είτε:*
- (i) *οι μεταβολές αυτές νομιμοποιήθηκαν πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, ή*
- (ii) *παρελθούσα εμπειρία ή άλλη αξιόπιστη μαρτυρία, δείχνει ότι οι κρατικές εκείνες παροχές θα αλλάξουν με κάποιο προβλέψιμο τρόπο, για παράδειγμα σύμφωνα με μελλοντικές μεταβολές στα γενικά επίπεδα τιμών ή τα γενικά επίπεδα μισθών.*
84. Οι εκτιμήσεις για μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις λαμβάνουν υπόψη τον πληθωρισμό, την παλαιότητα, προαγωγές και άλλους σχετικούς παράγοντες, όπως προσφορά και ζήτηση στην αγορά εργασίας.
85. Αν οι τυπικοί όροι ενός προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) απαιτούν η επιχείρηση να μεταβάλλει τις παροχές σε μελλοντικές περιόδους, η αποτίμηση της δέσμευσης αντανάκλα τις μεταβολές αυτές. Αυτό συμβαίνει όταν, για παράδειγμα:
- (α) η επιχείρηση έχει μία τακτική να αυξάνει τις παροχές, για παράδειγμα για να μετριάσει τις επιπτώσεις του πληθωρισμού και δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι αυτή η τακτική θα αλλάξει στο μέλλον, ή
- (β) αναλογιστικά κέρδη έχουν ήδη καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις και η επιχείρηση υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) είτε από τη νομοθεσία, να χρησιμοποιεί κάθε πλεόνασμα από το πρόγραμμα για όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα [(βλέπε παράγραφο 98 (γ))].
86. Οι αναλογιστικές παραδοχές δεν αντανάκλουν μελλοντικές μεταβολές παροχών που δεν παρατίθενται στους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση) κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τέτοιες μεταβολές θα καταλήξουν σε:
- (α) κόστος προϋπηρεσίας, κατά την έκταση που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία πριν από τη μεταβολή και,
- (β) κόστος τρέχουσας υπηρεσίας για περιόδους μετά τη μεταβολή, κατά την έκταση που μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία μετά τη μεταβολή.
87. Μερικές παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία συνδέονται με μεταβλητές όπως το επίπεδο των κρατικών παροχών αποχώρησης ή κρατικής ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης. Η αποτίμηση τέτοιων παροχών αντικατοπτρίζει αναμενόμενες μεταβολές σε τέτοιες μεταβλητές, βάσει παρελθούσας εμπειρίας και άλλα αξιόπιστα στοιχεία.
88. ***Οι παραδοχές σχετικά με το ιατροφαρμακευτικό κόστος πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο κόστος των ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών, που προέρχονται από αμφότερα τον πληθωρισμό και συγκεκριμένες μεταβολές σε ιατροφαρμακευτικό κόστος.***
89. Η αποτίμηση των μετά την έξοδο από την υπηρεσία ιατροφαρμακευτικών παροχών απαιτεί παραδοχές σχετικά με το επίπεδο και τη συχνότητα των μελλοντικών διεκδικήσεων και του κόστους αντιμετώπισης αυτών των απαιτήσεων. Η επιχείρηση εκτιμά μελλοντικά ιατροφαρμακευτικά κόστη πάνω στη βάση ιστορικών δεδομένων σχετικά με τη δική της εμπειρία, συμπληρούμενης όπου αναγκαίο από ιστορικά δεδομένα από άλλες επιχειρήσεις, ασφαλιστικές εταιρείες, φορείς ιατρικών υπηρεσιών ή άλλες πηγές. Εκτιμήσεις μελλοντικού ιατροφαρμακευτικού κόστους λαμβάνουν υπόψη την επίπτωση της τεχνολογικής προόδου, μεταβολές στα σχέδια χρήσης και διάθεσης ιατροφαρμακευτικών υπηρεσιών και μεταβολές στο καθεστώς υγείας των συμμετεχόντων του προγράμματος.
90. Το επίπεδο και η συχνότητα των διεκδικήσεων είναι ιδιαίτερα ευαίσθητα στην ηλικία, υγιεινή κατάσταση και στο φύλο των εργαζόμενων (και των προστατευόμενων μελών τους) και μπορεί να είναι ευαίσθητα σε άλλους παράγοντες όπως η γεωγραφική περιοχή. Συνεπώς, τα ιστορικά δεδομένα προσαρμόζονται κατά την έκταση που η δημογραφική σύνθεση του πληθυσμού διαφέρει από αυτή του πληθυσμού που χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τα ιστορικά δεδομένα. Προσαρμόζεται επίσης όπου υπάρχει αξιόπιστη μαρτυρία, ότι οι ιστορικές τάσεις δε θα συνεχισθούν.
91. Μερικά προγράμματα υγειονομικής πρόνοιας μετά την έξοδο από την υπηρεσία απαιτούν από τους εργαζόμενους να συνεισφέρουν στο ιατροφαρμακευτικό κόστος που καλύπτεται από το πρόγραμμα. Οι εκτιμήσεις του μελλοντικού ιατροφαρμακευτικού κόστους λαμβάνουν υπόψη οποιαδήποτε τέτοια συνεισφορά, που βασίζεται στους όρους του

προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (ή που βασίζεται σε οποιαδήποτε τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς). Μεταβολές σε αυτές τις συνεισφορές των εργαζομένων καταλήγουν σε κόστος προϋπηρεσίας ή, όπου είναι αρμόζον, σε περικοπές. Το κόστος της αντιμετώπισης των διεκδικήσεων μπορεί να μειωθεί με παροχές από το Κράτος ή άλλους φορείς ιατρικών υπηρεσιών [βλέπε παραγράφους 83 (γ) και 87].

Αναλογιστικά κέρδη και ζημιές

92. **Κατά την αποτίμηση της υποχρέωσής της για καθορισμένες παροχές, σύμφωνα με την παράγραφο 54, η επιχείρηση πρέπει, υποκείμενη στην παράγραφο 58Α, να καταχωρεί μέρος (όπως ορίζεται στην παράγραφο 93) των αναλογιστικών κερδών και ζημιών της, ως έσοδο ή έξοδο, αν τα καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές κατά το τέλος της προηγούμενης περιόδου υπερέβησαν το μεγαλύτερο από το:**
- (α) **10 % της παρούσας αξίας της δέσμευσης των καθορισμένων παροχών κατά αυτή την ημερομηνία (πριν από την αφαίρεση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος), και**
 - (β) **10 % της εύλογης αξίας οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την ημερομηνία αυτή.**
- Αυτά τα όρια πρέπει να υπολογίζονται και να εφαρμόζονται ξεχωριστά για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.**
93. **Η αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που καταχωρείται για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι το υπερβάλλον ποσό που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 92, διαιρούμενο με το αναμενόμενο μέσο όρο της υπολειπόμενης εργασιακής ζωής των εργαζομένων που συμμετέχουν σε αυτό το πρόγραμμα. Όμως, η επιχείρηση μπορεί να υιοθετεί οποιαδήποτε συστηματική μέθοδο που καταλήγει σε γρηγορότερη καταχώρηση των αναλογιστικών κερδών και ζημιών, εφόσον εφαρμόζεται η ίδια βάση σε αμφότερα τα κέρδη και τις ζημιές και η βάση εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο. Η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόζει τέτοιες συστηματικές μεθόδους σε αναλογιστικά κέρδη και ζημιές ακόμη και αν εμπίπτουν μέσα στα όρια που καθορίζονται στην παράγραφο 92.**
94. Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές μπορεί να προέρχονται από αυξήσεις ή μειώσεις είτε στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών ή στην εύλογη αξία οποιουδήποτε σχετικού περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος. Οι αιτίες που δημιουργούν αναλογιστικά κέρδη και ζημιές περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:
- (α) απροσδόκητα μεγάλες ή μικρές μεταβολές στο προσωπικό, πρόωρη αποχώρηση ή θνησιμότητα ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (αν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν πληθωριστικές αυξήσεις των παροχών) ή ιατροφαρμακευτικά κόστη,
 - (β) την επίπτωση των μεταβολών σε εκτιμήσεις μελλοντικών μεταβολών στο προσωπικό, πρόωρη αποχώρηση ή θνησιμότητα ή αυξήσεις σε μισθούς, παροχές (αν οι τυπικοί ή τεκμαιρόμενοι όροι του προγράμματος προβλέπουν πληθωριστικές αυξήσεις παροχών) ή ιατροφαρμακευτικά κόστη,
 - (γ) την επίπτωση των μεταβολών στο προεξοφλητικό επιτόκιο, και
 - (δ) διαφορές μεταξύ της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 105-107).
95. Μακροπρόθεσμα, τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές μπορεί να συμψηφίσουν το ένα το άλλο. Συνεπώς, οι εκτιμήσεις των δεσμεύσεων των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία θεωρούνται καλύτερα ως πεδίο (ή «περιθώριο») γύρω από την καλύτερη εκτίμηση. Η επιχείρηση επιτρέπεται, αλλά δεν υποχρεούται να καταχωρεί αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που εμπίπτουν μέσα σε αυτό το περιθώριο. Το Πρότυπο αυτό απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί, κατ' ελάχιστο, μια καθορισμένη αναλογία των αναλογιστικών κερδών και ζημιών που είναι εκτός του περιθωρίου συν ή πλην 10 % [Το Προσάρτημα Α απεικονίζει μεταξύ άλλων το χειρισμό των αναλογιστικών κερδών και ζημιών]. Το Πρότυπο επίσης επιτρέπει συστηματικές μεθόδους ταχύτερης καταχώρησης, με την προϋπόθεση ότι αυτές οι μέθοδοι πληρούν τους όρους που παρατίθενται στην παράγραφο 93. Τέτοιες επιτρεπόμενες μέθοδοι περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, άμεση καταχώρηση όλων των αναλογιστικών κερδών και ζημιών, μέσα και έξω από το περιθώριο. Η παράγραφος 155 (β)(iii) εξηγεί την ανάγκη να λαμβάνεται υπόψη κάθε μη καταχωρημένο τμήμα της μεταβατικής υποχρέωσης στη λογιστικοποίηση μεταγενέστερων αναλογιστικών κερδών.

ΔΛΠ 19

Κόστος προϋπηρεσίας

96. **Κατά την αποτίμηση της υποχρέωσής της για καθορισμένες παροχές σύμφωνα με την παράγραφο 54, η επιχείρηση πρέπει, υποκείμενη στην παράγραφο 58Α, να καταχωρεί το κόστος προϋπηρεσίας ως έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρι να κατοχυρωθούν οι παροχές. Κατά την έκταση που οι παροχές έχουν ήδη κατοχυρωθεί αμέσως μετά την καθιέρωση ή τις μεταβολές ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το κόστος προϋπηρεσίας άμεσα.**

97. Το κόστος προϋπηρεσίας ανακύπτει, όταν η επιχείρηση εισάγει ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών ή μεταβάλλει τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Τέτοιες μεταβολές γίνονται σε ανταπόδοση της υπηρεσίας των εργαζόμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου μέχρι να κατοχυρωθούν οι παροχές. Συνεπώς, το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρείται κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το κόστος αναφέρεται σε υπηρεσία του εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους. Το κόστος προϋπηρεσίας αποτιμάται ως η μεταβολή στην υποχρέωση που προέρχεται από την τροποποίηση (βλέπε παράγραφο 64).

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 97

Μία επιχείρηση λειτουργεί ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα που παρέχει σύνταξη 2 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Οι παροχές κατοχυρώνονται μετά από πέντε έτη υπηρεσίας. Την 1η Ιανουαρίου 20X5 η επιχείρηση βελτιώνει τη σύνταξη στο 2,5 % του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας αρχίζοντας από την 1η Ιανουαρίου 20X1. Κατά την ημερομηνία της βελτίωσης, η παρούσα αξία των πρόσθετων παροχών για υπηρεσία από την 1η Ιανουαρίου 20X1 μέχρι την 1η Ιανουαρίου 20X5 έχει ως ακολούθως:

Εργαζόμενοι με περισσότερο από 5 έτη υπηρεσίας την 1/1/X5 150

Εργαζόμενοι με λιγότερο των 5 ετών υπηρεσίας την 1/1/X5 (μέση περίοδος μέχρι την κατοχύρωση: τρία έτη) 120

270

Η επιχείρηση καταχωρεί 150 αμέσως διότι οι παροχές αυτές είναι ήδη κατοχυρωμένες. Η επιχείρηση καταχωρεί 120 πάνω σε μία σταθερή βάση κατά τη διάρκεια των τριών ετών από την 1η Ιανουαρίου 20X5.

98. Το κόστος προϋπηρεσίας δεν περιλαμβάνει:

(α) την επίπτωση των διαφορών μεταξύ πραγματικών και προηγουμένως υποθετιθέμενων μισθολογικών αυξήσεων σχετικά με την υποχρέωση καταβολής παροχών για υπηρεσία προηγούμενων ετών (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας, επειδή οι αναλογιστικές παραδοχές καλύπτουν τις προβλέψεις μισθών).

(β) υπό και υπερεκτιμήσεις ειδικών αυξήσεων συντάξεων, όπου η επιχείρηση έχει τεκμαιρόμενη δέσμευση να χορηγεί τέτοιες αυξήσεις (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας, γιατί οι αναλογιστικές παραδοχές επιτρέπουν τέτοιες αυξήσεις).

(γ) εκτιμήσεις βελτιώσεων των παροχών, που προέρχονται από αναλογιστικά κέρδη, τα οποία έχουν ήδη καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, αν η επιχείρηση υποχρεούται, είτε από τους τυπικούς όρους του προγράμματος (ή τεκμαιρόμενη δέσμευση πέραν από τους όρους αυτούς) ή από τη νομοθεσία, να χρησιμοποιεί κάθε πλεόνασμα στο πρόγραμμα προς όφελος των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα, ακόμη και αν η αύξηση των παροχών δεν έχει ακόμη τυπικά αποφασιστεί [η προκύπτουσα αύξηση στην δέσμευση είναι αναλογιστική ζημία και όχι κόστος προϋπηρεσίας, βλέπε παράγραφο 85 (β)].

(δ) την αύξηση σε κατοχυρωμένες παροχές όταν, σε απουσία νέων ή βελτιωμένων παροχών, οι εργαζόμενοι συμπληρώνουν τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης (δεν υπάρχει κόστος προϋπηρεσίας, γιατί το εκτιμώμενο κόστος των παροχών είχε καταχωρηθεί ως κόστος τρέχουσας υπηρεσίας, καθώς η υπηρεσία είχε παρασχεθεί), και

- (ε) την επίπτωση των τροποποιήσεων στο πρόγραμμα, που μειώνει τις παροχές για μελλοντική υπηρεσία (περικοπή).
99. Η επιχείρηση καθορίζει τον τρόπο απόσβεσης του κόστους προϋπηρεσίας, όταν οι παροχές καθιερώνονται ή τροποποιούνται. Δε θα ήταν πρακτικό να διατηρεί τα λεπτομερή αρχεία που απαιτούνται για να διαπιστώνει και εφαρμόζει μεταγενέστερες μεταβολές σε αυτόν τον τρόπο απόσβεσης. Περαιτέρω, η επίπτωση πιθανόν να είναι σημαντική μόνον όπου υπάρχει περικοπή ή διακανονισμός. Συνεπώς, η επιχείρηση διορθώνει τον τρόπο απόσβεσης του κόστους προϋπηρεσίας μόνον, αν υπάρχει περικοπή ή διακανονισμός.
100. Όπου η επιχείρηση μειώνει τις καταβλητέες παροχές, σύμφωνα με ένα υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η προκύπτουσα μείωση στην υποχρέωση καθορισμένων παροχών καταχωρείται ως (αρνητικό) κόστος προϋπηρεσίας κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρις ότου η μειωμένη αναλογία των παροχών κατοχυρωθεί.
101. Όταν η επιχείρηση μειώνει ορισμένες παροχές καταβλητέες σύμφωνα με υπάρχον πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και συγχρόνως, αυξάνει άλλα καταβλητέα οφέλη σύμφωνα με το πρόγραμμα για τους ίδιους εργαζόμενους, η επιχείρηση χειρίζεται τη μεταβολή ως μια απλή καθαρή μεταβολή.

Καταχώρηση και αποτίμηση: περιουσιακά στοιχεία προγράμματος

Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

102. Η εύλογη αξία οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αφαιρείται για τον προσδιορισμό του ποσού που καταχωρείται στον ισολογισμό σύμφωνα με την παράγραφο 54. Η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος εκτιμάται όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη τιμή αγοράς, για παράδειγμα, με προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, χρησιμοποιώντας ένα προεξοφλητικό επιτόκιο που αντανακλά αμφότερα, τον κίνδυνο που συνδέεται με τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και τη λήξη ή την αναμενόμενη ημερομηνία εκποίησης αυτών των περιουσιακών στοιχείων (ή αν αυτά δεν έχουν λήξη, την αναμενόμενη περίοδο μέχρι την τακτοποίηση της σχετικής δέσμευσης).
103. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος δεν περιλαμβάνουν απλήρωτες εισφορές οφειλόμενες από την καταρτιζούσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση προς το Ταμείο, όπως επίσης οποιαδήποτε μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση και κατέχονται από το Ταμείο. Τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος μειώνονται με κάθε υποχρέωση του Ταμείου που δε σχετίζεται με παροχές στους εργαζόμενους, για παράδειγμα, εμπορικούς και λοιπούς λογαριασμούς πληρωτέους και υποχρεώσεις που προκύπτουν από παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα.
104. Όπου τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος περιλαμβάνουν ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια, τα οποία αντικρύζουν επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών ή όλων των καταβλητέων παροχών, σύμφωνα με το πρόγραμμα, η εύλογη αξία αυτών των ασφαλιστηρίων συμβολαίων θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία των σχετικών δεσμεύσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 54 (υποκείμενη σε κάθε μείωση που απαιτείται, αν τα εισπρακτέα ποσά σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια δεν είναι πλήρως ανακτήσιμα).

Αποζημιώσεις

- 104A. **Όταν και μόνο όταν, είναι σχεδόν βέβαιο ότι κάποιος άλλος θα αποζημιώσει μέρος ή το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για την τακτοποίηση της δέσμευσης καθορισμένων παροχών, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το δικαίωμα της για αποζημίωση ως ένα ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο. Η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία. Κατά τα άλλα, η επιχείρηση πρέπει να χειρίζεται το περιουσιακό αυτό στοιχείο με τον ίδιο τρόπο όπως τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, το έξοδο που αφορά το πρόγραμμα καθορισμένων παροχών μπορεί να παρουσιάζεται καθαρό από το ποσό που έχει καταχωρηθεί για αποζημίωση.**
- 104B. Μερικές φορές, μία επιχείρηση είναι σε θέση να προστρέξει σε ένα άλλο μέρος, όπως έναν ασφαλιστή, για να πληρώσει μέρος ή το σύνολο της δαπάνης που απαιτείται για την τακτοποίηση της δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια, όπως ορίζονται στην παράγραφο 7, είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Η επιχείρηση λογιστικοποιεί τα ειδικά αυτά ασφαλιστήρια συμβόλαια με τον ίδιο τρόπο, όπως και τα άλλα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος και δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 104A (βλέπε παραγράφους 39-42 και 104).

ΔΛΠ 19

- 104Γ. Όταν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν θεωρείται ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο, αυτό το ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν είναι ένα περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος. Η παράγραφος 104Α ασχολείται με τέτοιες περιπτώσεις: η επιχείρηση καταχωρεί τα δικαιώματά της για αποζημίωση, σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο μάλλον ως ένα ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο, παρά ως μία μείωση για τον προσδιορισμό της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που καταχωρεί σύμφωνα με την παράγραφο 54. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, η επιχείρηση χειρίζεται το περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο τρόπο όπως τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος. Ειδικότερα, η καταχωρημένη υποχρέωση καθορισμένων παροχών σύμφωνα με την παράγραφο 54 αυξάνεται (μειώνεται) κατά την έκταση που τα καθαρά σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη (ζημίες) στην δέσμευση καθορισμένων παροχών και στο σχετικό δικαίωμα αποζημίωσης παραμένουν ακαταχώρητα σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 93. Η παράγραφος 120 (γ)(vii) απαιτεί όπως η επιχείρηση γνωστοποιεί μία συνοπτική περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος αποζημίωσης και της σχετικής δέσμευσης.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 104 Α-Γ

Παρούσα αξία της δέσμευσης	1 241
Μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη	17
Υποχρέωση καταχωρημένη στον ισολογισμό	1 258
Δικαιώματα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο συμβόλαιο που αντικρύζουν επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών από τις καταβλητέες παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα. Αυτές οι παροχές έχουν παρούσα αξία 1 092	1 092

Τα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη των 17 είναι τα καθαρά σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη στην δέσμευση και στα δικαιώματα αποζημίωσης.

- 104Δ. Εάν το δικαίωμα στην αποζημίωση ανακύπτει σύμφωνα με ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που αντικρύζει επακριβώς το ποσό και το χρονοδιάγραμμα μερικών ή όλων των καταβλητέων παροχών σύμφωνα με το πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η εύλογη αξία του δικαιώματος αποζημίωσης, θεωρείται ότι είναι η παρούσα αξία της σχετικής δέσμευσης, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 54 (υποκείμενη σε οποιαδήποτε μείωση που απαιτείται αν η αποζημίωση δεν είναι πλήρως ανακτήσιμη).

Απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

105. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι ένα συστατικό του εξόδου που καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Η διαφορά μεταξύ της αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος και της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι αναλογιστικό κέρδος ή ζημία. Περιλαμβάνεται στα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες στην δέσμευση καθορισμένων παροχών για τον προσδιορισμό του καθαρού ποσού που συγκρίνεται με τα όρια του περιθωρίου του 10 % που ορίζεται στην παράγραφο 92.
106. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος βασίζεται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την έναρξη της περιόδου, για αποδόσεις καθόλη τη διάρκεια της ύπαρξης της σχετικής δέσμευσης. Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος αντικατοπτρίζει μεταβολές στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται κατά τη διάρκεια της περιόδου ως αποτέλεσμα των πραγματικών εισφορών που καταβάλλονται στο Ταμείο και τις πραγματικές παροχές που καταβάλλονται από το Ταμείο.
107. Κατά τον προσδιορισμό της αναμενόμενης και πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, η επιχείρηση εκπίπτει τα αναμενόμενα κόστη διοίκησης, εκτός από εκείνα που περιλαμβάνονται στις αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για να αποτιμηθεί η δέσμευση.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 106

Την 1η Ιανουαρίου 20X1, η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ήταν 10 000 και τα καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη ήταν 760. Την 30 Ιουνίου 20X1 το πρόγραμμα κατέβαλε παροχές 1 900 και εισέπραξε εισφορές 4 900. Την 31 Δεκεμβρίου 20X1, η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ήταν 15 000 και η παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών ήταν 14 792. Οι αναλογιστικές ζημίες στην υποχρέωση για το 20X1 ήταν 60.

ΔΛΠ 19

Την 1η Ιανουαρίου 20X1 η καταρτιζούσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση έκανε τις ακόλουθες εκτιμήσεις, βασισμένη στις τιμές αγοράς κατά την ημερομηνία αυτή.

	(%)
Εσοδα από τόκους και μερίσματα μετά από τους πληρωτέους φόρους από το Ταμείο	9,25
Πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος (μετά το φόρο)	2,00
Διοικητικά κόστη	<u>(1,00)</u>
Αναμενόμενο ποσοστό απόδοσης	<u>10,25</u>
Για το 2001, η αναμενόμενη και πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος έχει ως ακολούθως:	
Απόδοση πάνω στις 10 000 που κρατήθηκαν για 12 μήνες με 10,25 %	1 025
Απόδοση πάνω στις 3 000 που κρατήθηκαν για έξι μήνες με 5 % (ισοδύναμο με 10,25 % ετησίως, ανατοκίζόμενο κάθε έξι μήνες)	<u>150</u>
Αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για το 20X1	<u>1 175</u>
Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X1	15 000
Μείον: εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την 1η Ιανουαρίου 20X1	(10 000)
Μείον: εισπραχθείσες εισφορές	(4 900)
Πλέον καταβληθείσες παροχές	<u>1 900</u>
Πραγματική απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	<u>2 000</u>

Η διαφορά ανάμεσα στην αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (1 175) και της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (2 000) αποτελεί αναλογιστικό κέρδος 825. Συνεπώς, τα σωρευμένα καθαρά ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη είναι 1 525 (760 πλέον 825 μείον 60). Σύμφωνα με την παράγραφο 92, τα όρια του περιθωρίου ορίζονται στα 1 500 (μεγαλύτερο του (i) 10 % των 15 000 και (ii) 10 % των 14 792). Στο επόμενο έτος (20X2), η επιχείρηση καταχωρεί στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων αναλογιστικό κέρδος 25 (1 525 μείον 1 500) διαιρούμενο με την αναμενόμενη μέση υπολειπόμενη εργασιακή ζωή των εργαζόμενων που αφορά.

Η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για το 20X2 θα βασιστεί στις προσδοκίες της αγοράς κατά την 1/1/X2 για αποδόσεις καθόλη τη διάρκεια της ύπαρξης της δέσμευσης.

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

108. Σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων που αποτελεί αγορά, η επιχείρηση καταχωρεί περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προέρχονται από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία στην παρούσα αξία της δέσμευσης μείον την εύλογη αξία οποιωνδήποτε περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (βλέπε ΔΛΠ 22 «ενοποιήσεις επιχειρήσεων»). Η παρούσα αξία της δέσμευσης περιλαμβάνει όλα τα ακόλουθα, ακόμη και αν η αποκτώμενη δεν τα είχε καταχωρήσει κατά την ημερομηνία της απόκτησης:

- (α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που ανέκυψαν πριν από την ημερομηνία της απόκτησης (είτε ενέπιπταν είτε όχι μέσα στο περιθώριο του 10 %),
- (β) κόστος προϋπηρεσίας που ανέκυψε πριν από τις μεταβολές στο όφελος ή της καθιέρωσης ενός προγράμματος, πριν από την ημερομηνία της απόκτησης,
- (γ) ποσά που, σύμφωνα με τις μεταβατικές προβλέψεις της παραγράφου 155 (β), η αποκτώμενη δεν είχε καταχωρήσει.

Περικοπές και διακανονισμοί

109. Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί κέρδη ή ζημιές κατά την περικοπή ή τον διακανονισμό ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, όταν γίνεται η περικοπή ή ο διακανονισμός. Το κέρδος ή ζημιά σε μια περικοπή ή διακανονισμό πρέπει να περιλαμβάνει:

- (α) οποιαδήποτε προκύπτουσα μεταβολή στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών,

ΔΛΠ 19

- (β) *οποιαδήποτε προκύπτουσα μεταβολή στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος,*
- (γ) *οποιαδήποτε σχετικά αναλογιστικά κέρδη και ζημίες και κόστος προϋπηρεσίας που, σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 96, δεν είχαν προηγουμένως καταχωρηθεί.*
110. **Πριν από τον προσδιορισμό της επίπτωσης μιας περικοπής ή διακανονισμού, η επιχείρηση πρέπει να επαναποτιμά την δέσμευση (και τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, αν υπάρχουν) χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές (περιλαμβανομένων τρεχόντων επιτοκίων αγοράς και άλλων τρεχουσών τιμών αγοράς).**
111. Περικοπή συμβαίνει όταν η επιχείρηση είτε:
- (α) είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη να μειώσει σημαντικά τον αριθμό των εργαζόμενων που καλύπτονται από το πρόγραμμα, ή
- (β) τροποποιεί τους όρους του προγράμματος καθορισμένων παροχών ούτως ώστε ένα σημαντικό συστατικό μελλοντικής υπηρεσίας από τωρινούς εργαζόμενους δε θα συμβάλλει του λοιπού σε παροχές ή θα συμβάλλει σε μειωμένες παροχές.
- Μια περικοπή μπορεί να προέλθει από ένα μεμονωμένο γεγονός, όπως το κλείσιμο μιας εγκατάστασης, διακοπή μιας εκμετάλλευσης ή τερματισμό ή αναστολή ενός προγράμματος. Ένα γεγονός είναι αρκετά σημαντικό για να χαρακτηριστεί ως περικοπή, αν η καταχώρηση του κέρδους ή της ζημίας της περικοπής θα είχε σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Οι περικοπές συχνά συνδέονται με μια αναδιάρθρωση. Συνεπώς, η επιχείρηση λογιστικοποιεί την περικοπή συγχρόνως με τη σχετική αναδιάρθρωση.
112. Διακανονισμός συμβαίνει, όταν η επιχείρηση υπεισέρχεται σε μια συναλλαγή που εξαλείφει όλες τις περαιτέρω νόμιμες ή τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις για μέρος ή το σύνολο των παροχών που παρέχονται σύμφωνα με πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, για παράδειγμα, όταν καταβάλλεται μετρητά εφάπαξ ποσό προς τους συμμετέχοντες στο πρόγραμμα ή για λογαριασμό αυτών, σε αντάλλαγμα για τα δικαιώματά τους να εισπράττουν καθορισμένες παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
113. Σε μερικές περιπτώσεις η επιχείρηση αποκτά ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο για να χρηματοδοτήσει μερικά ή το σύνολο των παροχών προς τους εργαζόμενους που αφορούν σε υπηρεσία εργαζόμενων κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους. Η απόκτηση ενός τέτοιου συμβολαίου δεν θεωρείται διακανονισμός, αν η επιχείρηση διατηρεί νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση (βλέπε παράγραφο 39) να καταβάλει περαιτέρω ποσά, αν ο ασφαλιστής δεν καταβάλλει τις παροχές των εργαζόμενων, που καθορίζονται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Οι παράγραφοι 104Α-Δ ασχολούνται με την καταχώρηση και αποτίμηση των δικαιωμάτων αποζημίωσης σύμφωνα με τα ασφαλιστήρια συμβόλαια που δεν είναι περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος.
114. Διακανονισμός συμβαίνει μαζί με περικοπή, αν ένα πρόγραμμα τερματίζεται, ούτως ώστε η δέσμευση τακτοποιείται και το πρόγραμμα παύει να υπάρχει. Όμως, ο τερματισμός ενός προγράμματος δεν είναι μια περικοπή ή διακανονισμός, αν το πρόγραμμα αντικατασταθεί από ένα νέο πρόγραμμα που χορηγεί παροχές που ουσιαστικά είναι πανομοιότυπες.
115. Όταν η περικοπή αφορά μόνο σε μερικούς από τους εργαζόμενους που καλύπτονται από ένα πρόγραμμα ή όταν μόνο μέρος της δέσμευσης διακανονίζεται, το κέρδος ή η ζημία περιλαμβάνει αναλογικό μερίδιο του προηγούμενου μη καταχωρημένου κόστους προϋπηρεσίας και των αναλογιστικών κερδών και ζημιών [και των μεταβατικών ποσών που παραμένουν μη καταχωρημένα σύμφωνα με την παράγραφο 155 (β)]. Το αναλογικό μερίδιο προσδιορίζεται πάνω στη βάση της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων πριν και μετά την περικοπή ή διακανονισμό, εκτός αν μια άλλη βάση είναι περισσότερο ορθολογική στις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι σωστό να χρησιμοποιηθεί κάθε κέρδος που προκύπτει από μια περικοπή ή διακανονισμό του ίδιου προγράμματος για να απαλειφεί πρώτα κάθε μη καταχωρημένο κόστος προϋπηρεσίας που αφορά στο ίδιο πρόγραμμα.

Παράδειγμα που επεξηγεί την παράγραφο 115

Μια επιχείρηση διακόπτει έναν επιχειρηματικό τομέα και οι εργαζόμενοι του διακοπτόμενου τομέα δε θα κερδίσουν περαιτέρω παροχές. Αυτό είναι μια περικοπή χωρίς διακανονισμό. Χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές (περιλαμβανομένων τρεχόντων επιτοκίων αγοράς και άλλων τρεχουσών τιμών αγοράς), αμέσως πριν την περικοπή, η επιχείρηση έχει μια δέσμευση καθορισμένων παροχών με μια παρούσα αξία 1 000, περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος με εύλογη αξία 820 και καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη 50. Η επιχείρηση είχε υιοθετήσει για πρώτη φορά το Πρότυπο ένα χρόνο πριν. Αυτό αύξησε την καθαρή υποχρέωση κατά 100, την οποία η επιχείρηση επέλεξε να καταχωρήσει στη διάρκεια πέντε ετών (βλέπε παράγραφο 155(β)). Η περικοπή μειώνει την καθαρή παρούσα αξία της δέσμευσης κατά 100 στο 900.

ΔΛΠ 19

Από τα προηγούμενα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη και μεταβατικά ποσά, 10 % (100/1.000) αφορά στο μέρος της δέσμευσης που απαλείφθηκε με την περικοπή. Συνεπώς, το αποτέλεσμα της περικοπής έχει ως ακολούθως:

	Πριν από την περικοπή	Κέρδος περικοπής	Μετά την περικοπή
Καθαρή παρούσα αξία της δέσμευσης	1 000	(100)	900
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη	50	(5)	45
Μη καταχωρημένα μεταβατικά ποσά (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Καθαρή υποχρέωση καταχωρημένη στον ισολογισμό	150	(97)	53

Παρουσίαση

Συμψηφισμός

116. Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει μια απαίτηση που αφορά σε ένα πρόγραμμα με την υποχρέωση που αφορά σε ένα άλλο πρόγραμμα, όταν και μόνο όταν, η επιχείρηση:

- (α) έχει ένα νόμιμο εκτελεστό δικαίωμα να χρησιμοποιήσει το πλεόνασμα ενός προγράμματος για να τακτοποιεί υποχρεώσεις σύμφωνα με το άλλο πρόγραμμα και,
- (β) προτίθεται είτε να τακτοποιήσει τις δεσμεύσεις σε μια καθαρή βάση ή να ρευστοποιήσει το πλεόνασμα στο ένα πρόγραμμα και συγχρόνως να τακτοποιήσει τις δεσμεύσεις της σύμφωνα με το άλλο πρόγραμμα.

117. Τα κριτήρια συμψηφισμού είναι όμοια με εκείνα που είναι καθιερωμένα για χρηματοπιστωτικά μέσα στο ΔΛΠ 32 «χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση».

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/μη κυκλοφορούντων στοιχείων

118. Μερικές επιχειρήσεις διαχωρίζουν τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει, αν μια επιχείρηση πρέπει να διαχωρίζει αναλογίες των κυκλοφορούντων/βραχυπρόθεσμων και μη κυκλοφορούντων/μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που προκύπτουν από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Χρηματοοικονομικά συστατικά κόστους παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία

119. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει, αν η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης, το κόστος τόκων και την αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ως συνθετικών στοιχείων ενός εξατομικευμένου στοιχείου εσόδου ή εξόδου στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Γνωστοποιήσεις

120. Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:

- (α) τη λογιστική αρχή της επιχείρησης για την καταχώρηση αναλογιστικών κερδών και ζημιών,
- (β) μια γενική περιγραφή του τύπου του προγράμματος,

ΔΛΠ 19

- (γ) συμφωνία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό, που να δείχνει τουλάχιστον:
- (i) την παρούσα αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών που είναι πλήρως μη χρηματοδοτούμενες,
 - (ii) την παρούσα αξία (πριν από την αφαίρεση της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος) κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών που είναι πλήρως ή εν μέρει χρηματοδοτούμενες,
 - (iii) την εύλογη αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
 - (iv) τα καθαρά αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές που δεν είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό (βλέπε παράγραφο 92),
 - (v) το κόστος προϋπηρεσίας που δεν είναι ακόμη καταχωρημένο στον ισολογισμό (βλέπε παράγραφο 96),
 - (vi) οποιοδήποτε ποσό που δεν είναι καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο, λόγω του ορίου της παραγράφου 58 (β),
 - (vii) την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης καταχωρημένου ως περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με την παράγραφο 104Α (με μία σύντομη περιγραφή της σχέσης μεταξύ του δικαιώματος αποζημίωσης και της σχετικής δέσμευσης), και
 - (viii) τα άλλα ποσά που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό.
- (δ) Τα ποσά που περιλαμβάνονται στην εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για:
- (i) κάθε κατηγορία των ιδίων χρηματοπιστωτικών μέσων της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης,
 - (ii) κάθε ακίνητη περιουσία που χρησιμοποιείται ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης.
- (ε) συμφωνία που να δείχνει τις κινήσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου στην καθαρή υποχρέωση (ή περιουσιακά στοιχεία) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό,
- (στ) το συνολικό έξοδο που είναι καταχωρημένο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων για κάθε ένα από τα ακόλουθα και τη θέση του/ων στοιχείου/ων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία συμπεριλαμβάνονται:
- (i) το κόστος τρέχουσας απασχόλησης,
 - (ii) το κόστος τόκων,
 - (iii) την αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος,
 - (iv) την αναμενόμενη απόδοση πάνω σε κάθε δικαίωμα αποζημίωσης καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α,
 - (v) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές,
 - (vi) κόστος προϋπηρεσίας και,
 - (vii) την επίπτωση κάθε περικοπής ή διακανονισμού.
- (ζ) την πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, όπως επίσης την πραγματική απόδοση κάθε δικαιώματος αποζημίωσης ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α και,
- (η) τις βασικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, συμπεριλαμβάνοντας, όπου αρμόζει:
- (i) τα προεξοφλητικά επιτόκια,
 - (ii) τα αναμενόμενα ποσοστά απόδοσης οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος για τις περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις,

- (iii) *τους αναμενόμενους συντελεστές απόδοσης για τις περιόδους που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις πάνω σε οποιοδήποτε δικαίωμα αποζημίωσης που καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παράγραφο 104Α*
- (iv) *τα αναμενόμενα ποσοστά μισθολογικών αυξήσεων (και των μεταβολών ενός δείκτη ή άλλης μεταβλητής που καθορίζονται από τους νόμιμους ή τεκμαιρόμενους όρους του προγράμματος, ως βάση για μελλοντικές αυξήσεις παροχών),*
- (v) *τις τάσεις των συντελεστών του ιατροφαρμακευτικού κόστους,*
- (vi) *κάθε άλλη σημαντική αναλογιστική παραδοχή που χρησιμοποιήθηκε.*

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί κάθε αναλογιστική παραδοχή σε απόλυτους όρους (για παράδειγμα ως ένα απόλυτο ποσοστό) και όχι απλώς ως ένα πεδίο μεταξύ διαφόρων ποσοστών ή άλλων μεταβλητών.

121. Η παράγραφος 120(β) απαιτεί μια γενική περιγραφή του τύπου του προγράμματος. Μία τέτοια περιγραφή διαχωρίζει, για παράδειγμα, συνταξιοδοτικά προγράμματα ενιαίου μισθού από συνταξιοδοτικά προγράμματα τελικού μισθού και από ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Περαιτέρω λεπτομέρεια δε χρειάζεται.
122. Όταν η επιχείρηση έχει περισσότερα του ενός προγράμματα καθορισμένων παροχών, μπορεί να γίνουν συνολικές γνωστοποιήσεις για κάθε πρόγραμμα ξεχωριστά ή σε τέτοιες ομαδοποιήσεις που θεωρούνται ότι είναι οι πιο χρήσιμες. Μπορεί να είναι χρήσιμο να διαχωρίζονται οι ομαδοποιήσεις με κριτήρια, όπως τα ακόλουθα:
- (α) τη γεωγραφική θέση των προγραμμάτων, για παράδειγμα, διακρίνοντας εγχώρια προγράμματα από προγράμματα εξωτερικού, ή
 - (β) κατά πόσον τα προγράμματα υπόκεινται σε σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους, για παράδειγμα, διακρίνοντας μεταξύ συνταξιοδοτικών προγραμμάτων ενιαίου μισθού από συνταξιοδοτικά προγράμματα τελικού μισθού και από ιατροφαρμακευτικά προγράμματα μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
- Όταν η επιχείρηση παρέχει γνωστοποιήσεις συνολικά για ομαδοποιημένα προγράμματα, τέτοιες γνωστοποιήσεις παρέχονται με τη μορφή των μέσων σταθμισμένων όρων ή σχετικά περιορισμένων διακυμάνσεων.
123. Η παράγραφος 30 απαιτεί πρόσθετες γνωστοποιήσεις για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών πολλών εργοδοτών, που αντιμετωπίζονται ως να ήταν προγράμματα καθορισμένων εισφορών.
124. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», η επιχείρηση 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 στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.
125. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που ανακύπτουν από υποχρεώσεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

126. Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:
- (α) μακροπρόθεσμες αποζημιωμένες απουσίες όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδειας ανάπαυσης,
 - (β) παροχές ωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας,
 - (γ) παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας,
 - (δ) διανομή κερδών και πρόσθετες παροχές καταβληθείσες σε δώδεκα ή περισσότερους μήνες από το τέλος της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία και,
 - (ε) μεταφερόμενη αποζημίωση που καταβάλλεται σε δώδεκα ή περισσότερους μήνες από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία αποκτάται το δικαίωμα.

ΔΛΠ 19

127. Η αποτίμηση λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους δεν υπόκειται συνήθως στον ίδιο βαθμό αβεβαιότητας, όπως η αποτίμηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Περαιτέρω, η καθιέρωση ή οι μεταβολές σε λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους σπάνια δημιουργεί ένα σημαντικό κόστος προϋπηρεσίας. Γι' αυτούς τους λόγους, το Πρότυπο αυτό απαιτεί μια απλοποιημένη μέθοδο λογιστικής για τις λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους. Η μέθοδος αυτή διαφέρει από την απαιτούμενη λογιστικοποίηση των παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ως εξής:

- (α) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές καταχωρούνται αμέσως και δεν εφαρμόζεται κανένα «περιθώριο», και
- (β) όλο το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρείται αμέσως.

Καταχώρηση και αποτίμηση

128. Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακόλουθων ποσών:

- (α) της παρούσας αξίας των δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (βλέπε παράγραφο 64),
- (β) μείον την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις θα διακανονιστούν άμεσα (βλέπε παραγράφους 102-104).

Κατά την αποτίμηση της υποχρέωσης, η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις παραγράφους 49-91, πλην των παραγράφων 54-61. Η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει την παράγραφο 104Α στην καταχώρηση και αποτίμηση οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης.

129. Για λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το καθαρό σύνολο των ακόλουθων ποσών ως έξοδο ή (με επιφύλαξη της παραγράφου 58) ως έσοδο, εκτός κατά την έκταση που ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:

- (α) κόστος τρέχουσας απασχόλησης (βλέπε παραγράφους 63-91),
- (β) κόστος τόκων (βλέπε παράγραφο 82),
- (γ) την αναμενόμενη απόδοση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος (βλέπε παραγράφους 105-107) και οποιουδήποτε δικαιώματος αποζημίωσης που είναι καταχωρημένο ως περιουσιακό στοιχείο (βλέπε παράγραφο 104Α),
- (δ) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές, που πρέπει όλα να καταχωρούνται αμέσως,
- (ε) κόστος προϋπηρεσίας, το οποίο πρέπει όλο να καταχωρείται αμέσως, και
- (στ) την επίδραση οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού (βλέπε παραγράφους 109 και 110).

130. Ένας τύπος λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι η παροχή για μακροπρόθεσμη ανικανότητα. Αν το επίπεδο της παροχής εξαρτάται από τη διάρκεια του χρόνου υπηρεσίας, δεσμευση ανακύπτει, όταν η υπηρεσία παρέχεται. Η αποτίμηση της δεσμεύσης αυτής αντανάκλα την πιθανότητα ότι θα απαιτηθεί πληρωμή και η διάρκεια του χρόνου για την οποία αναμένεται να πραγματοποιηθεί πληρωμή. Αν το επίπεδο της παροχής είναι το ίδιο για κάθε ανίκανο για εργασία εργαζόμενο ανεξαρτήτως ετών υπηρεσίας, το αναμενόμενο κόστος αυτών των παροχών καταχωρείται, όταν ένα γεγονός προξενεί μια μακροπρόθεσμη ανικανότητα.

Γνωστοποιήσεις

131. Μολονότι το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις, για παράδειγμα όταν το έξοδο που προκύπτει από τέτοιες παροχές είναι τέτοιου μεγέθους, φύσης ή επίπτωσης που η γνωστοποίησή του είναι σχετική για να εξηγηθεί η απόδοση της επιχείρησης για την περίοδο (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»). Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους για τα στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΛΗΞΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

132. Το Πρότυπο αυτό ασχολείται με τις παροχές λήξης απασχόλησης ξεχωριστά από τις άλλες παροχές σε εργαζόμενους, γιατί το γεγονός που δημιουργεί δέσμευση είναι μάλλον η λήξη απασχόλησης, παρά η υπηρεσία του εργαζομένου.

Καταχώρηση

133. **Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τις παροχές λήξης απασχόλησης ως υποχρέωση και ως έξοδο όταν και μόνον όταν, η επιχείρηση είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη είτε:**
- (α) **να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου ή ομάδας εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία, ή**
 - (β) **να χορηγήσει παροχές λήξης εργασιακής σχέσης, ως αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια έξοδο από την υπηρεσία.**
134. **Η επιχείρηση είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη σε λήξη της απασχόλησης, όταν και μόνον όταν, η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό επίσημο πρόγραμμα για την λήξη της απασχόλησης και δεν υπάρχει πραγματική πιθανότητα απόσυρσης. Το λεπτομερειακό πρόγραμμα πρέπει να περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο:**
- (α) **την εγκατάσταση, λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό εργαζομένων των οποίων οι υπηρεσίες πρόκειται να τερματιστούν,**
 - (β) **τις παροχές λήξης της απασχόλησης για κάθε ταξινομημένη κατηγορία εργασίας ή λειτουργία, και**
 - (γ) **το χρόνο κατά τον οποίο το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί. Η εφαρμογή πρέπει να αρχίσει το δυνατό συντομότερα και η περίοδος του χρόνου για να ολοκληρωθεί η εφαρμογή πρέπει να είναι έτσι ώστε σημαντικές μεταβολές στο πρόγραμμα να μην είναι πιθανές.**
135. Η επιχείρηση μπορεί να δεσμεύεται από τη νομοθεσία, από σύμβαση ή άλλες συμφωνίες με τους εργαζόμενους ή τους αντιπροσώπους τους ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση που βασίζεται σε επιχειρηματική πρακτική, συνήθεια ή επιθυμία να ενεργήσει δίκαια, να διενεργήσει πληρωμές (ή να παρέχει άλλα οφέλη) σε εργαζόμενους, όταν τερματίσει την απασχόληση τους. Τέτοιες πληρωμές είναι παροχές λήξης απασχόλησης. Παροχές λήξης απασχόλησης χαρακτηριστικά είναι πληρωμές εφάπαξ ποσών, αλλά μερικές φορές περιλαμβάνουν επίσης:
- (α) **ενίσχυση των παροχών αποχώρησης ή των άλλων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, είτε έμμεσα μέσω ενός προγράμματος παροχών σε εργαζόμενους, είτε άμεσα, και**
 - (β) **μισθούς μέχρι το τέλος μιας καθορισμένης περιόδου προειδοποίησης, αν ο εργαζόμενος δεν παρέχει περαιτέρω υπηρεσία που αποδίδει οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση.**
136. Μερικές παροχές σε εργαζόμενους είναι καταβλητέες ανεξάρτητα από το λόγο της αποχώρησης του εργαζόμενου. Η καταβολή τέτοιων παροχών είναι βέβαιη (υποκειμένη σε οποιαδήποτε κατοχύρωση ή ελάχιστες προϋποθέσεις υπηρεσίας), αλλά το χρονοδιάγραμμα της πληρωμής τους είναι αβέβαιο. Μολονότι τέτοιες παροχές περιγράφονται σε μερικές χώρες ως αποζημιώσεις λήξης απασχόλησης ή εφάπαξ λήξης απασχόλησης θεωρούνται παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία μάλλον, παρά παροχές λήξης απασχόλησης και η επιχείρηση τις λογιστικοποιεί ως παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Μερικές επιχειρήσεις παρέχουν ένα χαμηλότερο επίπεδο παροχής για οικειοθελή λήξη της απασχόλησης κατόπιν αίτησης του εργαζόμενου (ουσιαστικά, παροχή μετά την έξοδο από την υπηρεσία), παρά οικειοθελή λήξη της απασχόλησης μετά από αίτηση της επιχείρησης. Η πρόσθετη καταβλητέα παροχή κατά την οικειοθελή λήξη της απασχόλησης είναι μια παροχή λήξης απασχόλησης.
137. Οι παροχές λήξης απασχόλησης δεν παρέχουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη και καταχωρούνται αμέσως ως έξοδα.
138. Όταν η επιχείρηση καταχωρεί παροχές λήξης απασχόλησης, η επιχείρηση δυνατόν επίσης να πρέπει να λογιστικοποιήσει και την περικοπή παροχών αποχώρησης ή άλλων παροχών σε εργαζόμενους (βλέπε παράγραφο 109).

ΔΛΠ 19

Αποτίμηση

139. **Όταν οι παροχές λήξης απασχόλησης λήγουν πέραν των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, πρέπει να προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το επιτόκιο που καθορίζεται στην παράγραφο 78.**
140. **Στην περίπτωση προσφοράς για ενθάρρυνση εκούσιας εξόδου από την υπηρεσία, η αποτίμηση των παροχών λήξης απασχόλησης πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να αποδεχθούν την προσφορά.**

Γνωστοποιήσεις

141. Όταν υπάρχει αβεβαιότητα για τον αριθμό των εργαζομένων που θα αποδεχθούν μια προσφορά για τις παροχές λήξης απασχόλησης, τότε υπάρχει ενδεχόμενη υποχρέωση. Όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 37 «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με την ενδεχόμενη υποχρέωση, εκτός αν η πιθανότητα επικείμενης εκροής είναι ελάχιστη.
142. Όπως απαιτείται από το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημιά περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», η επιχείρηση γνωστοποιεί τη φύση και το ποσό ενός εξόδου, αν είναι τέτοιου μεγέθους, φύσης ή επίπτωσης που η γνωστοποίησή του είναι σχετική για να εξηγηθεί η απόδοση της επιχείρησης για την περίοδο. Οι παροχές λήξης απασχόλησης μπορεί να καταλήγουν σε έξοδο που απαιτεί γνωστοποίηση σε συμμόρφωση με αυτή την απαίτηση.
143. Όπου απαιτείται από το ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», η επιχείρηση γνωστοποιεί πληροφορίες για τις παροχές λήξης απασχόλησης, για τα στελέχη του διευθυντικού προσωπικού.

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ Ή ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΑΥΤΩΝ

144. Οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών περιλαμβάνουν παροχές με τέτοιες μορφές όπως:
- (α) μετοχές, δικαιώματα προαίρεσης μετοχών και άλλους συμμετοχικούς τίτλους, που εκδίδονται για τους εργαζόμενους σε χαμηλότερη τιμή από την εύλογη αξία κατά την οποία οι τίτλοι αυτοί θα εκδίδονταν προς ένα τρίτο μέρος, και
 - (β) καταβολές μετρητών, τα ποσά των οποίων θα εξαρτηθούν από τις μελλοντικές τιμές αγοράς των μετοχών της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης.

Καταχώρηση και αποτίμηση

145. Το Πρότυπο αυτό δεν καθορίζει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση και αποτίμηση των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

Γνωστοποιήσεις

146. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται κατωτέρω προορίζονται για να βοηθήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν την επίπτωση των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, στην οικονομική θέση της επιχείρησης, την απόδοση και τις ταμιακές τις ροές. Οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών μπορεί να επηρεάζουν:
- (α) την οικονομική θέση της επιχείρησης απαιτώντας από την επιχείρηση να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους ή να μετατρέψει χρηματοπιστωτικά μέσα, για παράδειγμα, όταν εργαζόμενοι ή προγράμματα αποζημίωσης εργαζομένων, κατέχουν δικαιώματα προαίρεσης μετοχών ή έχουν εκπληρώσει τις προϋποθέσεις του δικαιώματος, που θα τους επιτρέψει να αποκτήσουν δικαιώματα προαίρεσης μετοχών στο μέλλον,
 - (β) την απόδοση της επιχείρησης και τις ταμιακές ροές μειώνοντας το ποσό των ταμιακών ή άλλων παροχών των εργαζομένων, που η επιχείρηση παρέχει στους εργαζόμενους σε αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες τους.

147. **Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:**
- (α) τη φύση και τους όρους (συμπεριλαμβανόμενου οποιουδήποτε δικαιώματος κατοχύρωσης) προγραμμάτων παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών,
 - (β) τις λογιστικές αρχές για προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών,
 - (γ) τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις για προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών,
 - (δ) τον αριθμό και τους όρους (συμπεριλαμβάνοντας, όπου ισχύει, δικαιώματα σε μερίσματα και ψήφο, δικαιώματα μετατροπής, ημερομηνίες άσκησης, τιμές άσκησης δικαιωμάτων και ημερομηνίες λήξης) συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών (και στην περίπτωση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, από εργαζόμενους) κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου. Η έκταση κατά την οποία τα δικαιώματα των εργαζόμενων σε αυτούς τους τίτλους είναι κατοχυρωμένα κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου, πρέπει να καθορίζεται,
 - (ε) τον αριθμό και τους όρους (συμπεριλαμβάνοντας, όπου ισχύει, δικαιώματα σε μερίσματα και ψήφο, δικαιώματα μετατροπής, ημερομηνίες άσκησης, τιμές άσκησης και ημερομηνίες λήξης), των συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων που εκδίδονται από την επιχείρηση για τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ή προς τους εργαζόμενους (ή μέσω της ίδιας της επιχείρησης που διανέμονται στους εργαζόμενους από τα προγράμματα αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) κατά τη διάρκεια της περιόδου και την εύλογη αξία κάθε αποζημίωσης που εισπράχθηκε από τους εργαζόμενους ή τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών,
 - (στ) τον αριθμό, ημερομηνίες άσκησης και τιμές άσκησης των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που ασκούνται σύμφωνα με τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών κατά τη διάρκεια της περιόδου,
 - (ζ) τον αριθμό των συμμετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ή που κατέχονται από τους εργαζόμενους σύμφωνα με τέτοια προγράμματα και έληξαν κατά τη διάρκεια της περιόδου, και
 - (η) το ποσό και τους κυρίως όρους, οποιουδήποτε δανείου ή εγγύησης που χορηγήθηκε από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση σε προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ή για λογαριασμό αυτών.
148. **Η επιχείρηση πρέπει επίσης να γνωστοποιεί:**
- (α) την εύλογη αξία κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου, των συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης (άλλων εκτός από συμμετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών και,
 - (β) την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία έκδοσης συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης (άλλων εκτός από συμμετοχικά δικαιώματα προαίρεσης) που εκδίδονται από την επιχείρηση για τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ή για τους εργαζόμενους ή από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών προς τους εργαζόμενους κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- Αν δεν είναι πρακτικό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων (άλλων εκτός από συμμετοχικά δικαιώματα προαίρεσης), το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.**
149. Όταν η επιχείρηση έχει περισσότερα του ενός προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, μπορεί να γίνονται συνολικές γνωστοποιήσεις, ξεχωριστά για κάθε πρόγραμμα ή σε τέτοιες ομαδοποιήσεις, όπου θεωρούνται περισσότερο χρήσιμες για την εκτίμηση των δεσμεύσεων της επιχείρησης να εκδίδει συμμετοχικά χρηματοπιστωτικά μέσα, σύμφωνα με τέτοια προγράμματα και τις μεταβολές σε αυτές τις δεσμεύσεις κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου. Τέτοιες ομαδοποιήσεις μπορεί να διαχωρίζουν, για παράδειγμα, την περιοχή που βρίσκονται και την αρχαιότητα των καλυπτόμενων ομάδων εργαζόμενων. Όταν η επιχείρηση παρέχει γνωστοποιήσεις συνολικά για ομαδοποιημένα προγράμματα, τέτοιες γνωστοποιήσεις παρέχονται με τη μορφή των μέσων σταθμισμένων όρων ή σχετικά περιορισμένων διακυμάνσεων.
150. Όταν η επιχείρηση έχει εκδώσει συμμετοχικά δικαιώματα προαίρεσης στους εργαζόμενους ή προς τα προγράμματα αποζημίωσης εργαζόμενων, μπορεί να γίνονται συνολικές γνωστοποιήσεις ή σε τέτοιες ομαδοποιήσεις, όπως θεωρούνται περισσότερο χρήσιμες για την εκτίμηση του αριθμού και του χρονοδιαγράμματος έκδοσης των μετοχών και τα μετρητά που μπορεί να εισπραχθούν ως αποτέλεσμα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι χρήσιμο να διαχωριστούν δικαιώματα προαίρεσης που είναι «εκτός χρήματος» (όπου η τιμή άσκησης υπερβαίνει την τρέχουσα τιμή αγοράς) από δικαιώματα προαίρεσης «εντός χρήματος» (όπου η τρέχουσα τιμή αγοράς υπερβαίνει την τιμή άσκησης). Περαιτέρω, μπορεί να είναι χρήσιμο να συνδυαστούν οι συνολικές γνωστοποιήσεις, που δε συνάθροιζαν δικαιώματα προαίρεσης με ευρεία διακύμανση τιμών άσκησης ή ημερομηνιών άσκησης.

ΔΛΠ 19

151. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 147 και 148 προορίζονται για να ικανοποιήσουν τους σκοπούς του Προτύπου αυτού. Πρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται για να ικανοποιούνται οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 24 «γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών», εάν η επιχείρηση:
- (α) χορηγεί παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών σε στελέχη του διευθυντικού προσωπικού,
 - (β) χορηγεί παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών με τη μορφή τίτλων που εκδίδονται από τη μητρική εταιρεία της επιχείρησης ή,
 - (γ) υπεισέρχεται σε συναλλαγές συνδεδεμένων μερών με προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.
152. Εν απουσία καθορισμένων προϋποθέσεων καταχώρησης και αποτίμησης για προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, πληροφορίες σχετικά με την εύλογη αξία των συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων της καταρτιζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης που χρησιμοποιούνται σε τέτοια προγράμματα είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Όμως, επειδή δεν υπάρχει σύμφωνη γνώμη ως προς τον κατάλληλο τρόπο προσδιορισμού της εύλογης αξίας των συμμετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, το Πρότυπο αυτό δεν απαιτεί από την επιχείρηση τη γνωστοποίηση της εύλογης αξίας τους.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

153. Αυτό το κεφάλαιο καθορίζει τον μεταβατικό χειρισμό των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών. Όταν η επιχείρηση υιοθετεί για πρώτη φορά το Πρότυπο αυτό για άλλες παροχές σε εργαζόμενους, η επιχείρηση εφαρμόζει το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές».
154. **Κατά την πρώτη υιοθέτηση του Προτύπου αυτού, η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει τη μεταβατική της υποχρέωση για προγράμματα καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία αυτή όπως:**
- (α) την παρούσα αξία της δέσμευσης (βλέπε παράγραφο 64) κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης,
 - (β) μείον την εύλογη αξία, κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις πρόκειται να τακτοποιηθούν απευθείας (βλέπε παραγράφους 102-104),
 - (γ) μείον κάθε κόστος προϋπηρεσίας που, σύμφωνα με την παράγραφο 96, πρέπει να καταχωρήσει σε μεταγενέστερες περιόδους.
155. **Αν η μεταβατική υποχρέωση είναι μεγαλύτερη από την υποχρέωση που θα είχε καταχωρηθεί κατά την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική αρχή της επιχείρησης, η επιχείρηση πρέπει να κάνει μια ανέκκλητη επιλογή για να καταχωρήσει την αύξηση αυτή ως μέρος της δικής της υποχρέωσης για καθορισμένες παροχές σύμφωνα με την παράγραφο 54:**
- (α) αμέσως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», ή
 - (β) ως ένα έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση κατά τη διάρκεια πέντε ετών από την ημερομηνία υιοθέτησης. Αν η επιχείρηση επιλέξει το (β), η επιχείρηση πρέπει:
 - (i) να εφαρμόσει το όριο που περιγράφεται στην παράγραφο 58 (β) κατά την αποτίμηση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου που καταχωρείται στον ισολογισμό,
 - (ii) να γνωστοποιήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού: (1) το ποσό της αύξησης που παραμένει μη καταχωρημένο και (2) το ποσό που καταχωρείται στην τρέχουσα περίοδο,
 - (iii) να περιορίσει την καταχώρηση μεταγενέστερων αναλογιστικών κερδών (αλλά όχι αρνητικό κόστος προϋπηρεσίας) ως ακολούθως. Αν ένα αναλογιστικό κέρδος πρέπει να καταχωρηθεί σύμφωνα με τις παραγράφους 92 και 93 η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει αυτό το αναλογιστικό κέρδος μόνο κατά την έκταση που τα καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη (πριν την καταχώρηση αυτού του αναλογιστικού κέρδους) υπερβαίνουν το μη καταχωρημένο μέρος της μεταβατικής υποχρέωσης, και
 - (iv) να συμπεριλαμβάνει το σχετικό μέρος της μη καταχωρημένης μεταβατικής υποχρέωσης στον προσδιορισμό κάθε μεταγενέστερου κέρδους ή ζημιάς σε περίπτωση διακανονισμού ή περικοπής.

Αν η μεταβατική υποχρέωση είναι μικρότερη από την υποχρέωση που θα είχε καταχωρηθεί κατά την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με την προηγούμενη λογιστική αρχή της επιχείρησης, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει αυτή τη μείωση αμέσως σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

ΔΛΠ 19

156. Κατά την αρχική υιοθέτηση του Προτύπου, η επίπτωση της μεταβολής στις λογιστικές αρχές περιλαμβάνει όλα τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που ανέκυψαν σε προηγούμενες περιόδους, ακόμη και αν αυτές εμπίπτουν μέσα στο περιθώριο του 10 % που καθορίζεται στην παράγραφο 92.

Παράδειγμα που επεξηγεί τις παραγράφους 154 μέχρι 156

Την 31 Δεκεμβρίου 1998, ο ισολογισμός μιας επιχείρησης περιλαμβάνει μια υποχρέωση σύνταξης των 100. Η επιχείρηση υιοθετεί το Πρότυπο την 1η Ιανουαρίου 1999, όταν η παρούσα αξία της δέσμευσης σύμφωνα με το Πρότυπο είναι 1 300 και η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι 1 000. Την 1η Ιανουαρίου 1993, η επιχείρηση είχε βελτιώσει τις συντάξεις (κόστος για μη κατοχυρωμένες παροχές: 160 και μέση απομένουσα περίοδος κατά την ημερομηνία μέχρι την κατοχύρωση: 10 έτη).

Η μεταβατική επίπτωση έχει ως ακολούθως:

Παρούσα αξία της δέσμευσης	1 300
Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	(1 000)
Μείον: κόστος προϋπηρεσίας που καταχωρείται σε μεταγενέστερες περιόδους (160 X 4/10)	(64)
Μεταβατική υποχρέωση	236
Υποχρέωση ήδη καταχωρημένη	<u>100</u>
Αύξηση στην υποχρέωση	<u>136</u>

Η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει την αύξηση των 136 είτε αμέσως είτε κατά τη διάρκεια μέχρι 5 ετών. Η επιλογή είναι ανέκκλητη.

Την 31 Δεκεμβρίου 1999, η παρούσα αξία της δέσμευσης σύμφωνα με το Πρότυπο είναι 1 400 και η εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι 1 050. Τα καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη από την ημερομηνία υιοθέτησης του Προτύπου είναι 120. Η αναμενόμενη μέση υπολειπόμενη εργασιακή ζωή των εργαζόμενων που συμμετέχουν στο πρόγραμμα ήταν οκτώ έτη. Η επιχείρηση έχει υιοθετήσει αρχή άμεσης καταχώρησης των αναλογιστικών κερδών και ζημιών όπως επιτρέπεται από την παράγραφο 93.

Η επίπτωση του ορίου στην παράγραφο 155(β)(iii) έχει ως ακολούθως.

Καθαρά σωρευμένα μη καταχωρημένα αναλογιστικά κέρδη	120
Μη καταχωρημένο μέρος μεταβατικής υποχρέωσης (1 36 X 4/5)	(109)
Μέγιστο κέρδος που καταχωρείται [παράγραφος 155(β)(iii)]	<u>11</u>

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

157. *Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999, εκτός όπως ορίζεται στις παραγράφους 159 και 159Α. Η ενωρίτερη υιοθέτηση ενθαρρύνεται. Αν η επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στα κόστη παροχών εξόδου από την υπηρεσία για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν την 1η Ιανουαρίου 1999, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό αντί του ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών εξόδου από την υπηρεσία», που εγκρίθηκε το 1993.*
158. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το ΔΛΠ 19 «κόστος παροχών εξόδου από την υπηρεσία», που εγκρίθηκε το 1993.
159. *Τα ακόλουθα τίθενται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις⁽²⁾ που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001:*

- (α) *ο αναθεωρημένος ορισμός των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος στην παράγραφο 7 και οι σχετικοί ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ένα Ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και των ειδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων, και*

⁽²⁾ Οι παράγραφοι 159 και 159 Α αναφέρονται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» για να ευθυγραμμισθεί με την πλέον ακριβή ορολογία καταγράφοντας τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκαν το 1998. Η παράγραφος 157 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

ΔΛΠ 20

(β) οι προϋποθέσεις καταχώρησης και αποτίμησης για αποζημιώσεις των παραγράφων 104Α, 128 και 129 και των σχετικών γνωστοποιήσεων των παραγράφων 120(γ)(vii), 120(στ)(iv), 120(ζ) και 120(η)(iii).

Η ενωρίτερη υιοθέτηση ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

159Α. *Η τροποποίηση στην παράγραφο 58Α καθίσταται ενεργός για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις⁽³⁾ που καλύπτουν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 31 Μαΐου 2002. Ενθαρρύνεται η ενωρίτερη εφαρμογή. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.*

160. Το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές» ισχύει όταν μια επιχείρηση μεταβάλλει τις λογιστικές αρχές της για να αντανακλά τις μεταβολές που ορίζονται στις παραγράφους 159 και 159Α. Κατά την αναδρομική εφαρμογή αυτών των μεταβολών, όπως απαιτείται από τις βασικές και επιτρεπόμενες εναλλακτικές μεθόδους του ΔΛΠ 8, η επιχείρηση αντιμετωπίζει αυτές τις μεταβολές ως αν είχαν υιοθετηθεί ταυτόχρονα με το υπόλοιπο του Προτύπου αυτού.

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΛΠ 20
(ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΟ 1994)**

Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Το παρόν αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε εγκριθεί αρχικά από το Συμβούλιο τον Νοέμβριο του 1982. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991 και έπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ).

Τον Μάιο 1999 το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), «γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», τροποποίησε την παράγραφο 11. Το τροποποιημένο κείμενο τέθηκε σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

Τον Ιανουάριο 2001 το ΔΛΠ 41, «γεωργία», τροποποίησε την παράγραφο 2. Το τροποποιημένο κείμενο τίθεται σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

Μία Διερμηνεία της ΜΕΔ αφορά το ΔΛΠ 20:

— Διερμηνεία ΜΕΔ-10: «κρατική υποστήριξη — καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες».

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Πεδίο εφαρμογής	1-2
Ορισμοί	3-6
Κρατικές επιχορηγήσεις	7-33
Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις	23
Παρουσίαση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία	24-28
Παρουσίαση των επιχορηγήσεων συναφών με έσοδα	29-31
Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων	32-33

⁽³⁾ Οι παράγραφοι 159 και 159 Α αναφέρονται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» για να ευθυγραμμιστεί με την πλέον ακριβή ορολογία καταγράφοντας τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκαν το 1998. Η παράγραφος 157 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

ΔΛΠ 20

Κρατική υποστήριξη	34-38
Γνωστοποιήσεις	39
Μεταβατικές διατάξεις	40
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	41

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή για επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

- Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.**
- Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με:
 - τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανακλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,
 - κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),
 - κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,
 - κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, «γεωργία».

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Κράτος αναφέρεται στο κράτος, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

Κρατική υποστήριξη είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

Κρατική επιχορήγηση είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι κρατικές ενισχύσεις που δεν είναι επιδεκτικές λογικής αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης⁽¹⁾.

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή τις χρονικές περιόδους στις οποίες αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

⁽¹⁾ Βλέπε επίσης ΜΕΔ-10: κρατική υποστήριξη — καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες.

ΔΛΠ 20

Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

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

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

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

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

7. **Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:**
 - (α) **η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και**
 - (β) **οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.**
8. Κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η εισπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι, που διέπουν την επιχορήγηση.
9. Ο τρόπος εισπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.
10. Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής της.
11. Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει καταχωρηθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενη απαίτηση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, «προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».
12. **Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.**
13. Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.
14. Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:
 - (α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης, και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, και

ΔΛΠ 20

- (β) δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.
15. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα:
- (α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους,
- (β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν, και
- (γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.
16. Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την εισπράξη τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (βλέπε ΔΛΠ 1 «παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων») και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.
17. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.
18. Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.
19. Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.
20. **Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπράξιμη για κάλυψη ήδη αναληφθέντων εξόδων ή ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, ενώ δεν αναμένεται περαιτέρω κόστος, πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο της περιόδου στην οποία καθίσταται εισπράξιμη, ως έκτακτο στοιχείο εάν αυτό αρμόζει (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»).**
21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να αποβλέπει στην άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια συγκεκριμένη επιχείρηση και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την καταχώρηση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η επιχείρηση δικαιούται να την εισπράξει και η εμφάνισή της ως έκτακτο στοιχείο αν αυτό αρμόζει, μαζί με πληροφορίες που θα διασφαλίζουν την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.
22. Είναι δυνατόν μια επιχείρηση να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που προέκυψαν σε προηγούμενη λογιστική περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής καταχωρείται ως έσοδο στη περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα και εμφανίζεται ως έκτακτο στοιχείο αν αυτό αρμόζει, μαζί με πληροφορίες που θα διασφαλίζουν την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

ΔΛΠ 20*Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις*

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

Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

24. **Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.**
25. Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).
26. Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
27. Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων.
28. Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα

29. Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως «Λοιπά έσοδα». Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα.
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 θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.
31. Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως πρότερον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

32. **Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές»). Η επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα, πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.**

33. Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής 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 πιο πάνω παραγράφου 3, για τις κρατικές επιχορηγήσεις, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.
35. Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι εύλογα επιδεκτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης, για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την επιχείρηση, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.
36. Η σημαντικότητα του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, έκτασης και διάρκειας της υποστήριξης, για να μην υπάρχει περίπτωση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων.
37. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοστικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.
38. Στο Πρότυπο αυτό, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και την παροχή εξελιγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και δίκτυα ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε συνεχή και ακαθόριστη βάση, προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. **Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:**
- (α) η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις,
 - (β) η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και,
 - (γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

40. **Η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, πρέπει να:**
- (α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, και
 - (β) είτε:
 - (i) προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής αρχής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές», είτε,
 - (ii) εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα εισπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1984.